

Ändrade regler för beskattning av stöd till företag

Av kammarrättsassessorn Eva Lagerbrant-Nordquist

1. Inledning

Riksdagen antog under våren utan ändring regeringens förslag till ändrade regler för beskattning av näringsbidrag, m m (prop. 1982/83:94, SkU 44, rskr 281, SFS 1983:311—319 samt LU 36, rskr 312, SFS 1983:308). De nya bestämmelserna gäller i huvudsak fr o m 1985 års taxering.

Till grund för propositionen ligger dels bidragsskattekommitténs båda delbetänkanden Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag m m (Ds B 1981:17) och Förslag till ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto (Ds B 1982:8), dels en inom industridepartementet upprättad promemoria om vissa frågor rörande statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet.

I denna artikel behandlas endast de regler som har samband med beskattningen av statliga stöd. Bestämmelserna om avsättning till internvinstkonto tas upp på annan plats i detta nummer av tidskriften.

2. Allmänna utgångspunkter

Allmänna regler för beskattning av statliga bidrag till företag infördes i kommunalskattelagen (1982:370), KL, år 1973. Utformningen av dessa regler behålls även i fortsättningen i huvudsak oförändrade. I den nya lagstiftningen ersätts dock beteckningen statsbidrag med beteckningen näringsbidrag. Vidare införs en uttrycklig definition av begreppet näringsbidrag. Skattereglerna för statliga stöd innebär följande.

Ett bidrag är skattefritt i de sällsynta fall då det är avsett för utgifter för vilka avdragsrätt inte föreligger vare sig direkt eller i form av årliga värdeminskningssavdrag. Har bidraget däremot använts för att bestrida en utgift som är omedelbart avdragsgill utgör bidraget skattepliktig intäkt. Avdragsrätten för utgiften påverkas inte av bidraget.

Har ett bidrag använts för att anskaffa en tillgång för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, skall bidraget inte tas upp som skattepliktig intäkt. Å andra sidan skall vid beräkning av värdeminskningssavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. Beskattningen kommer alltså att ske indirekt genom att de årliga värdeminskningssavdragen minskas.

Har ett bidrag använts för att anskaffa lagertillgångar utgör bidraget skat-

tepliktig intäkt. Utgifterna för anskaffningen dras av på vanligt sätt. Vid tillämpningen av 41 § KL och anvisningarna till denna paragraf skall dock den del av lagret som har anskaffats för bidraget inte medräknas vid lagervärderingen. Bestämmelsen innebär att bidraget beskattas i den takt som lagret avyttras.

Vid tillämpning av ovan nämnda beskattningsregler har ett problem för företagen och taxeringsmyndigheterna varit att skilja mellan de statliga stöd som skall behandlas enligt bidragsreglerna i KL och de som skall behandlas som lån. Problemet hänger samman med att de statliga stöden ofta är förenade med villkor som gör att gränsen mellan bidrag och lån blir oklar. Gränsdragningsfrågan är av stor betydelse eftersom mottagande och återbetalning av ett lån inte föranleder några beskattningsåtgärder över huvud taget. I syfte att minska osäkerheten på detta område har i den nya lagstiftningen införts en uttrycklig definition av begreppet näringsbidrag.

I anvisningarna till 19 § KL har hittills funnits regler om beskattning av statliga bidrag till såväl enskilda personer som näringsidkare. För att öka överskådligheten har bestämmelserna nu redigerats om. De hittillsvarande anvisningarna finns således nu i punkt 1 medan regelsystemet för näringsbidrag har brutits ut och tagits in i den nya punkten 2 av anvisningarna till 19 § KL.

Bestämmelserna i den nya punkten 2 tredje—sjätte styckena motsvarar med ett undantag de hittills gällande reglerna om den taxeringstekniska behandlingen av statliga bidrag. Undantaget avser beräkningen av anskaffningsvärdet i de fall då näringsbidrag har erhållits för anskaffning av markanläggningar som inte är fullt avdragsgilla.

I det följande tar jag först upp de nya reglerna om den skattemässiga behandlingen av näringsbidrag. I anslutning till detta behandlar jag de ändrade bestämmelserna om aktiebolags skyldighet att träda i likvidation. Därefter redogör jag för rätten till avdrag för bidrag som i sysselsättningsfrämjande syfte lämnas till regionala utvecklingsfonder.

3. Begreppet näringsbidrag

I punkt 2 första stycket av anvisningarna till 19 § KL har definitionen av begreppet näringsbidrag tagits in. Av definitionen framgår att med näringsbidrag i första hand avses statligt stöd som tillfaller en näringsidkare för dennes näringsverksamhet om stödet lämnas utan förbehåll om återbetalningsskyldighet. Även stöd som kan återkrävas skall emellertid under vissa förutsättningar räknas till näringsbidrag. Så blir fallet om återbetalningsskyldighet föreligger endast om mottagaren inte uppfyller de villkor som har uppställts eller bryter mot de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet. Villkoren och föreskrifterna kan gälla exempelvis hur stödet skall användas, mottagarens förfoganderätt över tillgångarna, givarens rätt till insyn i företaget och mottagarens skyldighet att lämna korrekta uppgifter.

Inte heller villkor som omfattar förhållanden som ligger utanför vad näringsidkaren kan påverka hindrar att stödet behandlas som ett bidrag. Definitionen täcker nämligen även fall då stödbelopp måste återbetalas om en oväntad händelse inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet. En sådan oväntad händelse kan exempelvis vara att en ställd säkerhet väsentligt försämras.

Avgörande för den skattemässiga gränsdragningen mellan lån och bidrag är alltså enligt definitionen de villkor som förenas med ett visst stöd och inte stödformens rubricering som lån eller bidrag. I propositionen ges ett antal exempel på stödformer som i skattemässigt hänseende skall anses som bidrag respektive lån.

Om återbetalningsskyldigheten har gjorts beroende av t ex mottagarens eller ett visst projekts framtida resultat eller mottagarens utdelningspolitik skall stödet i skattehänseende inte anses som ett näringsbidrag utan som ett lån. Mottagande och återbetalning av ett lån medför inga skattekonsekvenser. Återbetalningsskyldigheten för ett villkorat stöd som skall behandlas som lån kan emellertid efterges. Uttryckliga regler har nu införts i punkt 2 åttonde stycket av anvisningarna till 19 § KL om vilka skatteeffekter som inträder när ett sådant stöd efterskänks. Reglerna innebär i princip att det eftergivna beloppet skall behandlas som ett näringsbidrag. Om stödet har använts för att anskaffa en avskrivningsbar anläggningstillgång skall emellertid det eftergivna beloppet tas upp som intäkt. Samma beskattningsår får den skattskyldige göra ett extra värdeminskingsavdrag motsvarande det eftergivna beloppet. Storleken av de årliga värdeminskingsavdragen påverkas inte av eftergiften utan det är endast avskrivningsperiodens längd som förkortas.

I samband med behandlingen av begreppet näringsbidrag har departementschefen gjort ett uttalande om vad som utmärker s k royaltylån (prop. sid 44—45). Denna typ av statlig stödform innebär att medel ställs till ett företags förfogande för användning i ett visst projekt och att återbetalning sker genom att staten får del av intäkten av projektet.

Enligt departementschefen får avtal av detta slag ses som en kommersiell transaktion genom vilken staten förvärvar en rätt till inkomster avseende framtida försäljningar (avkastningsrätt). Det belopp som företaget erhåller från staten utgör skattepliktig intäkt för företaget medan de belopp som kommer att betalas till staten i form av royalty blir avdragsgilla för företaget. För staten torde royaltyn utgöra inkomst av rörelse och staten torde vara berättigad till avdrag för värdeminskning på de förvärvade rättigheterna.

4. Stöd som lämnas av andra än staten

De nuvarande bestämmelserna om den skattemässiga behandlingen av bidrag till näringsidkare avser i första hand stöd från staten. Även stöd som lämnas av kommuner och av regionala utvecklingsfonder och andra formellt

fristående organ som har bildats och finansierats av bl a stat och kommun torde emellertid f n behandlas enligt bidragsreglerna.

För att undvika oklarheter på denna punkt har i den nya punkten 2 andra stycket av anvisningarna till 19 § KL uttryckligen angetts att reglerna om beskattning av näringsbidrag skall gälla också stöd från kommuner samt fonder och stiftelser som avses i 53 § 1 mom. första stycket d KL, t ex regionala utvecklingsfonder. Som en konsekvens av detta har förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från Norrlandsfonden, m m upphävts. Även bidrag från allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna omfattas av de nya näringsbidragsreglerna. Om stöd däremot lämnas till näringsidkare av annan än nu nämnda rättssubjekt får behandlingen i skattehänseende liksom hittills avgöras i praxis.

5. I förskott erhållet näringsbidrag

I den nya punkten 2 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL har införts en regel för det fallet att ett näringsbidrag har erhållits i förskott, d v s det skall användas för ett visst ändamål först ett följande räkenskapsår. Enligt allmänna bokföringsmässiga principer bör ett i förskott erhållet bidrag balanseras till användningsåret. Bidraget kommer alltså inte att påverka mottagarens resultat det år det utbetalas. Enligt hittills gällande rätt torde en motsvarande behandling inte alltid ha accepterats vid taxeringen. Den nya bestämmelsen i sjunde stycket möjliggör för den skattskyldige att även skattemässigt balansera bidraget till användningsåret.

6. Avyttring av tillgångar som har anskaffats med hjälp av näringsbidrag

Tidigare har det inte funnits några regler om hur realisationsvinstberäkningen skall göras vid avyttring av en tillgång som har anskaffats eller förbättrats med stöd från annan. Genom den nya lagstiftningen har emellertid i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 36 § KL, vilken anvisningspunkt innehåller allmänna bestämmelser om beräkning av realisationsvinst, tagits in en uttrycklig regel som avser näringsbidrag eller annat bidrag från stat eller kommun. Regeln innebär att i omkostnadsbeloppet vid beräkning av realisationsvinst inte får inräknas kostnader som täckts genom sådant stöd.

7. Upphävande av dispensregeln för lån med villkorlig återbetalningsskyldighet

Mottagande och återbetalning av ett lån föranleder som tidigare nämnts inte några beskattningsåtgärder. Ett uppburet belopp utgör alltså inte skattepliktig intäkt och återbetalning av skulden är inte avdragsgill. Detta gäller i princip även stöd som staten lämnar till näringsidkare i form av lån för vilket återbetalningsskyldigheten har gjorts beroende av exempelvis mottagarens framtida resultatutveckling.

År 1978 infördes en särskild dispensregel i nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Enligt denna regel kan regeringen — om det finns synnerliga skäl — besluta att ett statligt lån, för vilket återbetalningsskyldigheten har gjorts beroende av mottagarens framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet (s k villkorlån), skall anses utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren. Om dispens har meddelats får företaget avdrag för eventuella amorteringar på lånet. Genom att lånen intäktsförs påverkas företagets soliditet positivt. Detta har varit av väsentlig betydelse för att lämnade stöd skall få avsedd effekt.

Dispensregeln för villkorlån har nu upphävts eftersom den har ansetts strida mot grundläggande skatterättsliga principer. Sloandet av dispensregeln medför att villkorligt stöd av aktuellt slag i framtiden generellt kommer att behandlas som lån. Efterges återbetalningsskyldigheten skall det eftergivna beloppet behandlas som ett näringsbidrag (jfr avsnitt 3 ovan).

De redovisningsmässiga problem som är förknippade med villkorlånen har fått sin lösning genom ändring av likvidationsreglerna i aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, (se avsnitt 8 nedan).

8. Statligt stöd och reglerna om likvidation

Ett slopande av dispensregeln i nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL kan leda till försämrad soliditet hos ett företag som har mottagit ett villkorat stöd genom att stödet i fortsättningen skall redovisas som en skuld.

Som en följd av dispensregelns slopande har därför reglerna om tvångslikvidation i 13 kap. 2 § tredje stycket ABL ändrats. Bestämmelserna i 13 kap. 2 § ABL föreskriver att ett aktiebolags styrelse är skyldig att upprätta en särskild balansräkning, en s k kontrollbalansräkning, så snart det finns skäl att anta att en viss del av det egna kapitalet gått förlorat. Fr o m den 1 januari 1984 gäller sådan skyldighet redan när mera än halva aktiekapitalet har gått förlorat (prop 1982/83:139, LU 36, rskr 312, SFS 1983:453).

Vid upprättande av kontrollbalansräkningen skall vissa modifikationer göras beträffande tillgångssidan. Den nu genomförda ändringen i 13 kap. 2 § tredje stycket ABL innebär att även skuldsidan kan komma att justeras genom att ett statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet under vissa förutsättningar inte skall beaktas vid beräkning av ett aktiebolags egna kapital.

Enligt de nya reglerna skall ett statligt stöd undantas under förutsättning att skulden är försedd med en s k efterställningsklausul, d v s ett medgivande från statens sida att lånet vid bolagets konkurs eller likvidation skall betalas först sedan övriga skulder till fullo betalats. Med en sådan efterställningsklausul inkräktar den villkorliga skulden inte på övriga borgenärens möjligheter till betalning vid en krissituation.

Utöver kravet på efterställningsklausul fordras för att undantagsregeln skall bli tillämplig att skulden hänför sig till ett statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Återbetalningsskyldigheten skall vara villkorad på det sättet att återbetalning kan komma i fråga endast om företagets ekonomiska ställning är godtagbar. Som exempel på när skyldighet att betala tillbaka ett belopp kan inträda anges i propositionen att företagets ställning är sådan att utdelning är tillåten eller att det egna kapitalet på visst sätt överstiger samtliga skulder (prop. sid 59).

Eftersom det är stödets innehåll och inte dess benämning som avgör hur det skall behandlas vid upprättande av en kontrollbalansräkning gäller särbehandlingen av statliga skulder oavsett om stödet betecknas som lån eller bidrag.

Undantagsregeln omfattar inte bara stöd direkt från staten utan även stöd som lämnas via andra organ som fullgör uppgifter inom den statliga stödverksamheten. Undantagsregeln gäller däremot inte för eventuella kommunala lån eller bidrag med efterställningsklausul. Den gäller inte heller för skulder till leverantörer och andra privata borgenärer.

Det är inte bara det skuldförda kapitalbeloppet som kan förorsaka en minskning av mottagarens egna kapital. Samma resultat kan uppkomma om de räntor som hänför sig till stödet inte betalas till stödgivaren utan skuldförs. Vid tillämpningen av de nya bestämmelserna i 13 kap. 2 § tredje stycket ABL skall därför enligt departementschefens uttalande (prop. sid 60) som skuld räknas inte bara själva kapitalbeloppet utan även upplupen men ännu inte till betalning förfallen ränta. En förutsättning för detta är att efterställningsklausulen och den villkorliga återbetalningsskyldigheten också omfattar räntan.

9. Avdrag för bidrag som lämnas för att främja sysselsättningen

Genom en ny punkt 18 a av anvisningarna till 29 § KL har införts en uttrycklig regel om avdragsrätt för bidrag som företag lämnar för att främja sysselsättningen på en ort eller i en region. Hittills har bestämmelser saknats om hur sådana bidrag skall behandlas i skattehänseende.

I syfte att bli undvika risk för missbruk har avdragsregeln begränsats till att avse bidrag som lämnas till en regional utvecklingsfond. En förutsättning för att bidraget skall vara avdragsgillt är vidare att det inte är förknippat med villkor beträffande stödets användning.

Departementschefen påpekar (prop. sid 63) att den omständigheten att avdragsregeln omfattar endast bidrag till regionala utvecklingsfonder inte utesluter att avdrag kan medges för stöd till sysselsättningsfrämjande åtgärder i andra fall. Till avdragsgill driftkostnad i rörelse räknas nämligen enligt 29 § 1 mom. KL bl a kostnader för personal, som är eller har varit anställd i rörelsen.

10. Vissa kontrollfrågor

I 37 § 1 mom. 9 taxeringslagen (1956:623), TL, har införts bestämmelser om att den som har lämnat sådant stöd som avses i punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL är skyldig att avge kontrolluppgift om stödets storlek och karaktär. Uppgiftsskyldigheten avser såväl näringsbidrag som eftergift av villkorliga lån.

Av den nya lydelsen av 37 § 5 mom. TL framgår att bidragsgivaren senast den 31 januari under taxeringsåret till inkomsttagaren skall sända uppgift om de upplysningar som lämnats i kontrolluppgiften.

11. Övriga ändringar

Uppdelningen av anvisningarna till 19 § KL i punkterna 1 och 2 har föranlett ändringar av redaktionell natur även i en del andra skatteförfattningar. Även införandet av termen näringsbidrag i stället för statsbidrag har medfört följdändringar i de lagrum i KL som anger hur anskaffningsvärdet för en byggnad eller en markanläggning skall beräknas när ett sådant bidrag har använts för anskaffningen.

I 5 § tredje stycket lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt har gjorts ett tillägg om att sådant villkorligt stöd som vid eftergift av återbetalnings-skyldigheten skall behandlas enligt de nämnda bestämmelserna i punkt 2 åttonde stycket av anvisningarna till 19 § KL får dras av som skuld vid förmögenhetsberäkningen.

12. Ikraftträdandebestämmelser

De nya reglerna om näringsbidrag trädde i kraft den 1 juni 1983 och tillämpas enligt huvudregeln fr o m 1985 års taxering.

För att undvika retroaktiva effekter har föreskrivits att äldre bestämmelser skall tillämpas i fråga om bidrag som lämnats före ikraftträdandet. Äldre bestämmelser skall vidare tillämpas generellt i fråga om bidrag som lämnats under beskattningsår för vilket taxering redan skett eller skall ske år 1984.

Reglerna om avdrag för bidrag till regionala utvecklingsfonder gäller redan fr o m 1984 års taxering.

Ändringen av tvångslikvidationsreglerna i ABL trädde i kraft den 1 juni 1983. De nya reglerna tillämpas även på statligt stöd som lämnats före ikraftträdandet. Villkorlån, för vilka dispens har erhållits enligt hittillsvarande regler, har behandlats som bidrag. Någon skuldföring har alltså inte ägt rum. Varken den skattemässiga eller den redovisningsmässiga behandlingen av dessa lån påverkas av de nya skattereglerna för statligt stöd. Den nya undantagsregeln i ABL kommer därför inte att omfatta de äldre villkorslånen.