

Särskild tilläggspension – fri gruppsjukförsäkring – dispens för vissa koncernbidrag

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

De tre rubricerade frågorna hör till dem som årets vårriksdag tagit upp till behandling bland många andra på skattelagstiftningens område. Det kan vara motiverat att här närmare redogöra för dem.

1. Särskild tilläggspension enligt kollektivavtal

Enligt gällande regler har skattskyldig som bekant rätt till avdrag för pensionsförsäkringspremier som han erlagt. Han får å andra sidan skatta för belopp som utfaller på grund av försäkringen. I fråga om kapitalförsäkringar gäller i princip motsatsen: premierna är inte avdragsgilla och utfallande belopp är inte skattepliktiga. Under vissa förutsättningar kan dock en pensionsförsäkring kombineras med kapitalbelopp utan att förlora karaktären av pensionsförsäkring.

För att markera gränsdragningen mellan pensions- och kapitalförsäkringar har i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 31 § KL givits en särskild regel om den kortaste tid under vilken ålders- och invalidpension samt annan efterlevandepension än försörjningsranta får utgå enligt försäkringsavtalet för att räknas till pensionsförsäkring. Denna tid får för ålderspension, som upphör tidigast då den försäkrade fyllt 63 år, inte understiga ett och ett halvt år och för de andra nämnda pensionerna fem år. Om ålderspension enligt avtalet skall sättas ned viss tid efter det pensionsåldern inträtt, skall den utgå med det högre beloppet under minst den tid som nyss sagts.

SAF:s och LO:s skrivelse betr. STP

I en skrivelse som inkom till finansdepartementet den 7 okt. 1971 hade Svenska arbetsgivareföreningen (SAF) och Landsorganisationen i Sverige (LO) hänvisat till en överenskommelse som organisationerna träffat den 22 juni samma år. Enligt överenskommelsen skulle särskild tilläggspension (STP) utgå på grund av kollektivavtal fr. o. m. den 1 juli 1973. Överenskommelsen förutsatte en ändring av den förut angivna bestämmelsen i anvisningarna till 31 § KL.

Enligt överenskommelsen skall pensionsförmån för den enskilde anställde utgå i form av en ålderspension, som utbetalas som en särskild tilläggspension till den allmänna försäkringens ålderspension med ett högre belopp från pensionsåldern till och med kalendermånaden före den, under vilken den anställde fyller 67 år, och därefter med ett lägre belopp för återstående livstid.

Organisationerna anför i skrivelsen att i juli 1973 — då de första pensionsutbetalningarna alltså är avsedda att komma till stånd — pensionsåldern är 66 år och 7 månader och att denna därefter successivt sänks till 65 år, vilken pensionsålder kommer att generellt tillämpas fr. o. m. februari 1975, då fullfunktionsstadiet uppnåts. I skrivelsen anföres vidare.

Förutom sålunda återgivna övergångsbestämmelser gäller, att i det enskilda fallet överenskommelse kan träffas mellan den anställda och hans arbetsgivare om kvarstannande i tjänst efter den angivna pensionsåldern. Träffas sådan överenskommelse, äger den anställda begära, att uttaget av den särskilda tilläggs pensionen uppskjutes till begärd ny, högre pensionsålder. Därvid skall den särskilda tilläggs pensionen omräknas enligt försäkringsmässiga grunder.

Såväl ovan berörda övergångsbestämmelser som de omnämnda reglerna för uppskjutet pensionsuttag har av SAF och LO bedömts vara så angelägna från både den enskilde anställdes och från näringslivets synpunkter, att deras genomförande satts som förutsättningar för planen. De antydda regelkomplexen medför emellertid, att särskild tilläggs pension skulle kunna komma att utgå med sitt högre belopp före 67 års ålder under kortare tid än 18 månader. Detta moment i överenskommelsen mellan SAF och LO är inte förenligt med bestämmelserna om pensionsförsäkring i anvisningarna till 31 §, 1., åttonde stycket, KL. Enligt detta stadgande måste nämligen ålderspension, som skall upphöra tidigast då den försäkrade fyllt 63 år, utgå under minst ett och ett halvt år.

För att sålunda överenskomna tilläggs pensioner skall kunna betraktas som pensionsförsäkring i KL:s mening och erforderlig omformning skall kunna ske inom den särskilda tilläggs pensioneringens egen administration hemställdes i skrivelsen om sådana ändringar i KL, att pensioner kan utges enligt den mellan parterna överenskomna planen. Enligt skrivelsen skulle detta — med utnyttjande av den definition av begreppet allmän pensionsplan som finns i 4 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. — kunna ske genom att den nyssnämnda föreskriften i anvisningarna till 31 § KL om minsta tid för ålderspension, utfallande efter pensionsålderns inträde, begränsas till att avse sådan ålderspension som ej utges enligt allmän pensionsplan.

Departementschefens uttalanden

Frågan om lagändringen togs upp av departementschefen i prop. 1972:77.

Departementschefen förklarade att det från det allmännas synpunkt var av stort intresse att den träffade överenskommelsen i fråga om STP genomfördes. I vissa fall kunde emellertid, som framhållits i skrivelsen, den STP som var avsedd att utfalla mellan 65 och 67 års ålder komma att utgå under kortare tid än ett och ett halvt år. Detta skulle, framhöll departementschefen, vara ägnat att motverka möjligheterna för de anställda som så önskar att kvarstå i tjänst även efter uppnådd pensionsålder. För näringslivet var det å andra sidan av betydelse att vid behov kunna dra nytta av den äldre och erfarna arbetskraften under längre tid än den annars vanliga. En anställd som uppnått pensionsåldern och är fullt arbetsför kan av olika anledningar vara intresserad av att kvarstå i arbetet ännu en tid.

Enligt departementschefens mening talade därför starka skäl för att undanröja det hinder som de nuvarande skattereglerna utgjorde för en STP i enlighet med den mellan SAF och LO träffade överenskommelsen. Han erinrade om att det nu gällan-

de kravet på en minsta tid för pensionsutbetalningar på sin tid tillkommit i syfte att få en klar gränsdragning mellan pensionsförsäkringar och kapitalförsäkringar och för att förhindra missbruk. Departementschefen framhöll att det dock knappast förelåg risk för sådant missbruk om man på sätt de båda organisationerna föreslagit släppte kravet på en minimitid för sådan ålderspension som utgår i enlighet med allmän pensionsplan i den mening som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. Som framgår av lagens 4 § är där fråga om allmän pensionsplan som grundar sig på förpliktelser enligt kollektivavtal.

Sedan riksdagen efter skatteutskottets tillstyrkande (SkU 1972:27) antagit propositionsförslaget, innebär den beslutade ändringen alltså att fr. o. m. 1973 års taxering den ifrågavarande föreskriften i punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL om korttidspensioner begränsats till att avse endast annan temporär ålderspension än sådan som utbetalas enligt allmän pensionsplan i trygghandlagens mening. För ålderspension utanför sådan plan gäller alltså den nu föreskrivna minimitiden om ett och ett halvt år. Skall däremot tilläggs pensionen utgå i enlighet med allmän pensionsplan, som grundar sig på kollektivavtal, räknas pensionen som pensionsförsäkring i KL:s mening även om den skulle utgå under kortare tid än ett och ett halvt år. För den anställde blir premierna för pensionsförsäkringen avdragsgilla och utfallande belopp skattepliktiga — vilket var meningen med lagändringen.

2. Avtalsgruppsjukförsäkring

Gruppsjukförsäkring är en form av sjukförsäkring som under senare år vuxit fram efter mönster från den frivilliga grupplivförsäkringen. Den kan tecknas för grupper av anställda, grupper av medlemmar i fackliga sammanslutningar samt grupper av fria yrkesutövare. Beroende av om anmälan görs till försäkringsanstalten eller inte kan gruppsjukförsäkringen bedömas som pensionsförsäkring eller som kapitalförsäkring.

För en företagare som betalar premier för grupplivförsäkring eller gruppsjukförsäkring till förmån för sina anställda är premierna avdragsgilla vid inkomsttaxeringen på samma sätt som andra omkostnader i rörelsen. Arbetsgivarens premieinbetalning innebär för den anställde en löneförmån, som i princip skall upptas till beskattning som inkomst av tjänst. Å andra sidan är den anställde, under förutsättning att han äger försäkringen, berättigad att inom ramen för det s. k. försäkringsavdraget tillgodoräkna sig avdrag för premiebeloppet om försäkringen är kapitalförsäkring.

Som ett undantag från principen att löneförmåner skall inkomstbeskattas hos mottagaren gäller emellertid enligt 32 § 3 mom. tredje stycket KL att förmån av fri grupplivförsäkring — i likhet med fri sjukvård och fri tandvård — inte upptas såsom intäkt. Detta gäller oavsett om förmånen åtnjuts på grund av statlig eller på grund av kommunal eller enskild tjänst. Skattefriheten för förmån av fri grupplivförsäkring tillkom år 1963 på grund av förslag därom i prop. 1963:24. Det kan tilläggas att för statsanställda inte fixerats några premier för tjänstegrupplivförmåner. Premiebetalningen anses ske genom arbete i anställningen.

I fråga om de nu skattefria förmånerna föreskrivs den inskränkningen att, om sådan förmån åtnjuts på grund av enskild tjänst och utgått efter väsentligen förmånligare grunder än som gäller för befattningshavare i statens tjänst, förmånen skall upptas såsom intäkt till den del den utgått efter förmånligare grunder än de för nämnda befattningshavare.

SAF:s och LO:s framställning ang. AGS.

I den förut omtalade skrivelsen från SAF och LO uppgavs att man också träffat en överenskommelse om sjukförmåner. Även beträffande dessa aktualiserades skattekonsekvenserna.

Överenskommelsen gällde "avtalsgruppsjukförsäkring" (AGS) som väntades beröra ca 1,2 milj. arbetstagare. Enligt skrivelsen innebar överenskommelsen att kompensation skall utgå till arbetstagaren vid långvarig arbetsoförmåga på grund av sjukdom eller olycksfall och att kompensationen skall ungefär gå upp till den nivå av ca 93 % av arbetsinkomsten efter skatt som godtagits av försäkringsinspektionen. Den nya försäkringen, AGS, avses börja tillämpas den 1 september 1972 och den första premieuppbörden kommer att äga rum under förra den av 1972. Den samlade årliga premien beräknas till omkring 300 milj. kr.

Organisationerna framhöll att det med hänsyn till försäkringens konstruktion och omfattning av praktiska skäl inte var möjligt att debitera varje enskild arbetsgivare avgifter som beräknas enligt vedertagna försäkringstekniska principer. Eftersom sjukersättningen skulle utgå enligt 12 olika klasser och skulle variera mellan 2 och 10 kr. per dag under sjukpenningtid respektive 4 och 13 kr. under förpensionstid måste man nämligen i så fall utgå från 12 olika individuella premier för att åstadkomma individuell rättvisa mellan olika individer. Debiteringen måste alltså, menade organisationerna, ske enligt schablonregler. För försäkringens administrering saknade det därför betydelse att beräkna premier som tog hänsyn till individuella data för de försäkrade personerna.

Av skrivelsen framgick att organisationerna inte avsåg att göra anmälan till försäkringsanstalten om att försäkringen tagits i samband med tjänst och att organisationerna följaktligen utgick från att formella hinder inte förelåg att betrakta försäkringen såsom kapitalförsäkring. Med hänsyn härtill skulle enligt organisationerna enbart av skattetekniska skäl behov uppkomma att beräkna individuella premier för sjukförsäkringen. Då en stor del av de premier som skulle påföras de enskilda arbetstagarna inrymdes i försäkringsavdraget skulle, trots ett betydande merarbete, endast en mindre del av premierna bli föremål för reell beskattning. En konsekvent tillämpning av de beskattningsregler som f. n. gäller för kapitalförsäkring skulle alltså enligt organisationerna medföra avsevärda administrativa komplikationer och ge en begränsad effekt. Organisationerna hemställde därför att den aktuella sjukförsäkring, om vilken de avtalat, i beskattningshänseende skulle behandlas på samma sätt som tjänstegrupplivförsäkring, dvs. att premierna undantogs från beskattning hos de anställda.

Departementschefen

I prop. 1972:77 framhöll departementschefen att han fann det naturligt att se ett samband mellan grupplivförsäkringarna och de nu aktuella gruppsjukförsäkringarna. Båda försäkringsformerna har till syfte att bygga ut det sociala trygghetssystemet, var och en på sitt sätt. Genom grupplivförsäkringen utgår till den försäkrades efterlevande viss ekonomisk kompensation i samband med den försäkrades död. Genom gruppsjukförsäkringen garanteras den försäkrade själv ersättningar vid sådan sjukdom och olycksfall som har arbetsförmåga som följd.

Departementschefen erinrade i detta sammanhang om den skattefrihet som man år 1963 infört beträffande fri grupplivförsäkring för att undvika en beskattning av förmånens värde hos arbetstagaren. Enligt departementschefen hade genom överenskommelsen mellan SAF och LO ett nytt steg tagits på den inslagna vägen. I sak fanns enligt hans mening inte anledning att i beskattningshänseende behandla de olika förmånerna olika.

Enligt departementschefen borde den av organisationerna föreslagna lösningen kunna accepteras såsom ett provisorium som kunde omprövas för den händelse en omläggning av förmånernas beskattning skulle aktualiseras på grund av sjukpenningutredningens kommande förslag.

I propositionen föreslogs en komplettering av näst sista stycket av 32 § 3 mom. KL så att skattefriheten för den fria gruppsjukförsäkringen anknöts till de försäkringsvillkor som låg till grund för överenskommelsen mellan SAF och LO.

I enlighet härmed utformades propositionsförslaget så att förmån av fri gruppsjukförsäkring enligt grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer ej upptages såsom intäkt, om den dagsersättning som kan utgå till arbetstagare i högsta sjukpenningklassen enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, uppgår till högsta 10 kr. per dag under tid då sjukpenning kan utgå enligt lagen och till högst 13 kr. per dag under tid då förtidspension kan utgå enligt samma lag.

I propositionen framhöll departementschefen att, om för någon grupp anställda avtalats om gruppsjukförsäkring som innefattar högre ersättningar än som kan utgå enligt överenskommelsen mellan SAF och LO, förmånen bör i princip tas upp som skattepliktig inkomst i sin helhet. I sammanhanget tillade han.

Jag är medveten om att en ordning med skattefrihet för AGS-premier innebär att skattskyldiga med sådan försäkringsförmån i själva verket får ett ökat utrymme för försäkringar med avdragsgilla premier i förhållande till andra kategorier skattskyldiga. Dessa senare måste erlagga väsentligt högre premier, om de genom frivillig försäkring vill skaffa sig motsvarande försäkringsskydd. Deras möjlighet till avdrag för premierna beror då på det utrymme som står till buds genom det s. k. sociala försäkringsavdraget. Ett par remissinstanser har med hänsyn till denna effekt av skattefriheten ifrågasatt en höjning av detta avdrag. Med tanke på den omprövning av beskattningssystemet som kan föranledas av sjukpenningutredningens kommande förslag är jag emellertid inte beredd att nu ta upp frågan om försäkringsavdraget. Man torde kunna utgå från att ett stort antal skattskyldiga inte i full utsträckning utnyttjar möjligheten till detta avdrag enligt gällande bestämmelser och att för dem kvarstår utrymme för motsvarande premieavdrag.

Riksdagen antog propositionsförslaget.

Ikraftträdandet

De nu redovisade nya skattebestämmelserna angående STP och AGS träder i princip i kraft omedelbart. Bestämmelserna får dock tillämpas första gången vid 1973 års taxering. Såvitt avser STP enligt överenskommelsen mellan SAF och LO får visserligen de nya bestämmelserna ingen praktisk betydelse förrän vid 1974 års taxering eftersom den överenskomna STP-planen inte är avsedd att tillämpas förrän fr. o. m. den 1 juli 1973. Men i och för sig kan bestämmelserna tillämpas redan vid 1973 års taxering beträffande STP enligt annat kollektivavtal av liknande slag. I fråga om AGS förutsätter den aktuella överenskommelsen mellan SAF och LO att den första premieuppbörden kommer att äga rum under förra delen av 1972 och att avtalet i övrigt får tillämpning fr. o. m. den 1 september samma år.

3. Vissa förmånstagarförvärv

Prop. 1972:77 angående STP och AGS tar även upp frågan om gränsen för skattefrihet vid arvsbeskattningen för förvärv på grund av förmånstagarförordnande. Bestämmelse härom finns i 12 § förordningen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGF).

Har någon i enlighet med lagen om försäkringsavtal insatts som förmånstagare och får han vid försäkringstagarens död förfoganderätten över försäkringen eller, utan att sådan rätt förvärvas, utbetalning på grund av försäkringen gäller att vad förmånstagaren får på grund av försäkringen i regel anses som arv och följaktligen skall arvsbeskattas. Under vissa förutsättningar får dock förmånstagaren från vad han sålunda får avräkna ett skattefritt belopp av 32 000 kr. Förutsättning härför är att fråga är om antingen livförsäkring, som är kapitalförsäkring och som tagits på försäkringstagarens eller hans makes liv och enligt 116 § första stycket lagen om försäkringsavtal är utmätningsfri, eller olycksfalls- eller sjukförsäkring. Om förmånstagaren inom en tidrymd av tio år före försäkringsfallet erhållit mer än ett förmånstagarförvärv av samma person, skall beloppen sammanläggas och det skattefria beloppet får uppgå högst till 32 000 kr.

I samband med tillkomsten av tjänstegrupplivförsäkringar och liknande förmåner gjordes år 1963 bestämmelserna om rätt till skattefri avräkning tillämpliga också på grupplivförsäkring som meddelats efter avtal med staten, kommun eller enskild arbetsgivare samt på vissa förmåner, som utgår från kommun och svarar mot statens grupplivförsäkring. Det högsta försäkringsbelopp som kunnat tillfalla vuxen förmånstagare enligt statlig tjänstegrupplivförsäkring och enligt tjänstegrupplivförsäkring i Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag (AFA) har sedan år 1967 uppgått till 31 500 kr.

Framställning om höjning av det skattefria beloppet

I en skrivelse som inkommit till finansdepartementet den 28 januari 1972 från SAF, LO, Handelstjänstemannaförbundet, Svenska Industritjänstemannaförbundet,

Sveriges arbetsledareförbund och Sveriges civilingenjörskör förbund framhåller organisationerna att de träffat avtal om höjning av de försäkringsbelopp som kan utgå enligt avtal om grupplivförsäkring för åren 1972—1973. Höjningen innebär att det högsta grundbelopp som kan tillfalla en förmånstagare utgör 41 000 kr. mot tidigare 31 500 kr. Höjningen har föranletts av den pris- och kostnadsutveckling som förevarit sedan år 1966, då överenskommelse träffades om de t. o. m. 1971 gällande försäkringsbeloppen. I skrivelsen hemställer organisationerna att en höjning av det vid arvsbeskattningen skattefria beloppet medges till 41 000 kr. Parterna finner det angeläget att ett oförminskat efterlevandeskydd bibehålles.

Departementschefen

Departementschefen tillstyrkte en höjning av det skattefria beloppet till 41 000 kr. att gälla fr. o. m. ingången av 1972.

4. Koncernbidrag för samhällsekonomiskt betydelsefulla uppgifter

I enlighet med vad som föreslagits i prop. 1972: 13 har bestämmelserna i 43 § 3 mom. KL om avdrag för öppna koncernbidrag kompletterats med en rätt för Kungl. Maj:t att genom dispens vidga avdragsrätten för vissa fall. Det bör framhållas att dispensmöjligheten begränsats till sådana bidrag som avser att främja samhällsekonomiskt mycket betydelsefulla uppgifter.

Bakgrunden

Inledningsvis framhölls i propositionen att inom näringslivet f. n. görs betydande satsningar för etablering av ny produktion med utnyttjande av avancerad teknik. En sådan etablering kräver ansenliga insatser av forskning, utveckling och marknadsföring. Här ingår också vanligen framtagande av prototyper och referensanläggningar som är nödvändiga för en framgångsrik marknadsföring, framför allt på export.

Projekt av detta slag, särskilt de mycket stora, måste ofta genomföras i samverkan mellan två eller flera privata intressenter eller mellan staten och privata intressenter. Typiska exempel på en sådan samverkan mellan staten och det privata näringslivet är AB Asea-Atom, ELLEMTEL, Oljeprospekteringsbolaget (Opab), Stansaab och Uddcomb.

Utvecklingen mot samverkansprojekt som här nämnts kommer otvivelaktigt att fortsätta och den måste på olika sätt stimuleras, om svensk industri skall kunna hävda sig i en hårdnande internationell konkurrens. Även skattelagstiftningen kommer härvid in i bilden.

De skattetekniska åtgärderna i syfte att underlätta olika slag av ekonomisk samverkan mellan företagen kan ta sig skiftande uttryck. Som exempel på en speciell lagstiftning i sådant syfte pekades i propositionen på lagen (1969:739) om avdrag vid inkomsttaxeringen för bidrag till Oljeprospektering AB, m. m. En annan lagstiftning som inte berör endast visst eller vissa företag utan som har en mer generell inrikt-

ning är den år 1970 vidgade rätten till avdrag vid inkomstbeskattningen för kostnader för forskning och utvecklingsarbete.

Vad som på nytt aktualiserat en lagstiftning på skatteområdet är närmast den samverkan som äger rum mellan staten och Asea genom Asea-Atom.

Ett konsortialavtal om samarbete på atomkraftområdet träffades den 7 november 1968 mellan staten och Asea i syfte att skapa en konkurrenskraftig och lönsam industriell verksamhet på detta område. Samarbetet äger rum i ett särskilt bolag, AB Asea-Atom, som fr. o. m. den 1 januari 1969 svarar för den kommersiella verksamhet på reaktor- och bränsleområdet som tidigare bedrivits inom AB Atomenergi och Asea.

Med hänsyn till att Asea-Atoms fortsatta verksamhet ställer ökade krav på bolagets ekonomiska resurser förelåg behov av avsevärda bidrag till verksamheten från aktieägarnas sida. I detta sammanhang aktualiserades de skattekonsekvenser som kan vara förknippade med sådana bidrag.

Departementschefen

I propositionen konstaterade departementschefen bl. a. att det med hänsyn till de särskilda krav som praxis ställer på förhandenvaron av ett inre samband mellan verksamheterna i form av affärer etc. inte var på förhand givet att ett bidrag från Asea till Asea-Atom utan vidare bedöms av taxeringsmyndigheterna såsom ett avdragsgillt koncernbidrag. Till osäkerheten vid bedömningen kunde också bidra att, om de medel Asea-Atom behöver för sin fortsatta verksamhet tillskjuts av aktieägarna, dvs. staten och Asea, i förhållande till deras aktieinnehav, detta i och för sig är något som talar för att bidragsmedlen är att betrakta såsom aktieägarettillskott. Sådana tillskott är inte avdragsgilla.

Vidare framhölls att de regler om avdrag för öppna, direkta koncernbidrag, som år 1965 infördes i 43 § 3 mom. KL och som kan medges oberoende av bidragets omkostnadskaraktär, inte kan tillämpas i detta sammanhang. Dessa regler förutsätter nämligen att koncernförhållandet bygger på ett mer än nittioprocentigt direkt innehav av aktier i ett annat aktiebolag.

Departementschefen ansåg att den verksamhet som bedrevs av Asea-Atom var mycket betydelsefull för utvecklingen på kraftförsörjningens område. Den fick därigenom anses fylla ett särskilt samhällsnyttigt ändamål. Departementschefen bedömde det därför som angeläget att verksamhetens finansiering inte onödigtvis försvårades av skatteskäl. Med hänsyn härtill borde enligt hans mening möjlighet öppnas att ge den enskilde aktieägaren, i detta fall Asea, avdragsrätt för direkta bidrag till täckande av kostnaderna i Asea-Atoms verksamhet, oavsett om sådant samband mellan de båda bolagen finns som uppfyller alla de krav som ställs för avdragsrätt enligt rådande praxis.

Departementschefen hänvisade till den liknande avdragsmöjlighet som tidigare införts genom lagen (1969:739) om avdrag vid inkomsttaxeringen för bidrag till Oljeprospektering Aktiebolag, m. m. Av prop. 1969:144 framgår att även i detta fall fråga var om verksamhet som ansågs fylla ett viktigt samhällsnyttigt ändamål.

När nu behov av en lagstiftning med liknande syfte åter anmälde sig kunde emellertid enligt departementschefen frågan ställas om inte bestämmelser av mera generell karaktär var att föredra. Man borde enligt hans mening räkna med att fall kan uppkomma även framdeles då det framstår som önskvärt att göra avsteg från de allmänna reglerna på detta område för att tillgodose ändamål av stor samhälls-ekonomisk betydelse. Detta gäller särskilt i fall då staten, liksom i det nu aktuella fallet, engagerar sig tillsammans med företag inom det enskilda näringslivet i verksamhet av väsentlig betydelse för landets ekonomi.

En generell reglering av skattefrågan syntes därför enligt departementschefen vara bättre än att man med tiden tillskapade ett ökat antal specialförfattningar. För att markera att det var endast i speciella undantagsfall som dylika avsteg från de allmänna reglerna fick göras, borde enligt hans mening en sådan reglering ges formen av en dispensmöjlighet. Lämpligen borde denna tas in i ett nytt stycke till 43 § 3 mom. KL, där bestämmelser om avdragsrätt för direkta koncernbidrag f. n. finns.

Departementschefen föreslog att det skulle ankomma på Kungl. Maj:t att avgöra om sådana speciella skäl föreligger att dispens från de annars gällande reglerna bör beviljas och avdrag alltså medges för bidraget i fråga såsom omkostnad i verksamheten. Mot avdragsrätten skulle givetvis svara skattskyldighet för mottagaren.

I detta sammanhang angav departementschefen vissa riktlinjer för den föreslagna dispensmöjligheten.

Beträffande de särskilda skäl som kan åberopas för dispens har jag redan angett att fråga bör vara om sådana bidrag som kan antas ingå som ett led i en verksamhet av väsentlig betydelse för landets ekonomi. Det räcker alltså enligt min mening inte med att fråga är om satsningar som i och för sig är av stor ekonomisk betydelse för de inblandade företagen. Betydelsen av den verksamhet som skall främjas bör ha en vidare inriktning. Det skall med andra ord vara fråga om att tillgodose uppgifter av väsentlig samhälls-ekonomisk betydelse. Dessa uppgifter kan vara av olika slag, Det kan gälla kraftförsörjningen, som i det nu aktuella fallet, eller bränsleförsörjningen, varpå särbestämmelserna angående Oljeprospektering Aktiebolag utgör ett exempel. Andra vitala områden är t. ex. kommunikationer eller försvar. Någon uttömmande uppräkningslista kan inte göras. Gemensamt för de uppgifter som det kan vara fråga om är att de allmänt bör karakteriseras av att de innehåller långsiktiga och starka utvecklingsinslag. Det sagda torde vara tillräckligt för att klargöra att dispensmöjligheten är avsedd att utnyttjas i mycket begränsad omfattning och endast när det är påkallat av väsentliga samhällsintressen.

Det bör vidare framhållas att den föreslagna dispensmöjligheten främst har till syfte att befria från gällande krav på att moderföretaget äger mer än 90 % av aktierna i ett eller flera dotterbolag. Dispens skall alltså kunna ges i fall där aktieinnehavet är lägre, vilket ju f. ö. är det normala vid det slags gemensamma investeringar som det här är fråga om. Däremot är avsikten inte att genom dispensförfarandet åsidosätta vad man annars velat nå genom föreskrifterna om avdrag för koncernbidrag i 43 § 3 mom. KL, nämligen bl. a. att förhindra att gällande regler om kedjebeskattnings och dubbelbeskattnings av vinstutdelningar kringgås genom koncernbidrag. Vid dispensgivningen bör alltså tillses att den avdragsrätt som beviljas för sådana bidrag i princip inte kommer i konflikt med de nämnda reglerna. I övrigt bör det självfallet stå Kungl. Maj:t fritt att uppställa de närmare villkor för avdragsrätten som befinns vara påkallade i fråga om bidragsbeloppens storlek, den tid under vilken dispensen gäller m. m. Att bidraget redovisas öppet av såväl givaren som mottagaren i självdeklaration eller bilaga därtill är enligt min mening en självklar förutsättning.

Departementschefen framhöll att, i likhet med vad som nu föreskrivs i näst sista

stycket av 43 § 3 mom. KL, även i fråga om bidrag för vilket avdrag medges dispensvägen bör gälla att det skall anses utgöra omkostnad för givaren och intäkt för mottagaren i den förvärvskälla som utgör givarens eller mottagarens huvudsakliga verksamhet. Man torde kunna utgå från att denna huvudsakliga verksamhet i allmänhet är hänförlig till rörelse, varför någon uttrycklig föreskrift härom knappast syntes erforderlig.

Enligt departementschefen borde den avdragsrätt som kunde medges på grund av den föreslagna dispensmöjligheten omfatta även sådan förlust av inbetalt aktie- eller andelskapital eller på fordran e. d. som kan ha uppkommit i samband med en upplösning av det företag som varit föremål för investeringarna. Det fick anses vara logiskt att den som i de här avsedda fallen investerat i form av aktie- eller andelskapital eller lån och beskattas för den utdelning han uppbär, om vinst uppkommer, också borde ha rätt till avdrag när verksamheten inte gett det väntade resultatet och förlust i stället uppkommit. Avdragsrätt för förlust på aktierna och andelarna kan tänkas motiverad i samband med deras avyttring eller vid företagets upplösning. En uttrycklig bestämmelse härom var nödvändig av samma skäl som beträffande avdragsrätten för bidrag under löpande verksamhet. Även här gällde det nämligen att kunna dispensera från det krav på ett närmare samband mellan bidragsgivarens och bidragsmottagarens verksamhet som praxis normalt uppställer.

Den avdragsrätt som medges på grund av erhållen dispens skall i vanlig ordning iakttas vid inkomsttaxeringen. Det ankommer på företag som genom dispensen medgets avdragsrätt att framställa avdragsyrkandet hos den instans som enligt allmänna regler har att pröva företagets taxering.

Riksdagen antog propositionsförslaget och författningsändringen återfinns i SFS 1972:74.

I detta sammanhang kan nämnas att skatteutskottet inte var enhälligt i sitt ställningstagande (SkU 1972:11). Två reserveringar ansåg dispensvägen mindre lämplig och förordade i stället speciallagstiftning i likhet med den teknik som tillämpats i fråga om bidrag till Oljeprospektering AB. Samma reserveringar ansåg också att frågan om beskattningen av koncernbidrag skulle utredas närmare av företagsskatteberedningen.

Skatteutskottets majoritet däremot avstyrkte bifall till de motioner på vilka reserveringarna stött sig och hade inte något att invända mot de riktlinjer för dispensgivningen som uppdragits i propositionen. Utskottsmajoriteten förutsatte dock att Kungl. Maj:t iaktar restriktivitet vid dispensgivningen och endast meddelar dispens i fråga om bidrag eller förluster, som kan antas ingå som ett led i verksamhet av *väsentlig* (utskottets kursivering) betydelse för landets ekonomi. Värt att notera är vidare att utskottet, på tal om den kritik som i en motion riktats mot bidragsgivning i form av koncernbidrag från LKAB och Svenska tobaksaktiebolaget till Statsföretag AB, särskilt framhöll att vid bedömningen av skattebortfallet (på grund av de nämnda bidragen) hänsyn måste tas till att bidragen på grund av de speciella bestämmelserna om beskattningssort i 57 § 3 mom. KL — vilka bestämmelser inte kan sättas ur kraft

genom den i förevarande proposition (1972:13) föreslagna dispensgivningen – i allmänhet endast påverkar den statliga inkomstkatten.

Ikraftträdandet

Den nya dispensmöjligheten gäller sådana bidrag som lämnas fr. o. m. den 1 juli 1972, då de nya bestämmelserna träder i kraft. Den gäller även beträffande förlust på aktier eller andelar, om förlusten framkommer genom en avyttring av dessa eller i samband med företagets upplösning efter denna dag. Motsvarande gäller i fråga om förlust på lån e. d. som framkommer efter ikraftträdandet.