

Något om blandad verksamhet i aktiebolag

Av jur. kand. Sten Hamberg

Om Kraka berättas att hon hade att inställa sig till ett sammanträffande ”varken klädd eller oklädd, varken ensam eller åtföljd av någon”, ett dilemma som hon tog sig ur genom att anlända draperad i fisknät och medförande hund. Någon gång får man känslan av att ett bolag, som har att kryssa fram mellan bestämmelserna i 54 § fjärde stycket och 43 § 3 mom kommunal-skattelagen, ställs inför nästan lika orimliga krav och att de lösningar som står till buds har samma prägel av genomskinlighet.

Utgångspunkten för regleringen i 54 § är att det finns förvaltningsföretag och rörelsedrivande bolag. Förvaltningsbolagen är skattskyldiga för mottagen utdelning i den mån den inte vidareutdelas. Rörelsebolag är däremot skattskyldiga endast för utdelning på kapitalplaceringsaktier. Rörelsedrivande svarta fåmansbolag är vidare skattskyldiga för all utdelning utom på organisationsaktier.

Två av förutsättningarna för öppna koncernbidrag enligt 43 § 3 mom är att både givare och mottagare har rörelse eller annan fastighet som ”huvudsaklig verksamhet” och att mottagaren är frikallad från skattskyldighet för utdelning från givarbolaget, oavsett omfattningen av vidareutdelning.

Dessa – här mycket sammanpressade – bestämmelser innebär att en rörelsedrivande mor och dotter kan ge och ta koncernbidrag. Förvaltningsföretag har däremot två restriktioner att övervinna – dels avser inte den huvudsakliga verksamheten rörelse eller fastighet, dels hindras koncernbidrag från dotter till moder av kopplingen till skattefrihet för utdelning. Det är därför av stort intresse för bolagen att veta om de i en given situation kommer att anses som förvaltande eller rörelsedrivande. Svaret på en sådan fråga är inte alltid givet. I det följande skall pekas på några besvärande otydligheter i lagstiftningen, vilka alla berör de bolag som är ”toppbolag” i en koncern. Dessa bedriver inte själva någon nämnvärd rörelse utan utgör den gemensamma länken för dotterbolagen. Ett sådant bolag skulle normalt falla under bestämmelserna i 54 § fjärde stycket och därigenom vara förhindrat att delta i slussning av koncernbidrag mellan döttrar. Två vägar står då öppna – antingen insätts ett på något sätt rörelsedrivande bolag mellan toppbolaget och döttrarna eller också begär toppbolaget dispens enligt 54 § sjätte stycket. Valet av metod kan bero på innehavet av kapitalplaceringsaktier.

Om begärd dispens erhålls, innebär detta att toppbolaget inte längre i beskattningsavseende skall behandlas som förvaltningsföretag, dvs även om bolaget de facto uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar dotterbolagsaktier skall anses som om så inte var fallet. Detta innebär att icke-fåmansbolaget (FLERAB) endast taxerar för utdelning på kapitalplaceringsaktier och svarta fåmansbolag (FÅAB) åtnjuter skattefrihet för utdelning på organisationsaktier.

Man skulle i anslutning till den anmärkta dispensbestämmelsen kunna hävda att den egentligen är överflödig. Toppbolaget får anses driva rörelse genom sina rörelsedrivande döttrar i vart fall om toppbolaget har de funktioner som nämns i 54 § sjätte stycket och inte uteslutande fungerar som sluss för utdelningsmedel. Förmodligen är dock den underliggande tanken att rörelse måste bedrivas av bolaget självt och inte uteslutande genom döttrarna.

Om nu 54 § fjärde stycket genom dispens ej längre är tillämpligt på ett sådant toppbolag, skall det då generellt betraktas som rörelsedrivande i och med att det inte längre är uteslutande förvaltande? Frågan blir av intresse bl. a. vid tillämpning av 43 § 3 mom, där det krävs att båda bolagens "huvudsakliga verksamhet" avser rörelse eller annan fastighet.

Enligt bestämmelsernas ordalydelse har man genom dispensen inte sagt mer än att toppbolaget inte längre skall anses "så gott som uteslutande förvaltande". Därifrån är det ett långt steg till "huvudsakligen rörelse". Likväl torde regelsystemet numera tillämpas så att en dispens också medför att toppbolagets verksamhet därefter anses huvudsakligen avse rörelse. Denna utvidgning har naturligtvis goda praktiska skäl för sig, även om den tänjer lagtexten tämligen hårt. Men hela systemet – att genom dispens förvandla ett typiskt icke-rörelsedrivande företag till ett i flera avseenden rörelsedrivande – för med sig vissa komplikationer. Man får väl antaga att den skattefrihet för utdelning som 54 § i första hand avser gäller företagsgruppen som helhet så att bedömningen av kapitalplaceringssyfte eller ej alltid görs med hänsyn till äganderättsförhållanden och organisatoriska förhållanden i hela gruppen. Syftet med en dispens, om vars utsträckning i tiden man kan vara tveksam, lämnar emellertid en möjlighet för toppbolaget att kryssa mellan förvaltnings- och rörelsreglerna allt efter som det befinns lämpligt. Ett förvaltningsföretag kan normalt finna det förenligt med sina intressen att låta utdelning strömma igenom. Vid en plötslig ackumulation av vinstmedel eller nyförvärv av bolag går man över till dispens, tömmer döttrarna genom koncernbidrag, släpper sedan dispensen och återgår till det normala.

Förutsättningarna för att få dispens är emellertid inte bara ett naket påstående om "gemensam finansfunktion" el dyl. Problemet ligger snarare i att i utgångsläget kunna identifieras som förvaltningsföretag över huvud taget. Om vi låter toppbolaget – förutom sina dotterbolagsaktier – även inneha

en fastighet, uppkommer en hybridform som är svår att klämma in i regelsystemet. Detsamma gäller om toppbolaget bedriver någon rörelse utan att denna är av huvudsaklig karaktär. Låt exempelvis faktiska värden av andra tillgångar än dotterbolagsaktier utgöra 40 % av bolagets totala tillgångar! Uppenbarligen är bolaget inte längre förvaltningsföretag enligt 54 § fjärde stycket – dess verksamhet är ej längre ”så gott som uteslutande värdepapper”. Därigenom har bolaget försatt sina möjligheter att dispensera sig in i koncernbidragssystemet. Kan bolaget i detta läge göra gällande att det likväl vid tillämpning av 43 § 3 mom skall anses huvudsakligen bedriva rörelse?

Man kan som svar på denna fråga inta inställningen att antingen är ett bolag förvaltningsföretag eller också inte. Skall bolaget ej anses som förvaltningsföretag så är 43 § 3 mom tillämplig, oavsett om bolaget av sig självt eller först efter dispens faller utanför tillämpningsområdet för 54 § fjärde stycket. En sådan tolkning kan ha fog för sig men stämmer inte heller den särskilt väl med lagtexten. Den förutsätter på något sätt att satsen att ”bolag kan driva rörelse genom sina rörelsedrivande döttrar enbart” är sann, trots att ovan befanns att motsatsen nog är förhållandet. Stämmer satsen så är ju egentligen dispensystemet överflödigt.

Om emellertid den angivna tolkningen godtas – enbart förekomst av fastighet medför såväl icke-förvaltningskaraktär enligt 54 § som rörelsekaraktär enligt 43 § –, innebär detta att toppbolaget har möjlighet att obehindrat välja sin skatteposition – *antingen* som skattefritt oavsett vidareutdelning och med rätt till koncernbidrag *eller* som skattefritt även för kapitalplacersaktier i mån av vidareutdelning. Valet kan träffas genom framställning om dispens eller genom att låta fastighet av icke alltför obetydligt värde förläggas till moderbolaget. En intressant fråga är om dispens kan ges med retroaktiv verkan – utdelning har tex skett innan dispens medgetts. Om viss retroaktivitet anses kunna medges för dispens, inställer sig frågan om ett fastighetsinnehav på något sätt i vissa lägen kan ges en tillbakaverkande effekt.

En speciell situation uppkommer om toppbolaget knappast har andra tillgångar än kontorsutrustning och den fastighet, i vilken koncernledningen sitter. Här skulle man ju normalt sett säga att toppbolagets huvudsakliga verksamhet är förvaltning av fastighet. Särskilt uttalat blir detta om så mycket fastigheter ligger i toppbolaget att bolagets faktiska värde till 70–80 % ligger i fastigheter. För FLERAB betyder detta att man uppenbarligen inte är förvaltningsföretag och att bolaget pga sin fastighetsförvaltning faller under bestämmelserna i 43 § 3 mom – huvudsakliga verksamheten avser annan fastighet. FÅAB, vilka i praktiken alltid är svarta, möter en ny komplikation. Ovan sades att i och med att toppbolaget inte var förvaltningsföretag så var det också rörelsedrivande och kan då ha organisationsaktier. Men gäller detta även om toppbolaget är så uppenbart till huvudsaklig del fastighetsförval-

tande? Frågan är särskilt intressant, eftersom detta toppbolag inte kan få dispens förrän fastighetsinnehavet nedgått till en obetydlighet eller helt försvunnit. "Rimligtvis" bör man även i detta läge kunna anse dotterbolagsaktierna vara organisationsaktier i en av toppbolaget bedriven rörelse men man har då nått en punkt, då man de facto förklarar att fastighetsförvaltande bolag kan ha organisationsaktier i rörelsedrivande döttrar, vilket är en lång väg från RN:s praxis i början av 50-talet.

Alla dessa oklarheter leder fram till en del slutsatser om rättsläget. Det förefaller rimligt att hävda att FLERAB idag har obegränsade möjligheter att – om än först efter omflyttning av tillgångar – få den beskattning av internflödet mellan koncernbolagen som passar ledningens intentioner. Det kan emellertid anmärkas på att dessa möjligheter inte är särskilt tydliga i lagtexten och i stort sett utvecklats under senare år utan lagstiftarens medverkan. En genomgång av regelsystemet skulle möjligen kunna leda till förklaringar och förtydliganden på området för utdelningsbeskattning. Särskilt vill jag ifrågasätta om regleringen av svarta FÅAB längre är rationell. Utgångspunkten för 54 § femte stycket var en gång i tiden att hindra skattefri ackumulation av utdelningsmedel i FÅAB. En sådan lagstiftning bygger på antagandet att ägaren på något sätt sedan kan disponera de samlade medlen genom lån eller försäljning av bolaget el dyl. och att han därigenom gör en skattevinst. Jag tror inte att dessa antaganden längre är riktiga.

Slutord: Det är symptomatiskt att de ovan anlagda synpunkterna inte kan kompletteras med hänvisning till publicerad praxis. Varje land har sitt eget sätt att praktiskt lösa problemen med "intercompany dividends". Jag tror inte att det är många länder där lösningarna utvecklas så fullständigt utan offentlig debatt som i Sverige. Denna brist på redovisning kan också medföra praktiska svårigheter i det lokala taxeringsarbetet. Om man lokalt försöker bedöma exempelvis tillåtligheten av en inkomstöverföring mellan bolag genom att undersöka om koncernbidrag alternativt varit tillåtligt, är det förargligt om lagtext och redovisad praxis ger en missvisande bild av hur det egentligen förhåller sig. Om detta inlägg kan stimulera till en öppnare diskussion av hur bolag i längden kan lösa dessa problem, är syftet nått.