SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 6 1978

Ändrade beskattningsregler för koncernbidrag m m

Av departementsrådet Anders Swartling

I början av året gjordes vissa ändringar i reglerna för den kommunala beskattningen av koncernbidrag och den skattemässiga behandlingen av statliga lån. Dessutom förlängdes perioden för förlustutjämning (prop 1977/78:79, SkU 1977/78:20, rskr 1977/78:119, SFS: 1978:52 och 53). Man måste konstatera att ändringarna till viss del innebar ett avsteg från hittills vedertagna principer och att de också medförde att antalet dispensregler ökade ytterligare. Åtgärderna har delvis provisorisk karaktär och måste ses mot bakgrund av den kris som vissa företag och branscher befinner sig i.

1. Koncernbidrag

En grundläggande princip vid utformningen av bestämmelserna i 43 § 3 mom. KL om öppna koncernbidrag har varit att skattebelastningen för koncernen som helhet inte skall bli större än om koncernföretagen hade varit sammanslagna till ett enda företag. Detta innebär bl a att resultatutjämning mellan verksamheter som bedrivs av olika företag inom en koncern bör få ske i samma men inte i större utsträckning än om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag.

Det har inte minst under senare tid varit vanligt att företag inom en koncern lämnar bidrag för att täcka underskott hos ett eller flera andra

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:03

företag inom koncernen. Vid den statliga taxeringen får det mottagande företaget kvitta bidraget mot underskottet. Detsamma gäller vid den kommunala taxeringen om givande och mottagande företag bedriver sina verksamheter i samma kommun. Om givare och mottagare däremot är verksamma inom olika kommuner, får underskottet enligt hittills gällande regler avräknas mot bidraget bara i vissa fall. Bestämmelserna i 43 § 3 mom och 57 § 3 mom KL är visserligen inte helt entydiga på denna punkt, men kvittningsfrågan har ganska utförligt belysts i förarbetena (prop 1965:126 s 77). Innebörden kan sammanfattas enligt följande. Man måste skilja mellan det fall då givarens och mottagarens verksamheter är integrerade på ett sådant sätt att en enda förvärvskälla skulle anses föreligga om verksamheterna hade bedrivits av ett och samma företag och det fall då sådan integration inte föreligger. I det förstnämnda fallet får det mottagande företagets underskott avräknas mot bidraget även vid den kommunala taxeringen. Motsvarande resultat hade ju erhållits om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag. I det andra fallet får kvittning däremot inte ske. I stället behandlas koncernbidraget som inkomst av särskild förvärvskälla i det givande företagets kommun. Det mottagande företaget beskattas alltså i detta fall kommunalt för hela bidraget trots att verksamheten i den egna kommunen ger underskott. Även detta resultat överensstämmer med vad som skulle gälla om verksamheterna hade bedrivits av ett och samma företag.

Dessa principer har bekräftats genom ett förhandsbesked förra året (RSV/FB Dt 1977:15). I det fallet var det fråga om koncernbidrag från Statsföretag AB (Stockholm) till det helägda dotterbolaget Stigtex AB (verksamhet i Färgelanda och Borås kommuner). Statsföretag är ett förvaltningsföretag men har fått dispens enligt 54 § sjätte stycket KL och skall därför vid inkomstbeskattningen i princip behandlas som ett rörelsedrivande företag. Bolagen gjorde i första hand gällande att deras verksamheter var integrerade och att Stigtex därför borde få avräkna underskott av sin rörelse i Borås och Färgelanda kommuner mot koncernbidraget. I andra hand — om integration inte skulle anses föreligga — önskade bolagen att koncernbidraget skulle taxeras i Stockholm (AO ansåg att koncernbidraget borde beskattas i de kommuner där de koncernföretag, som i sin tur hade lämnat koncernbidrag till Statsföretag, var verksamma) och att Statsföretag borde ha rätt att yrka avdrag för koncernbidraget bara vid den statliga taxeringen. RSV:s rättsnämnd fann att verksamheterna inte var integrerade och att Stigtex — oavsett att Statsföretag hade mottagit koncernbidrag från andra koncernföretag — skulle beskattas för koncernbidraget i Stockholm utan rätt att därvid frånräkna underskott av verksamheten i de egna kommunerna. Vidare fann nämnden att Statsföretag inte hade rätt att behandla bidraget på olika sätt vid statlig och kommunal taxering. Bo-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:03

lagen överklagade beskedet (AO fullföljde däremot inte frågan om återläggning av bidraget till de ursprungliga givarnas kommuner). Regeringsrätten gjorde inte ändring i förhandsbeskedet.

Såvitt gäller förbudet mot kvittning överensstämmer förhandsbeskedet alltså helt med de uttalanden som gjordes i förarbetena. Att döma av reaktionen i bl a pressen kom beskedet ändå som en överraskning för många företag. Man konstaterade att reglerna kunde få besvärande effekter för de berörda koncernerna. Även när syftet med koncernbidraget är begränsat till att nollställa resultatet hos det mottagande företaget, räcker det inte med att lämna ett bidrag som motsvarar mottagarens underskott. Bidraget måste också täcka den kommunalskatt som påförs bidraget och dessutom den statliga inkomstskatt som det mottagande företaget kan få betala därför att bidraget är större än underskottet. Denna multiplikatoreffekt kan leda till att ett bidrag som är avsett att nollställa ett underskott på 10 milj kr måste uppgå till drygt 17 milj kr.

I prop 1977/78:79 konstaterade föredraganden att reglerna kunde få konsekvenser som var olyckliga inte bara från koncernernas egen utan också från samhällets synpunkt. Det fanns risk för att reglerna skulle få till följd att företagens villighet och möjlighet att göra insatser på sysselsättningssvaga orter och stödja problemföretag minskade. Det var därför önskvärt att de beskrivna effekterna eliminerades eller kraftigt lindrades. Föredraganden avvisade dock tanken på lösningar som skulle innebära en ändring av förvärvskällebegreppet eller ett generellt upphävande av förbudet att vid kommunaltaxeringen kvitta underskott av förvärvskälla i en kommun mot överskott av förvärvskälla i en annan kommun. Sådana genomgripande och principiellt viktiga ändringar borde inte göras utan föregående utredning och remissbehandling. Till detta kom att det aktuella problemet på längre sikt kunde komma att lösas på annan väg. Skulle nämligen företagsskatteberedningens förslag om upphävande av den kommunala beskattningen av aktiebolag och ekonomiska föreningar genomföras (SOU 1977: 86 s 426 ff) bortfaller frågan om den kommunala beskattningen av koncernbidrag.

Som provisorisk lösning föreslogs därför i stället att regeringen skulle få bemyndigande att efter prövning av omständigheterna i det enskilda fallet medge dispens från förbudet mot kvittning när bidraget lämnas för att täcka underskott i det mottagande företagets förvärvskälla. Dispens borde medges endast om ''synnerliga skäl'' föreligger. Innebörden av detta utvecklades enligt följande (prop s 21).

Det bör krävas att det mottagande företagets verksamhet har väsentlig betydelse för sysselsättningen på en eller flera orter eller att det i övrigt från samhällsekonomisk synpunkt är angeläget att företagets fortlevnad tryggas. Dessutom bör omständigheterna vara sådana att det kan antas att kvittningsförbudet kan komma att innebära en väsentlig ekonomisk olägenhet för koncernen och därigenom medföra risk för att förlustföretagets verksamhet inte

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:03

kan upprätthållas. Till de omständigheter som måste beaktas vid dispensprövningen hör givetvis också att en kvittning över kommungränserna av underskott mot koncernbidrag innebär att obeskattade medel överförs från företag i en kommun till företag i en annan kommun. Jag vill i detta sammanhang erinra om att en sådan överföring mellan koncernföretag i olika kommuner redan nu kan ske på olika sätt, t ex genom att ett koncernföretag övertar ett annat koncernföretags konjunkturinvesteringsfond. Ett sådant övertagande fordrar tillstånd av regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen. I förarbetena till bestämmelserna om fondövertagande underströks att de kommunala intressena skulle beaktas vid tillståndsgivningen. Samma hänsyn måste givetvis tas vid den nu aktuella dispensprövningen. Några mer avsevärda problem i detta avseende är emellertid knappast att vänta, särskilt som skatteunderlaget för flertalet kommuner numera till följd av den statliga skatteutjämningen inte alls påverkas av ett enstaka företags taxering.

Skatteutskottet tillstyrkte förslaget med hänsyn till angelägenheten av att beskattningsreglerna inte hindrar från samhälls- och företagsekonomisk synpunkt önskvärda vinstöverföringar mellan koncernföretag. Utskottet framhöll samtidigt att förslaget innebar ett avsteg från vedertagna principer för den kommunala beskattningen och att dispens därför borde medges endast i angelägna fall i överensstämmelse med de riktlinjer för dispensgivningen som hade redovisats i propositionen. Riksdagen följde betänkandet.

De nya reglerna får tillämpas på koncernbidrag som har lämnats under beskattningsår för vilket taxering sker år 1977 eller senare.

2. Vissa statliga lån

Statligt stöd till företag utgår bl a som statsbidrag och lån.

Statsbidrag brukar utges för bestämda investeringar eller rationaliseringsåtgärder. Med statsbidrag brukar man jämställa vissa ränte- och amorteringsfria lån, s k avskrivningslån. Gemensamt för bidrag och avskrivningslån är att företaget i princip inte är skyldigt att betala tillbaka medlen. Återbetalningsskyldighet inträder bara i vissa särskilda fall, t ex om stödet har uppburits på grund av oriktiga uppgifter.

De statliga lånen brukar fungera som komplement till lån på den ordinarie kapitalmarknaden. Ofta sker den statliga kreditgivningen i form av långfristiga lån för finansiering av projekt som har betydelse från t ex industri- och regionalpolitiska synpunkter. Utmärkande för lånen är att de löper med ränta och skall återbetalas enligt en från början fastställd amorteringsplan. I vissa fall kan räntan under viss tid efterges eller läggas till kapitalet.

Särskilt när det gäller återbetalningsskyldigheten skiljer sig alltså statsbidrag och lån från varandra. Statsbidrag skall i princip stanna hos företaget medan lån skall betalas tillbaka. En mellanställning intar vissa lån med s k villkorlig återbetalningsskyldighet. Redan i början av 1960-talet öppnades möjligheten att göra återbetalningsskyldigheten för vissa lån, som utgår för att stödja olika utvecklingsprojekt, beroende av om projektet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:03

blir lönsamt. Sådana lån har kunnat beviljas av Norrlandsfonden, STU och statens utvecklingsfond. Under den allra senaste tiden har en annan typ av lån med villkorlig återbetalningsskyldighet blivit aktuell. Dessa lån har en helt annan omfattning än de tidigare. De utgår till krisdrabbade företag inom vissa branscher eller regioner. Ett känt exempel är det lån på 600 milj kr som förra året beviljades Uddeholms AB. Andra liknande lån skall kunna lämnas till företag inom handels- och specialstålindustrierna och stålgjuteribranschen. Syftet med lånen är att göra det möjligt för företagen att genomföra nödvändiga och kostnadskrävande strukturförändringar. Återbetalningen är beroende av företagens framtida resultatutveckling. Amortering skall nämligen ske bara i den mån företagen beslutar om utdelning till sina aktieägare. Om företaget träder i likvidation eller försätts i konkurs, skall staten stå efter övriga borgenärer. När det gäller räntevillkor och förutsättningarna för utbetalning föreligger vissa olikheter mellan de särskilda lånen. I ett fall är förutsatt att lånet helt eller delvis kan komma att avskrivas. Beträffande de närmare villkoren hänvisas till redogörelsen i prop 1977/78: 79 s 13 ff.

För statsbidrag finns särskilda beskattningsregler i anvisningarna till 19 § KL. Ett avdrag skall i princip beskattas om det har använts för att bestrida kostnader som är avdragsgilla antingen direkt som omkostnad eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. Används bidraget för direkt avdragsgilla kostnader, tas det upp som intäkt. Om det används för inköp av t ex inventarier, sker beskattningen indirekt genom att avskrivningsunderlaget minskas. Vid anskaffande av lager kommer beskattningen att ske i takt med att lagret säljs. Om bidraget måste betalas tillbaka, återställs det skattemässiga läget genom att avdrag medges i samma ordning som beskattning tidigare har skett. De s k avskrivningslånen jämställs med statsbidrag.

Mottagande och återbetalning av lån leder inte till några beskattningsåtgärder. Uppburet lånebelopp är inte skattepliktigt och amorteringarna är inte avdragsgilla. Dessa regler gäller också för lån med villkorlig återbetalningsskyldighet. Om ett sådant lån så småningom efterskänks, är det efterskänkta beloppet skattepliktigt under förutsättning att lånet har använts för kostnader som är avdragsgilla på en gång eller i form av årliga värdeminskningsavdrag (se prop 1973:41 s 129 ang vissa lån från statens utvecklingsfond).

Helt olika beskattningsregler gäller alltså för statsbidrag och lån. Det är därför viktigt att kunna skilja dessa båda stödformer från varandra. I normalfallet möter detta knappast några svårigheter. Det förefaller dock osäkert hur gränsen skall dras mellan statsbidrag och vissa statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet. I en dom som meddelades den 7 december 1977 fann regeringsrätten — i likhet med underinstanserna — att ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:03

''utvecklingsanslag'' från STU skulle beskattas som statsbidrag trots att mottagaren skulle bli återbetalningsskyldig om utvecklingsarbetet inom tio år ledde till resultat som blev ekonomiskt utnyttjat. Domen har kritiserats från principiella och samhällsekonomiska synpunkter (Affärsvärlden 1978 nr 6).

Det har visat sig att de lån med villkorlig återbetalningsskyldighet, som lämnas till Uddeholms AB m fl företag, med nuvarande beskattningsregler inte i alla avseenden får de önskade konsekvenserna. I prop 1977/78:79 anförde föredraganden.

Lånen ges ut under perioder då de mottagande företagen på grund av kostnadskrävande strukturella förändringar kan antas visa betydande förluster och skall återbetalas i den mån företagen i ett senare skede visar lönsamhet. Eftersom utbetalade belopp enligt nuvarande regler inte skall beskattas och amorteringarna inte är avdragsgilla, kommer lånen — trots att de utges för att överbrygga förluster — inte att medföra någon skattemässig resultatutjämning. Bestämmelserna om förlustutjämning vid inkomsttaxeringen medför visserligen — särskilt efter den förlängning av förlustutjämningsperioden som jag senare kommer att föreslå — att flera av de berörda företagen kan antas få möjlighet att tillgodogöra sig avdrag för förlusterna när lönsamheten återvinns efter omställningsperioden. Det kan dock inte uteslutas att vissa av de berörda företagen på grund av omställningsperiodens längd kommer att helt eller delvis gå miste om avdragsmöjligheten. Det är önskvärt att denna risk elimineras. Vidare har från redovisningstekniska synpunkter framförts starka önskemål om att vissa av lånen skall kunna få en resultatutjämnande effekt genom att utbetalade belopp vid inkomsttaxeringen redovisas som intäkt medan eventuella amorteringar kostnadsförs. Ett sådant resultat kan uppnås genom att lånen vid inkomstbeskattningen jämställs med statsbidrag. Med hänsyn till lånens ändamål och de speciella lånevillkoren synes det från principiella synpunkter inte finnas något hinder mot en sådan lösning.

Någon generell bestämmelse om att jämställa de aktuella lånen med statsbidrag ansågs varken lämplig eller ens möjlig med tanke på den skiftande utformningen av lånen. I stället föreslogs att regeringen skulle få möjlighet att på ansökan av låntagande företag medge att statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet behandlas som statsbidrag vid inkomstbeskattningen. Riksdagen godtog förslaget. Dispensregeln har intagits i anvisningarna till 19 § KL och har — efter en av skatteutskottet förordad justering — följande lydelse.

Stöd som staten lämnar till företag i form av lån, för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av företagets framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet, skall inte anses som skattepliktig inkomst. Regeringen kan dock, om synnerliga skäl därtill föreligga, på ansökan av företaget besluta att lånebeloppet skall anses utgöra skattepliktig intäkt i företagets näringsverksamhet. I beslutet skall anges om lånet i sin helhet skall utgöra skattepliktig intäkt under det beskattningsår då lånet ställes till företagets förfogande eller om utbetalat lånebelopp skall utgöra skattepliktig intäkt under beskattningsår till vilket utbetalningen är hänförlig. Återbetalas lån, som i enlighet med beslutet upptagits såsom skattepliktig intäkt, får företaget göra avdrag för det återbetalade beloppet.

I bestämmelsen utsägs alltså till en början att statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet inte utgör skattepliktig inkomst. Detta innebär

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:03

inte någon nyhet utan får ses som en kodifiering av gällande rätt. Som redan nämnts kan det dock i vissa fall vara svårt att dra gränsen mellan dessa lån och statsbidrag.

För att kravet på synnerliga skäl skall vara uppfyllt fordras att företagets verksamhet har avgörande betydelse för sysselsättningen inom en eller flera regioner eller i övrigt har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Vidare fordras att lånet behövs för att trygga företagets fortsatta verksamhet (prop s 25).

Dispens innebär att lånebeloppet skall tas upp som skattepliktig intäkt och att avdrag medges för återbetalat belopp. Som skatteutskottet har framhållit har företaget rätt till avdrag för de kostnader, som lånet använts till, enligt de allmänna avdragsreglerna i KL och således inte enligt de speciella regler som gäller för statsbidrag (SkU s 10). Om ett lån som har blivit beskattat sedermera avskrivs, skall avskrivningen inte föranleda ytterligare beskattning (prop s 26).

Den nya bestämmelsen är tillämplig på lån som har beviljats under år 1977 eller senare.

3. Förlustutjämning

Förlustavdrag kan enligt hittills gällande regler utnyttjas under en sexårsperiod efter förluståret. Den huvudsakliga anledningen till att denna tidsgräns har valts är att självdeklarationer enligt 50 § 2 mom TL skall förstöras sedan sex år har förflutit efter taxeringsårets utgång. Regeringen kan dock föreskriva undantag från denna bestämmelse. I 13 § TK har också föreskrivits att aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas deklarationer skall förvaras tills sex år har förflutit efter utgången av det år då bolaget eller föreningen har upplösts. I förarbetena till förlustutjämningsförordningen diskuterades om inte en längre förlustutjämningsperiod borde införas för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Från flera håll föreslogs en tidsperiod av tio år. Förslagen avvisades emellertid med hänvisning bl a till önskvärdheten av enhetliga bestämmelser. Vidare antogs att en sexårsperiod i regel skulle vara tillräcklig även för aktiebolag och ekonomiska föreningar.

I prop 1977/78:79 anförde föredraganden att det på grund av det ansträngda läge som många företag f n befinner sig i finns risk för att förlustavdrag i många fall inte kommer att kunna utnyttjas inom sexårsperioden. Han konstaterade att kravet på tillgång till deklarationsmaterial för förluståret inte utgjorde något hinder mot att förlänga förlustutjämningsperioden för aktiebolag och ekonomiska föreningar, och han föreslog att perioden för dessa skattesubjekt skulle förlängas till tio år.

Vad gäller fysiska personer och andra juridiska personer än aktiebolag

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:03

och ekonomiska föreningar konstaterade föredraganden att en förlängning av förlustutjämningsperioden för dessa skattskyldiga skulle förutsätta antingen att tiden för förvaring av deklarationer också förlängs eller att det öppnas en möjlighet att få förlustens storlek fastställd av skattemyndighet innan deklarationerna har hunnit förstöras. Båda dessa åtgärder skulle vara relativt genomgripande och kunde inte vidtas utan särskild utredning. Det hade i och för sig varit önskvärt att reglerna var enhetliga för alla kategorier av skattskyldiga. I praktiken torde det dock enligt föredraganden endast i enstaka undantagsfall förekomma att den nu ifrågavarande gruppen av skattskyldiga hade behov av längre förlustutjämningsperiod än sex år. Han föreslog därför att sexårsgränsen skulle behållas för dessa skattskyldiga.

Riksdagen följde propositionen. De nya reglerna tilllämpas på förluster som har uppkommit under beskattningsår för vilket taxering har skett åren 1971—1977 eller sker senare år.

Fysiska personer omfattas alltså i princip inte av förlängningen. I ett särskilt fall kan dock fysiska personer komma att få nytta av förlängningen. Enligt 8 § lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen av övergång från aktiebolag till annan företagsform m m har nämligen den som enligt lagens bestämmelser övertar verksamhet från ett likviderat eller upplöst aktiebolag samma rätt till förlustavdrag som skulle ha tillkommit bolaget om verksamheten inte hade övertagits.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:03