

Förslag

1979/80: 8

Riksdagens revisorers förslag angående statens lån till Uddeholms AB budgetåret 1977/78

1980-04-24

Till Riksdagen

Statens lån till Uddeholms AB budgetåret 1977/78

Inledning

Med anledning av de ekonomiska svårigheter som hade drabbat Uddeholms AB beslöt riksdagen hösten 1977 på regeringens förslag att ett statligt lån på 600 milj. kr. med villkorlig återbetalningsskyldighet skulle lämnas bolaget (prop. 1977/78: 25. AU 18. rskr 86). Huvudsyftet med lånet var att bolaget skulle få möjlighet att i balanserad takt genomföra erforderliga förändringar i sin verksamhet.

Riksdagens näringsutskott har sedermera föreslagit riksdagens revisorer att granska hur detta lån i realiteten har utnyttjats. Sådan granskning har nu utförts. Vid granskningen har även berörts det stöd av likartat slag som i övrigt lämnats bl. a. till stålindustrin och stålgljuteriindustrin. Vidare har den skatte- och redovisningstekniska behandlingen av sådant statligt stöd till företag översiktligt studerats.

Som ett led i granskningen har upprättats en granskningspromemoria (1980: 1) Statens lån till Uddeholms AB budgetåret 1977/78. Granskningspromemorian har i sedvanlig ordning remissbehandlats. Sammanfattningar av promemorian och av avgivna remissvar har fogats till denna skrivelse som bilagor (bilaga 1 och 2).¹

Bakgrund

Lånet i fråga ställdes av kammarkollegiet till bolagets förfogande den 28 december 1977 som en räntelös fordran på staten. Meningen var att själva lånebeloppet efter beslut av regeringen skulle betalas ut, helt eller delvis, på bolagets anfordran. Lånet skulle löpa med 9.5 % fast årlig ränta på utbetalat belopp från dagen för utbetalningen. Bolaget skulle vidare när som helst kunna erlägga upplupen ränta och amortera på lånet. Amortering och räntebetalning skulle i övrigt påbörjas senast under det år då bolaget beslutade om utdelning till aktieägarna.

¹ Promemorian och avgivna remissyttranden kommer att överlämnas till vederbörande utskott.

¹ Riksdagen 1979/80. 2 saml. Nr 8

Samtidigt som regeringen förelade riksdagen sitt förslag om lån till bolaget anmälde regeringen att det krävdes vissa ändringar i skattelagstiftningen för att det föreslagna lånet skulle få avsedd effekt och att denna fråga inom kort skulle tas upp. Förslag lades också fram senare samma år i proposition (1977/78: 79) om ändrade beskattningsregler för koncernbidrag m. m. som efter viss mindre justering antogs av riksdagen (SkU 1977/78: 20, rskr 119).

Denna ändring innebar att regeringen ges möjlighet att på ansökan av låntagare och om särskilda skäl därtill föreligger medge att statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet skall anses utgöra skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen. Särskilda skäl skall anses föreligga om lånet avser att trygga verksamheten vid företag som har avgörande betydelse för sysselsättningen inom en eller flera regioner eller i övrigt har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt.

Uddeholms AB överlät under år 1978 sina skogs-, skogsindustri- och kemirörelser till Billeruds AB. Riksdagen medgav då på regeringens förslag att Uddeholms AB även efter överlåtelsen skulle få åtnjuta det tidigare beviljade lånet (prop. 1978/79: 25, AU 16, rskr 123). I anslutning härtill satte bolaget, som ännu inte lyft lånet, ned sina krav på lån från staten till 400 milj. kr. Samtidigt bemyndigade riksdagen regeringen att till Billerudsbolaget, numera benämnt Billerud Uddeholm AB, föra över del av Uddeholmslånet. Med stöd av riksdagsbeslutet beslutade regeringen därefter att 200 milj. kr. av det ursprungliga lånebeloppet fick disponeras för ett lån till Billerud Uddeholm AB på i huvudsak samma villkor som gällde för huvudlånet.

Återbetalningen av det statliga villkorslånet till Uddeholms AB och Billerud Uddeholm AB har gjorts beroende av dels bolagens utdelning till aktieägarna, dels deras framtida finansiella ställning.

Sedermera föreslog regeringen riksdagen att 250 milj. kr. av det kvarvarande Uddeholmslånet skulle få föras över till ett nytt bolag, som skulle bildas genom sammanförande av Gränges Nyby AB med Uddeholms rostfria sektor. Detta bolag har numera registrerats som Nyby Uddeholm AB. Som villkor för överförandet skulle gälla att Uddeholms återstående fordran på staten, uppgående till 150 milj. kr., sattes ned till noll senast under budgetåret 1980/81. Riksdagen godkände det framlagda förslaget (prop. 1978/79: 194, NU 44, rskr 371).

Redovisnings- och skattemässiga konsekvenser för Uddeholms AB

Av statens ursprungliga låneutfästelse på 600 milj. kr. har hittills endast utnyttjats 250 milj. kr., vilket belopp lyfts av Nyby Uddeholm AB i augusti 1979. I sina räkenskaper har däremot Uddeholms AB till fullo nyttjat den statliga låneutfästelsen genom att med en intäktspost på 600 milj. kr. förbättra sitt årsresultat för år 1977. Även skattemässigt har Uddeholms AB

kunnat begagna sig av det statliga lånet, trots att lånemöjligheten aldrig utnyttjats av bolaget. Detta har möjliggjorts genom förenämnda ändring i skattelagstiftningen. Med stöd av skatteändringen kan vidare amorteringar och nedskrivningar av lånet jämföras med avdragsgilla kostnader.

I den ordinarie balansräkningen för år 1977 och därefter har bolaget redovisat det utnyttjade villkorlånet inom linjen under posten "ansvarsförbindelser" i enlighet med de från statligt håll givna anvisningarna. Samma redovisningssätt kommer enligt uppgift att tillämpas också av Nyby Uddeholm AB för det villkorlån, uppgående till 250 milj. kr., som bolaget fått och även lyft.

Billerud Uddeholm AB har enligt uppgift däremot för närvarande ej för avsikt att vare sig lyfta eller begära dispens i skattehänseende för sitt villkorlån på 200 milj. kr.

Såväl av tillgängliga handlingar som av de underhandskontakter som tagits under granskningen har framgått att både frågor av skattemässig art och frågor av redovisningskaraktär synes ha fått en mera summarisk behandling under de inledande skedena av Uddeholmslånets tillkomst. Inte heller under riksdagsbehandlingen synes närmare ha diskuterats vare sig de skattemässiga eller de redovisningsmässiga aspekterna på villkorslånen.

I propositionen om Uddeholmslånet noterades sålunda endast att regeringen skulle återkomma i skattefrågan. Genom den proposition om ändrad beskattning av de statliga lånen med villkorlig återbetalningsskyldighet som sedermera lades fram öppnades som nämnts möjligheten att som intäkt beskatta dessa villkorlån trots att de ej utnyttjats av låntagaren. De närmare effekterna från bl. a. redovisningssynpunkt av den föreslagna ändringen i skattehänseende synes inte ha diskuterats i skatteutskottet. Utskottet framhåller sålunda endast i sitt betänkande att innebörden av förslaget är att det utbetalade lånebeloppet skall tas upp som skattepliktig intäkt och avdrag medges för återbetalat belopp vid inkomstbeskattningen. Förändringen av beskattningsreglerna synes ha ansetts vara en förutsättning för att villkorlånet skulle kunna redovisas som resultatförbättrande post i företagets årsredovisning.

Uddeholmsbolagets finansiella situation krävde således en ekonomisk lösning som från skattesynpunkt ej kunde komma i fråga inom den då gällande lagstiftningens ram.

Den nu valda lösningen att efter dispensbeslut av regeringen skattemässigt behandla villkorslånen som skattepliktig intäkt kan ge en viss skattefälvör för låntagaren men torde i första hand ha sin fördel i att det löste det redovisningstekniska dilemma med förlustredovisningen.

I detta sammanhang är följande särskilda bestämmelse om beskattningen av villkorslånen av betydelse. Regeringen skall vid sitt beslut om villkorslånets skattemässiga behandling bl. a. ange om lånet i sin helhet skall utgöra skattepliktig intäkt under det beskattningsår då lånet ställs till

företagets förfogande eller om utbetalat lånebelopp skall utgöra skattepliktig intäkt under beskattningsår till vilket utbetalningen är hänförlig. För att betraktas som skattepliktig intäkt behöver lånet alltså ej utnyttjas av låntagaren. Som en konsekvens av detta förfaringssätt skall avdrag motsvarande nedsättning för lånefordran mot staten sedermera få göras om företaget definitivt avstår från att lyfta beloppet.

I skattehänseende godtas sålunda att företaget beskattas för intäkter som det aldrig uppburit och senare åtnjuter avdrag för kostnader som aldrig uppkommit.

Även uppgiften att redovisningstekniskt arrangera omvandlingen av lån till intäkt i företagets redovisning med iakttagande av bokföringslagens bestämmelser och god redovisningssed förefaller ha varit svårlöst.

Enligt praxis kan ett lån redovisas som en extraordinär intäkt först när det av långivaren skrivits ned eller efterskänkts. I den företagsekonomiska litteraturen och i de accepterade normerna för god redovisning framhålls att värderingen av tillgångar och skulder i ett företags balansräkning bör ske efter realisations- och försiktighetsprinciperna. Detta innebär i huvudsak att i bokslutet skall tillgångar, så länge de är osålda, inte värderas högre än anskaffningsvärdet. Grundtanken bakom dessa principer är att dels förhindra redovisning av vinster som ännu ej realiserats, dels kräva att hänsyn tas på förhand till sannolika förluster, även om dessa förluster ej blivit realiserade. Av försiktighetsprincipen torde följia att en sådan extraordinär intäktspost som ett bidrag eller efterskänkande av skuld inte bör upptas i resultatredovisningen förrän bidraget erhållits eller skulden efterskänkts av långivaren.

Genom att i 1977 års bokslut redovisa ett av staten beviljat men av bolaget inte utnyttjat lån på 600 milj. kr. som intäkt har bolaget i årsbokslutet diskonterat framtida eventuella intäkter. Något värde motsvarande denna intäktspost i årsbokslutet har ju i realiteten hittills inte tillförts företaget. Visserligen har bolaget den 19 december 1977 erhållit en skriftlig utfästelse på ett beslut av riksdagen att ett lån på 600 milj. kr. skulle kunna lyftas på ansökan av bolaget. Utbetalning av lånebeloppet skulle dock prövas av regeringen och yttrande infordras från Sveriges Investeringsbank AB.

Enligt vad som framgått vid granskningen torde redan under förhandlingarna ha diskuterats huruvida det beviljade lånet över huvud taget skulle komma att lyftas av bolaget. Det förefaller vidare som om vissa av de villkor som uppställts för lånet av bolagsledningen måste ha bedömts allvarligt inskränka bolagets handlingsfrihet. Den resultatförbättrande posten på 600 milj. kr. förefaller under sådana omständigheter svårigen kunna bli realiserbar för bolaget. Vidare skall den fordran som uppkommit successivt skrivas ned under kommande år. En intäkt i 1977 års räkenskaper som bolaget aldrig uppburit korrigeras sålunda i delposter i senare årsredovisningar mot kostnader som bolaget aldrig haft. Med hänsyn till att det

redan vid bokslutets upprättande torde ha varit oklart om bolaget skulle lyfta lånet förefaller det vara tveksamt om bolagets sätt att intaktsföra villkorslånet har skett med iakttagande av normal försiktighet.

Hela förfaringssättet innebär att enbart genom bokföringstransaktioner, som inte återspeglar någon reell bakgrund av den i bolaget bedrivna verksamheten, en resultatförbättrande post på 600 milj. kr. har redovisats hos bolaget och att fiktiva kostnader motsvarande detta belopp bokförts eller kommer att tas upp i bolagets redovisning. Även om redovisningsmetoden fortfarande måste sättas i fråga, torde kanske större förståelse i allmänhet ha kunnat påräknas om bolaget lyft det lån som rubricerats såsom intäkt i redovisningen. Bolaget hade då kunnat påvisa att ett motsvarande värde verkligen tillförts bolaget.

En följd av att bolaget i balansräkningen bland tillgångarna noterar det beviljade lånebeloppet som en fordran på staten och motsvarande belopp redovisas såsom intäkt i resultaträkningen blir att det beviljade lånebeloppet ej tas upp på balansräkningens skuldsida utan noteras "inom linjen". Detta förfarande innebär att låneskulden ej redovisas bland bolagets vanliga skulder i balansräkningen utan att beloppet inryms bland bolagets ansvarsförbindelser, dvs. rubriceras som ett åtagande som det eventuellt kan komma att medföra skyldighet för bolaget att infria.

I verksamhetsöversikten och i kommentarerna till boksluten lämnar bolagsledningen fullt tillfredsställande information om de redovisningsmässiga effekterna av villkorslånet.

Vad som i Uddeholmsfallet talar för en mildare bedömning av bolagets redovisningsmetod är att, även om statens stöd till bolaget rubriceras som ett ordinärt lån, det i lånevillkoren har stipulerats att vid likvidation eller konkurs staten skall äga bevaka och erhålla betalning för oguldet lånebelopp, i den mån överskott finns. Härigenom församras inte övriga borgenärers möjlighet att erhålla betalning för sina fordringar när villkorslånet i en konkurssituation byter skepnad i redovisningen från ansvarsförbindelse till verklig skuld.

Redovisnings- och skattemässiga konsekvenser för övriga bolag

Vad beträffar redovisningen hos de två företag som genom riksdagsbeslut medgetts överta viss del av det ursprungliga Uddeholmslånet kan det konstateras att genom regeringens beslut den 21 december 1978 Billerud Uddeholm AB har beretts tillfälle att utnyttja en räntelos fordran på staten uppgående till 200 milj. kr. Under fyra bokslut (fr. o. m. 1978-12-31 t. o. m. 1981-12-31) har bolaget vidare möjlighet att efter dispens redovisa en intäkt på totalt 200 milj. kr. att avräknas mot framtida kostnader i form av amortering på eller nedskrivning av lånebeloppet enligt samma metod som Uddeholms AB använt sig av. För detta lån gäller i stort sett samma villkor som för Uddeholms AB. Någon ansökan om dispens i beskattningshän-

seende har hittills inte inlämnats av Billerud Uddeholm AB. Också i detta fall skulle, om regeringen ger dispens, statens utfästelse om ett lån redovisningsmässigt kunna utnyttjas för att täcka uppkomna förluster utan att något materiellt tillförs bolaget. Under kommande år måste bolaget dock i sådant fall belasta verksamheten med kostnader i form av nedskrivning av ett lån som man aldrig utnyttjat.

För Nyby Uddeholm AB kan konsekvenserna av det övertagna Uddeholmslånet lättare skönjas. Regeringen, som genom beslut den 21 juni 1979 godkänt att 250 milj. kr. av Uddeholmslånet fick överföras till det nya bolaget, uppdrog den 2 augusti 1979 åt kammarkollegiet att utbetala hela lånebeloppet. För detta lån uppställdes ej det tidigare villkoret att amorteringen på lånet var beroende av utdelning till aktieägarna. Återbetalningen av det till Nyby Uddeholm AB överförda lånet liksom räntebetalningen skulle i stället påbörjas så snart bolagets resultat och finansiella situation så medger. Nyby Uddeholm AB har ansökt om och beviljats dispens i skattehänseende för lånet.

I detta fall kommer bolagets redovisning att ge en bättre bild av intäktssidan, eftersom bolaget genom att lyfta lånet tillförts värde i form av likvida medel; detta dock under förutsättning att lånet från redovisningssynpunkt kan godtas som en intäktspost. De amorteringar som bolaget senare verkställer kommer med denna redovisningsmetod att belasta verksamheten som verkliga kostnader.

Revisorernas överväganden

1 Allmänna synpunkter

Syftet med den nu genomförda granskningen har varit att undersöka hur det villkorlån som beviljades Uddeholms AB under budgetåret 1977/78 har utnyttjats. Vid granskningen har således inte funnits anledning att beröra lämpligheten av riksdagens och regeringens åtgärder från sysselsättningssynpunkt eller huruvida de åtgärder som vidtagits varit lämpliga för att nå uppställda mål. Däremot har granskningen avsett de verkningar på beskattnings- och redovisningsområdet som införandet av förmånerna inneburit.

Sett ur denna synvinkel synes det revisorerna besvärande att riksdagen, för att nå vissa eftersträlvade syften, beslutat om stödformer som ej går att förena med de beskattnings- och redovisningsmetoder som är vedertagna och att skattelagstiftningen tagits till hjälp för att få till stånd redovisningsförfaranden som från speciella synpunkter är eftersträfvansvärda. De omsorger som från det allmännas sida ägnas åt att befästa kravet på efterlevnad av skatte- och civilrättsliga bestämmelser kan på sådant sätt olyckligt skadas.

Även om det i Uddeholmsfallet har förelegat så speciella omständigheter att det kan tyckas berättigat att avsteg från vedertagna principer görs, så

måste det dock vara olyckligt att såsom skett avsteget bildar norm och systemet även får avse en vidare krets av låntagare. Villkorsslån har nämligen vid senare tidpunkter i betydande omfattning beviljats även företag inom specialstålindustrin samt såväl statliga som privata företag inom andra branscher.

Speciellt betänkligt måste tillämpat redovisningssätt bedömas vara i fråga om villkorsslånen till specialstålindustrin. I dessa fall krävs nämligen säkerheter även för den villkorliga delen av lånen. varigenom dessa lån kommer att bli prioriterade i förhållande till vanliga kreditorer vid ett konkursförfarande; detta trots att lånen ej tas med bland de verkliga skulderna i företagens räkenskaper. Det torde särskilt i dessa fall kunna sättas i fråga om syftet med villkorsslånen och svårigheten att finna internationellt godtagna statliga stödformer skall prioriteras så starkt att fastställda regler för bokföring och god redovisningssed får vika.

När det gäller den beskattningsmässiga behandlingen av villkorsslånen noterar revisorerna att regeringen under revisorernas granskning av Uddeholmsfallet tillsatt en utredning som skall utreda bl. a. de vid granskningen berörda skatteförhållandena. Revisorerna anser det tillfredsställande att skattereglerna på området ses över.

De allmänna synpunkter på skatte- och redovisningsförhållandena som revisorerna här har fört fram synes i allt väsentligt delas av remissinstanserna.

2 Speciella synpunkter

Granskningen har också visat att riksdagen, då frågan om villkorsslånen prövades, knappast gavs erforderliga upplysningar om de effekter som beviljandet av lånen skulle få såväl från beskattnings- som från redovisningssynpunkt. Med hänsyn härtill finns det anledning att förorda att regering och riksdag framdeles i förslag till åtgärder som på föreliggande område kan få följder av sekundär art för näringslivet, t. ex. i fråga om beskattningen av företag eller företagens redovisningsskyldighet, så långt det är möjligt även beaktar de sekundära verkningarna.

Yttrande från bokföringsnämnden bör ha inhämtats innan en proposition som innehåller förslag till åtgärder påverkande redovisningen hos bokföringsskyldig läggs på riksdagens bord. Detta bör ha gjorts på ett så tidigt stadium av propositionsarbetet att hänsyn kan tas till nämndens rekommendationer vid utformning av förslaget. Bokföringsnämndens ställningstagande bör också redovisas i propositionen.

Vidare bör innebörden och karaktären av ett beviljat statligt stöd vara så klart angivet att en redovisningsmässigt korrekt notering av stödbeloppet görs hos den bokföringspliktige mottagaren av stödet.

Till nu framförda synpunkter har remissmyndigheterna anslutit sig.

3 Hemställan

Revisorerna hemställer att riksdagen

1. delger regeringen de resultat som kommit fram vid granskningen och de allmänna synpunkter som revisorerna funnit anledning framföra med anledning av granskningen och
2. som sin mening ger regeringen till känna vad som revisorerna under rubriken 2 Speciella synpunkter i skrivelsen förordat i fråga om beaktande av sekundära verkningar, hörande av bokföringsnämnden och underlättande av korrekta noteringar i mottagarnas bokföring, när nya stödformer införs.

På riksdagens revisorers vägnar

INGEGERD TROEDSSON

/Göran Hagbergh

RIKSDAGENS REVISORER

Sammanfattning av granskningspromemorian 1980: I angående statens lån till Uddeholms AB budgetåret 1977/78**1 Granskningens syfte**

Med anledning av de ekonomiska svårigheter som hade drabbat Uddeholms AB beslöt riksdagen på hösten 1977 att ett statligt lån på 600 milj. kr. med villkorlig återbetalningsskyldighet skulle lämnas bolaget. Syftet med lånet var att bolaget skulle få möjlighet att i balanserad takt genomföra erforderliga förändringar i sin verksamhet. På förslag av riksdagens näringsutskott har revisorerna beslutat att granska hur detta lån i realiteten utnyttjats.

2 Resultatet av granskningen

Granskningen har avsett de verkningar på beskattnings- och redovisningsområdet som införandet av förmånerna för mottagare av villkorslån medfört. Från dessa synpunkter har granskningen visat att det finns skäl att sätta i fråga det lämpliga i utformningen av förmånerna såväl när det gäller det enskilda företaget i fråga som när det gäller de s. k. villkorslånen i allmänhet.

Granskningen har också visat att riksdagen, då frågan om villkorslånen prövades, knappast gavs erforderliga upplysningar om de effekter som beviljandet av lånen skulle få såväl från beskattnings- som från redovisningssynpunkt. Med hänsyn härtill förordas i promemorian att man framdeles i förslag till åtgärder som på föreliggande område kan få följder av sekundär art för näringslivet, t. ex. i fråga om beskattning eller företagens redovisningsskyldighet, så långt det är möjligt även beaktar de sekundära verkningarna.

Yttrande från bokföringsnämnden bör därför i sådana fall inhämtas innan en proposition, som innehåller förslag till åtgärder som påverkar redovisningen hos bokföringsskyldig, läggs på riksdagens bord. Detta bör göras på ett så tidigt stadium av propositionsarbetet att hänsyn kan tas till nämndens rekommendationer vid utformningen av förslaget. Bokföringsnämndens ställningstagande bör också redovisas i propositionen.

Det framhålls vidare i promemorian att innebörden och karaktären av ett beviljat statligt stöd bör vara så klart angivet att en redovisningsmassigt korrekt notering av stödbeloppet kan göras i riksräkenskaperna och hos den bokföringspliktige mottagaren av stödet.

3 Utförd granskning

Lånet i fråga ställdes till Uddeholms förfogande den 28 december 1977 som en räntelös fordran på staten. Meningen var att själva lånebeloppet

efter beslut av regeringen skulle betalas ut, helt eller delvis, på bolagets anfordran. Lånet skulle löpa med 9,5% fast årlig ränta på utbetalat belopp från dagen för utbetalningen. Bolaget skulle vidare när som helst kunna erlagga upplupen ränta – helt eller delvis – och amortera på lånet. Amortering och räntebetalning skulle i övrigt påbörjas under det år då bolaget beslutade om utdelning till aktieägarna.

Uddeholms AB överlät under år 1978 sina skogs-, skogsindustri- och kemirörelser till Billeruds AB. Riksdagen medgav då på regeringens förslag att Uddeholms AB även efter överlåtelsen skulle få åtnjuta det tidigare beviljade lånet på vissa villkor. I anslutning härtill satte bolaget, som annu inte lyft lånet, ned sina krav på staten till 400 milj. kr. Samtidigt bemyndigade riksdagen regeringen att till Billerudsbolaget, numera benämnt Billerud Uddeholm AB, överföra del av Uddeholmslånet. Med stöd av riksdagsbeslutet meddelade regeringen kammarkollegiet att 200 milj. kr. av det ursprungliga lånebeloppet fick disponeras för ett lån till Billerud Uddeholm AB på i huvudsak oförändrade villkor.

Sedermera föreslog regeringen i propositionen 1978/79: 194 att 250 milj. kr. av det kvarvarande Uddeholmslånet under budgetåret 1979/80 skulle få föras över till ett nytt bolag, som skulle bildas genom sammanförande av Gränges Nyby AB med Uddeholms rostfria sektor. Detta bolag har numera registrerats som Nyby Uddeholm AB. Lånevillkoren förutsattes bli i huvudsak oförändrade. Som villkor för överförandet skulle gälla att Uddeholms återstående fordran på staten, uppgående till 150 milj. kr., sattes ned till noll senast under budgetåret 1980/81. Riksdagen godkände det framlagda förslaget.

Av ursprungligen beviljat lån på 600 milj. kr. har sålunda endast utnyttjats 250 milj. kr., vilket belopp lyftes av Nyby Uddeholm AB i augusti 1979. I sina räkenskaper har däremot Uddeholms AB till fullo nyttjat den statliga låneutfästelsen genom att med en intäktspost på 600 milj. kr. förbättra sitt årsresultat för år 1977. Även skattemässigt har Uddeholms AB kunnat begagna sig av det statliga lånet, trots att lånemedlen aldrig utnyttjats av bolaget. Detta har möjliggjorts genom att kommunalskattelagen ändrats så att statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet kan betraktas som skattepliktiga intäkter. Som en konsekvens av denna skattemässiga behandling av lånen kan vid inkomsttaxeringen amorteringar och nedskrivningar av lånen jämföras med avdragsgilla kostnader.

Aterbetalningen av det statliga villkorslånet till Uddeholms AB har gjorts beroende av dels bolagets utdelning till aktieägarna, dels bolagets framtida finansiella ställning.

I den ordinarie balansräkningen för år 1977 har bolaget redovisat det outnyttjade villkorslånet inom linjen under posten "ansvarsförbindelser" i enlighet med av statliga myndigheter angivna anvisningar. Det har således inte redovisats bland bolagets skulder.

För att bolaget skall kunna nyttja den här nämnda skattemässiga behandlingen av det statliga villkorslånet fordras att bolaget har fått särskild dispens härför av regeringen.

Samma redovisningssätt som nu nämnda kommer enligt uppgift att tillämpas också av Nyby Uddeholm AB för det villkorslån som bolaget fått, uppgående till 250 milj. kr.

Billerud Uddeholm AB har enligt uppgift däremot för närvarande ej för avsikt att vare sig lyfta eller begära dispens i skattehänseende för sitt villkorslån på 200 milj. kr.

I samband med förevarande granskning av Uddeholmslånet har även

lånen till specialstålindustrin, som också har utformats med villkorlig återbetalningsskyldighet, tagits upp till behandling.

I granskningspromemorian konstateras att såväl av tillgängliga handlingar som av de underhandskontakter som tagits har framgått att både frågor av skattemässig art och frågor av redovisningskaraktär synes ha fått en mera summarisk behandling under de inledande skedena av Uddeholmslänets tillkomst. Detsamma torde gälla de lån som avsåg åtgärder för att underlätta strukturomvandlingen inom specialstålindustrin. Inte heller arbetsmarknads- eller näringsutskotten synes vid sin handläggning av ärendena ha diskuterat de skattemässiga aspekterna på villkorslånen.

I propositionen om Uddeholmslånet noteras sålunda endast att regeringen skulle återkomma i skattefrågan. Genom den proposition om ändrad beskattning av de statliga lånen med villkorlig återbetalningsskyldighet som sedermera lades, öppnades möjligheter att till beskattning ta upp som intäkt sådana villkorslån trots att de ej utnyttjas av låntagaren. De närmare effekterna från bl. a. redovisningssynpunkt av den föreslagna ändringen i kommunalskattelagen synes inte ha diskuterats i skatteutskottet vid behandlingen av förslaget till ändring av kommunalskattelagen. Utskottet framhåller sålunda endast i sitt betänkande (1977/78: 20) att innebörden av förslaget är att det utbetalade lånebeloppet skall tas upp som skattepliktig intäkt och avdrag medges för återbetalat belopp vid inkomstbeskattningen.

Den vidtagna förändringen i beskattningen synes ha ansetts vara en förutsättning för att ifrågavarande villkorslån skulle kunna redovisas som resultatförbättrande poster i företagets årsredovisning.

Då återbetalningen av villkorslånen gjorts beroende av bl. a. resultatet av företagets verksamhet och finansiella ställning har man från de statliga myndigheternas sida genom anvisningar gett till känna att beviljat eller lyft lånebelopp ej skall redovisas bland företagets skulder. Skuldbeloppet skall i stället inkluderas i företagets ansvarsförbindelser och redovisas inom linjen i årsredovisningen.

Vid den tidpunkt då förhandlingarna fördes om ett statligt stöd till Uddeholms AB befann sig bolaget i en prekär ekonomisk situation, som bedömdes kunna komma att påverka det regionala arbetsmarknadsläget på ett synnerligen ofördelaktigt sätt. Det fanns därför en stark önskan från statens sida att söka finna en lösning på bolagets finansiella kris och på lång sikt i möjligaste mån säkra bolagets fortsatta verksamhet och därmed sysselsättningstillfällen inom regionen. Andamålet för det statliga stödet kan således knappast sättas i fråga. Mot den utformning som stödet fått kan enligt promemorian dock från teknisk synpunkt viss kritik riktas.

Företagens bokföring skall ske i enlighet med gällande författningar och med iakttagande av god redovisningssed. Det framhålls i promemorian att det från civilrättslig synpunkt torde vara tveksamt om den av Uddeholms AB tillämpade metoden att som intäkt redovisa ett av staten beviljat lån med villkorlig återbetalningsskyldighet är förenlig med iakttagande av den normalt tillämpade försiktighetsprincipen vid upprättande av årsbokslut. Även om bolaget, som nu varit fallet, fått en bindande utfästelse från staten att bolaget hade rätt att lyfta lånet, kan lämpligheten av att intäktsföra ett i princip återbetalningspliktigt lån sättas i fråga, speciellt när lånet inte utnyttjas eller ens förefaller ha planerats bli taget i anspråk.

Likaledes framhålls att det rekommenderade förfarandet att underlåta att redovisa ett lyft villkorligt lån som skuld i låntagarens balansräkning bör ställas under debatt. Hittills torde praxis för företagets redovisning ha varit, att ett villkorligt lån betraktas som ett kvarstående lån till dess

långivaren medgett nedskrivning av sin fordran eller efterskankt den. Denna praxis stämmer med den åtminstone hittills gällande uppfattningen om tillämpningen av försiktighetsprincipen vid upprättande av årsbokslut, nämligen att skulden ej får redovisas för lågt.

Från den statliga sidan har man enligt utredningen förvisso haft en strävan att genom ett intäktsstillskott, avsett att täcka uppkomna och förväntade förluster, åstadkomma en förstärkning av soliditeten hos Uddeholms AB. Om man med hänsyn till att bolaget hade privata aktieägare inte fann det tilltalande att bidrag i erforderlig storleksordning skulle lämnas av statliga medel utan att samtidigt krav på aktieägartillskott ställdes, kunde som en lösning ha valts att ett statsbidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet lämnats. Granskningen har visat att det är ju i realiteten just denna effekt på företagets redovisning som nås genom de statliga anvisningarna för bokföring av lånet hos låntagaren. Uppenbarligen har dock vissa hinder förelegat för en sådan lösning, förmodligen hinder som haft sin grund i de åtaganden som från svensk sida gjorts i handelspolitiska sammanhang.

Vid granskningen har konstaterats att något akut hot om tvångslikvidation enligt aktiebolagslagens bestämmelser inte tycks ha förelegat för Uddeholms AB vid den tidpunkt då förhandlingarna om det statliga stödet till bolaget fördes. Bolaget redovisade nämligen i årsbokslutet för år 1976 obeskattade reserver som tillsammans med en eventuell nedskrivning av bolagets eget kapital och upplösning av beskattade reserver var tillräckliga för att täcka uppkommen och beräknad förlust fram till år 1978. Med ytterligare förluster under de närmaste åren (för vilka resultatprognoser inte redovisats) torde dock inom en begränsad tidsperiod ha uppkommit en situation där likvidationstvånget för bolaget befarades bli en realitet. Uppsägningshotet från de utländska långivarna var enligt promemorian däremot av akut karaktär och utgjorde en fara för bolagets fortsatta verksamhet. Detta speciella finansiella problem förmodas dock kunna ha lösts på ett enklare sätt, t. ex. genom en statlig garanti till långivarna i stället för det villkorslån som kom till stånd. I praktiken har ju också det utnyttjade villkorslånet fungerat som en garanti för framför allt de utländska långivarna.

Uddeholmsbolaget har genom att utnyttja regeringens dispens kunnat redovisa ett villkorligt lån som intäkt. I promemorian papekas att som redovisningspraxis har hittills gällt att ett lån skall redovisas såsom lån intill dess långivaren medgett nedskrivning av eller efterskänkt lånebeloppet. För denna uppfattning kan stöd hämtas i bokföringsnämndens uttalande i cirkulär om redovisning av statliga avskrivningslån samt i nämndens anvisning nr 11 beträffande redovisning av statligt stöd. Nämnden deklarerar i anvisningarna att som huvudprincip gäller att lån skall tas upp som skuld i företagens balansräkningar. Detta konstaterande omfattar även i normalfallet individuellt utformade lån. De av staten beviljade företagsspecifika lånen med den villkorliga återbetalningsskyldigheten kopplad till bl. a. låntagarens framtida resultat, bedömer nämnden inte vara lån utan i realiteten bidrag. Från denna utgångspunkt lämnar nämnden anvisningen att redovisning av lånet skall ske efter de regler som gäller för bidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet.

Trots att man från statens sida betecknat avskrivningslånen som bidrag, finner bokföringsnämnden skäl att rekommendera att låntagaren skall redovisa avskrivningslånet som en skuld, även om avsikten varit att återbetalning normalt inte skall krävas.

I promemorian framhålls att så mycket större anledning måste det då finnas att från redovisningssynpunkt behandla villkorslånen på samma sätt. Riksdagen har anvisat medel för de villkorliga lånen i form av lånemedel på kapitalbudgeten, och den läneförvaltande myndigheten kan inte efterskänka statens lanefordran. För en nedskrivning av villkorslånen fordras beslut av riksdagen. Från vederborande statliga myndigheters sida har också uttalats att denna form av statligt stöd i realiteten utgörs av lån som normalt är förenat med återbetalningsskyldighet.

Det betecknas i promemorian som besvärande att man från det allmanas sida, för att nå visst eftersträvat syfte, skapar en stödform som ej går att förena med de redovisningsmetoder som normalt rymms inom begreppet god redovisningssed. Detta torde kunna hävdas även om man kan ansä sig ha skapat en grund för bokföringsförfarandet genom att medge viss skattemässig förmån.

Även om det i Uddeholmsfallet förelåg så speciella omständigheter att de kan tyckas berättiga att avsteg från vedertagna redovisningsprinciper görs, så anges det dock vara olyckligt att såsom skett avsteget bildar norm och systemet får avse en vidare krets av låntagare. Villkorslån har nämligen vid senare tidpunkt beviljats även företag inom specialstälindustrin samt såväl statliga som privata företag inom andra branscher.

Speciellt betänkligt bedöms i promemorian det tillämpade redovisnings-sättet vara i fråga om villkorslånen till specialstälindustrin. I dessa fall krävs nämligen säkerheter även för den villkorliga delen av lånen, varigenom dessa lån kommer att bli prioriterade i förhållande till vanliga kreditorer vid ett konkursförfarande; detta trots att lånen ej tas med bland de verkliga skulderna i företagens räkenskaper.

Det torde särskilt i dessa fall kunna sättas i fråga om syftet med villkorslånen och svårigheten att finna internationellt godtagna statliga stödformer skall prioriteras så starkt att fastställda regler för bokföring och god redovisningssed får vika.

Även i andra avseenden anges att viss osäkerhet har skapats. Salunda tas de villkorliga lånen i riksräkenskaperna upp som fordran, medan de hos låntagarna ej noteras bland skulderna utan redovisas endast såsom en ansvarsförbindelse. Enligt promemorian fordrar logiken att även staten i sin redovisning tar upp beloppen enbart såsom eventuella lanefordringar.

Vid granskningen har noterats att det på ett tidigt stadium av förhandlingarna om Uddeholmslånet hade ansetts att ett tillskott från staten, i form av ett förlusttäckningsbidrag, var erforderligt för att lösa Uddeholmsbolagets krissituation. Den konstruktion av det statliga stödet på 600 milj. kr. i form av ett lån med villkorlig återbetalningsskyldighet som valdes vid förhandlingarna förefaller ej ha blivit föremål för en tillfredsställande granskning rörande konsekvenserna i beskattnings- och redovisningsavseende. Vid kontakter med företrädare dels för de statliga förhandlingarna på Investeringsbanken, dels för industridepartementet har från deras sida också framhållits att förhandlingarna förts under hård tidspress och att laneformens alla effekter ej hunnit beaktas.

I promemorian framhålls att den begreppsförvirring som skapas genom att använda vedertagna redovisningstekniska termer på ett felaktigt sätt (lån för bidrag; ansvarsförbindelse för skuld) kan hos många framkalla en osäkerhet om innebörden och konsekvensen av föreslagna statliga stödåtgärder. Uddeholmslånet har också i fackpressen väckt uppmärksamhet på grund av att ett av staten beviljat lån med villkorlig återbetalningsskyldighet hos låntagaren redovisas som en intäktspost. Likartad reaktion

beträffande lånets redovisningstekniska förvandling till intäkt har noterats på tjänstemannanivå hos kammarkollegiet.

Kammarkollegiets revisionskontor har vidare uttalat sin tveksamhet om villkorslårens nuvarande redovisning i riksräkenskaperna. Rent budgetmässigt torde villkorslåren snarare böra hänföras till driftbudgeten än till kapitalbudgeten om större delen av dessa lån redan vid beviljandet kan bedömas komma att senare efterges. Med nuvarande redovisningsprinciper kommer de statliga lånefordringarna att vara för högt upptagna som tillgång hos den förvaltande myndigheten. Därmed följer att även de i rikshuvudboken redovisade tillgångarna i form av behållning i Fonden för läneunderstöd tas upp till ett för högt värde.

Bokföringsnämnden har vidare påtalat att även inom bostadssektorn har vissa statliga stödformer, nämligen paritetslånen och underhållslånen för bostadsfastigheter, utformats så att de varit oförenliga med bokföringslagen resp. aktiebolagslagens bestämmelser och god redovisningssed.

I granskningspromemorian noteras att, när det gäller statliga stödåtgärder, är det bokföringsnämnden, som har att ge anvisningar om tillämpningen av bokföringslagen och att ange vad som kan anses vara god redovisningssed. Enligt uppgift från nämnden har den endast i enstaka fall på förslagsstadiet fått ge synpunkter på ny lagstiftning som berör redovisningsfrågor och då först vid en tidpunkt när det varit för sent att påverka förslagens utformning.

Nämnden har vidare enligt egen uppgift vid kontakter med resp. fackdepartement rörande frågor om redovisningspraxis märkt att det på beredningsnivå läggs större vikt vid likviditetsmässiga aspekter än vid företagsekonomiska och redovisningstekniska konsekvenser av åtgärder som avser statligt stöd.

I promemorian upplyses att regeringen har beslutat att tillsätta en kommitté (Dir. 1979: 135) med syfte att utreda bl. a. frågan om beskattningen av statsbidrag av olika slag, inkl. s. k. villkorslån.

Bilaga 2

Sammanfattning av remissyttrandena över granskningspromemoria 1980: I Statens lån till Uddeholms AB budgetåret 1977/78

Yttranden över granskningspromemorian har efter remiss lämnats av bokföringsnämnden, kammarkollegiet, riksrevisionsverket, riksskatteverket och Sveriges industriförbund.

Riksskatteverket har inhämtat synpunkter från länsstyrelsen i Värmlands län.

Allmänna synpunkter

Beträffande det sakliga innehållet i granskningspromemorian anför *bokföringsnämnden* att den inte har något att erinra mot redogörelsen för statens lån till Uddeholmsbolaget. *Sveriges industriförbund* finner den faktamässiga redogörelsen i utredningen vara väl genomarbetad.

Redovisningen hos mottagare av statligt lån med villkorlig återbetalningsskyldighet

Som expertorgan på redovisningsområdet framhåller *bokföringsnämnden* att den ser som sin uppgift att verka för en samordning av terminologi, värderingsregler etc. i redovisningen. Nämnden betonar betydelsen av att – såsom utredningen påtalat – redovisningstekniska termer ges en entydig och företagsekonomisk innebörd i lagstiftningen, så att bokföringslagens och aktiebolagslagens regler blir styrande för årsbokslutets och årsredovisningens utformning.

Riksskatteverket finner att med bokföringsnämndens syn på företagsspecifika villkorslån (som jämföras med återbetalningsskyldigt bidrag) är bolagets redovisning fullt försvarbar. Verket påpekar att det enligt dess mening kan diskuteras om någon bokföring av lånet över huvud taget hade bort ske med hänsyn till att tveksamhet förelåg om bolagets verkliga avsikt att ta lånet i anspråk.

Sveriges industriförbund betonar vikten av att syftet med de statliga stödåtgärderna ej förfelas. Kraven på god redovisningssed och möjligheten att uppnå avsedda effekter med stödåtgärder har delvis visat sig motstridiga. Förbundet förmodar att detta kan i sin tur ha en förklaring i att vedertagen terminologi hanteras felaktigt och påtalar önskvärdheten av att redovisningstekniska termer används på ett riktigt sätt.

Redovisningen hos staten av lån med villkorlig återbetalningsskyldighet

Såväl kammarkollegiet som riksrevisionsverket har i sina remissvar begränsat sitt yttrande till den del av promemorian som behandlar den statliga redovisningen av Uddeholmsslånet och övriga villkorslån.

Kammarkollegiet påpekar att som en följd av den av staten vid bokföringen tillämpade kontantprincipen förekommer vare sig periodisering av inkomster eller utgifter i den statliga redovisningen. Beträffande lån till Uddeholms AB med flera bolag framhåller kollegiet att lån av denna konstruktion inte förekommit tidigare. Medel för denna långivning har i

form av investeringsanslag ställts till kammarkollegiets disposition. Vidare anför kollegiet att på begäran av låntagaren i ett par fall i särskilt protokoll fastställts att bolaget har en räntelös fordran på staten. Detta konstaterande utgör dock enligt kollegiets mening inte i sig någon affärshändelse, som med tillämpning av statliga redovisningsföreskrifter skall bokföras i kollegiets kassabokföring.

Kammarkollegiet är medvetet om att i fråga om villkorslånen delvis bristande överensstämmelse uppstått mellan staten och de stödtagande bolagens bokföring. Härvid bör dock beaktas att det nuvarande statliga redovisningssystemet skiljer sig från det privata i åtskilliga hänseenden, både när det gäller syfte och utformning. Genom tillkomsten av förordningen (1979:1212) med föreskrifter om statliga myndigheters bokföring, som träder i kraft den 1 juli 1980, kommer enligt kollegiets uppfattning ett närmande av de bägge systemen dock att ske.

Rikskassans verk anför att den statliga redovisningen i Uddeholmsfallet inte ger uttryck för hur lånet uppfattas av den förvaltande myndigheten. Redovisning sker enligt generella regler för kapitalfondsförvaltning. I och med att riksdagen anvisat ett investeringsanslag för ändamålet har man tagit ställning till redovisningssättet. Vad som i den statliga redovisningen avgör om stödet skall uppföras som en fordran är anslagsformen. Beloppet redovisas i det aktuella fallet som lån så länge särskilda beslut om nedskrivning inte tagits. Verket framhåller att när nu pågående budgetmodernisering genomförs, skapas större möjlighet att i varje särskilt fall genom anvisningar välja lämpligaste redovisningsform inom för staten gällande redovisningsregler och god redovisningssed.

Beskattningsregler vid villkorlig återbetalningsskyldighet

Riksskatteverket framhåller att när det gäller vissa mellanformer mellan bidrag och lån, t. ex. bidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet, förekommer olika uppfattningar i beskattningsfrågan, vilket lett till skatteprocesser. En orsak till tillämpningssvårigheter är den bristande samstämmigheten mellan skatteregler och redovisningspraxis. Som exempel anför verket att bokföringsnämnden i sina anvisningar angett en redovisningsmetod för STU-bidrag som varken överensstämmer med skattepraxis enligt regeringsrättsutslag eller med den redovisningsmetod som den skattskyldige i målet hävdade var god redovisningssed. För det aktuella Uddeholmslånet har riksskatteverket svårt att bedöma om bolaget på lång sikt kommer att få någon skattemässig fördel av lånet. Verket konstaterar dock att någon nackdel i skattehänseende torde lånet inte kunna medföra för bolaget. Den kommitté, som skall se över beskattning av statsbidrag m. m., har enligt verket en viktig uppgift att söka anpassa reglerna för beskattningen av olika former av företagssöd till företagsekonomiska principer och värderingar.

När det gäller de skattemässiga aspekterna på villkorslånen vill Sveriges industriförbund, som är representerat i den statliga utredningen om beskattning av statsbidrag, inte föregripa utredningsarbetet och avstår därför att yttra sig i denna del av promemorian.

Förslaget i promemorian om bokföringsnämndens granskning av nya statliga stödformer

I de avgivna yttrandena har två av remissinstanserna haft anledning att granska det i promemorian framlagda förslaget att bokföringsnämnden bör

sakligt medverka vid utformningen av nya statliga stödåtgärder som påverkar bokföringen hos stödberättigad.

Bokföringsnämnden ställer sig mycket positiv till förslaget och förklarar sig beredd att avge yttrande i propositioner som berör redovisningen hos bokföringsskyldig näringsidkare. Nämnden understryker betydelsen av att bli inkopplad på frågan på så tidigt stadium som möjligt.

Sveriges industriförbund framhåller som sin uppfattning att i de fall redovisningsfrågan är framträdande i en proposition och bokföringsnämnden ej kunnat uttala sig som remissinstans bör nämndens utlåtande inhämtas innan propositionsarbetet avslutas.

Särskild fråga angående redovisning av ränteskuld vid lån med villkorlig återbetalningsskyldighet

Utöver de frågor som behandlats i granskningspromemorian har *riks-skatteverket* påtalat följande brist i redovisningen av villkorlån sett från taxeringssynpunkt.

Beträffande beskattning och redovisning av upplupen ränta på villkorslånen framhåller verket att vid amortering respektive nedskrivning av lånet den balanserade ränteskulden eller del därav skall återföras till beskattning. Från kontrollsynpunkt uppges det vara otillfredsställande att i redovisningen räntan läggs till låneskulden, varigenom skuldposten kommer att utgöras dels av det ursprungliga lånet, dels av upplupen ej betald ränta.

