

Nr 13

**Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunal-
skattelagen (1928: 370); given Stockholms slott den 21 januari 1972.**

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla det förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

GUSTAF ADOLF

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås sådan ändring i kommunalskattelagens regler om avdrag för öppet koncernbidrag att Kungl. Maj:t, i syfte att främja samhällsekonomiskt betydelsefulla uppgifter, skall kunna medge avdragsrätt för bidrag från ett företag till ett annat även om inte alla de förutsättningar som annars gäller för avdragsrätt för koncernbidrag föreligger. Avdragsrätt skall kunna avse även förlust på aktier eller andelar i företag som fullföljer sådana betydelsefulla uppgifter.

Förslag till**Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)**

Härigenom förordnas, att 43 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

43 §

3 m o m. Äger svenskt aktiebolag eller förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (dotterbolag), skall koncernbidrag, som något av bolagen lämnar ett annat av bolagen eller föreningen eller som denna lämnar något av bolagen, anses såsom avdragsgill omkostnad för den som lämnat bidraget och skattepliktig intäkt för den som mottagit detta, även om bidraget icke för bidragsgivaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som villkor härför gäller

att den huvudsakliga verksamheten för bolag eller förening, som lämnar eller mottager koncernbidrag, avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som drives av livförsäkringsanstalt,

att såväl givaren som mottagaren av bidraget redovisar detta till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,

att, om bidraget lämnats av moderföretag till dotterbolag eller av dotterbolag till moderföretaget, detta ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan dotterbolaget började driva verksamhet av något slag,

att, om bidraget lämnats av dotterbolag till moderföretaget, detta är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna,

och att, om bidraget lämnats av ett dotterbolag till annat dotterbolag hos samma moderföretag, moderföretaget dels ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolagen under hela beskattningsåret för båda dotterbolagen eller sedan dessa började driva verksamhet av något slag, dels antingen är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda dotterbolagen eller är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det bidragslämnande dotterbolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna.

Lämnar svenskt aktiebolag eller förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar koncernbidrag till aktiebolag som icke enligt första stycket är att anse som dotterbolag till bidragsgivaren, äga bestämmelserna i första stycket likväl tillämpning på bidraget, om under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan det bolag som mottagit bidraget började driva verksamhet av något slag det senare bolaget kunnat med tillämpning av 174 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag genom fusioner bringas att uppgå i det bolag som lämnat

Nuvarande lydelse

bidraget eller, om bidraget lämnats av förening, i bolag som enligt första stycket är att anse som dotterbolag till föreningen. Därvid skall anses som om nämnda bestämmelser i lagen om aktiebolag varit tillämpliga även på bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.

Koncernbidrag som avses i första eller andra stycket skall anses utgöra omkostnad för bidragsgivaren och intäkt för bidragstagaren i den förvärvskälla som utgör bidragsgivarens eller bidragstagarens huvudsakliga verksamhet, om det icke med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla.

Avdrag för koncernbidrag enligt *detta moment* må åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligga.

Föreslagen lydelse

Avdrag för koncernbidrag enligt *första, andra eller tredje stycket* må åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligga.

Lämnas bidrag från ett företag till ett annat, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och redovisas bidraget öppet, kan Konungen medgiva att bidraget skall anses såsom avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om de i första — tredje styckena angivna förutsättningarna för avdragsrätt ej föreligga. Vidare kan Konungen förklara att, om förlust på aktier eller andelar i aktiebolag eller ekonomisk förening med uppgift att driva verksamhet av angivna slag framkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid företagets upplösning, förlusten skall utgöra avdragsgill omkostnad för ägaren av aktierna eller andelarna. Detsamma gäller i fråga om långivare beträffande förlust på lån eller dylikt som han lämnat företaget.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1972 och tillämpas i fråga om bidrag, som lämnas från och med nämnda dag, eller i fråga om förlust på aktier eller andelar, som framkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid upplösning av företag som sker från och med samma dag. De nya bestämmelserna tillämpas även i fråga om förlust på grund av lån eller dylikt som framkommer från och med nämnda dag.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 21 januari 1972.

Närvarande: statsministern PALME, ministern för utrikes ärendena WICKMAN, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, JOHANSSON, ASPLING, NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, MYRDAL, ODHNOFF, MOBERG, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, FELDT.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om viss dispensmöjlighet i fråga om *avdrag vid inkomstbeskattningen för bidrag i vissa fall från ett företag till ett annat, m. m.* och anför.

Inledning

Inom näringslivet görs f. n. betydande satsningar för etablering av ny produktion med utnyttjande av avancerad teknik. En sådan etablering kräver ansevärd insats 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. Ett exempel på en speciallagstiftning i sådant syfte är lagen (1969: 739) om avdrag vid inkomsttaxeringen för bidrag till Oljeprospektering AB, m. m. En lagstiftning som inte berör endast visst eller vissa företag utan

som har en mer generell inriktning är den år 1970 vidgade rätten till avdrag vid inkomstbeskattningen för kostnader för forskning och utvecklingsarbete (prop. 1970: 135, BeU 1970: 59, rskr 1970: 363). Den lagstiftning tar i hög grad sikte på ett främjande av den kollektiva forskningen. Detta gäller inte minst den forskning som helt eller delvis bekostas genom statliga bidrag och som tillgodosetts genom den särskilda kungörelsen (SFS 1971: 8) om avdrag vid inkomsttaxeringen för bidrag till viss forskning eller visst utvecklingsarbete. Genom kungörelsen har man velat främja företagens bidrag till bl. a. svenska universitet och högskolor m. m., vissa angivna forskningsinstitutioner, vilkas kollektiva forsknings- och utvecklingsarbete finansieras enligt avtal med staten, samt ingenjörsvetenskapsakademien.

Vad som i förevarande sammanhang på nytt aktualiserar en lagstiftning på skatteområdet är närmast den samverkan som äger rum mellan staten och Asca genom Asea-Atom.

Ett konsortialavtal om samarbete på atomkraftområdet träffades den 7 november 1968 mellan staten och Asca 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 Asca. Aktiekapitalet i Asea-Atom uppgår till 60 milj. kr., varav staten och Asca äger hälften vardera. — Under år 1970 uppgick Asea-Atoms fakturerade försäljning till 10,3 milj. kr. Försäljningen avsåg främst mindre exportlevcranser av bränsleelement. Bolaget har under 1971 fortsatt sina arbeten på kraftverken i Oskarshamn, Ringhals och Barsebäck.

Asea-Atoms utvecklingsarbete är huvudsakligen knutet till beställda reaktorer. Dessutom har ökade resurser avsatts för en långsiktig utveckling av ett mer avancerat lättvattenreaktorsystem. Bolaget samarbetar med Atomenergi i fråga om ett flertal utvecklingsuppgifter. Slutligen har bolaget träffat avtal med Atomics International, USA, om visst deltagande i detta företags utveckling av en natriumkyld bldreaktor.

Med hänsyn till att Asea-Atoms fortsatta verksamhet ställer ökade krav på bolagets ekonomiska resurser föreligger behov av avsevärda bidrag till verksamheten från aktieägarnas sida. I detta sammanhang aktualiseras de skattekonsekvenser som kan vara förknippade med sådana bidrag. Det finns alltså anledning undersöka om inom skattesystemets ram bidragsgivningen kan ske utan ogynnsamma skattekonsekvenser för givaren.

Gällande ordning

Aktieägares bidrag till det egna bolaget kan lämnas i olika former. Bidrag kan ges genom ytterligare tillskott till aktiekapitalet, genom lån eller genom koncernbidrag eller liknande bidrag till driftkostnaderna.

För vad som tillskjuts i form av aktiekapital eller tillhandahålls genom lån kan enligt gällande bestämmelser avdrag inte erhållas omedelbart vid inkomsttaxeringen. Däremot kan under vissa omständigheter avdrag möjligen erhållas senare, om det visar sig att bolaget misslyckats med sin verksamhet och en definitiv förlust konstateras föreligga, innebärande att aktiekapitalet gått förlorat eller att borgenärens fordran på grund av lånet blivit värdelös. I fråga om avdrag för förlust på aktier fordras härvid bl. a. att aktieägaren innehar aktierna som ett led i organisationen av sin verksamhet, dvs. att aktierna utgör s. k. organisationsaktier. Beträffande förlust på fordran är avdragsrätten likaledes beroende av att samband föreligger mellan den långivande aktieägarens verksamhet och det låntagande bolagets verksamhet.

Enligt de regler som finns i 43 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928: 370, KL) kan öppet redovisat koncernbidrag anses som avdragsgill omkostnad för den som lämnat bidraget och som skattepliktig intäkt för den som mottagit detta. Avdragsrätten och skatteplikten är knutna till de särskilda förutsättningar som anges i lagrummets första och andra stycken. Koncernförhållandet skall vara på visst sätt kvalificerat. Sådant förhållande föreligger när svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening (moderföretag) äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (dotterbolag). Detsamma gäller i vissa fall när det bidragsgivande företaget kunnat sammanslås med mottagaren genom en eller flera fusioner. De särskilda förutsättningarna för avdragsrätt och skatteplikt för koncernbidrag i de angivna fallen går ut på att undvika ett kringgående av reglerna för dubbel- och kedjebesättning av vinstutdelningar.

I vissa fall kan avdrag för bidrag som lämnas i form av koncernbidrag medges givaren på samma sätt som för allmänna omkostnader i rörelsen enligt 29 § KL. Avdragsrätten förutsätter även här att ett koncernförhållande föreligger mellan det företag som lämnar bidraget och det som mottar detsamma. Det skall alltså vara fråga om moder- och dotterföretag eller om företag under i huvudsak gemensam ledning. Gällande praxis visar emellertid att enbart den omständigheten att ett koncernförhållande föreligger mellan företagen i fråga inte är tillräckligt för avdragsrätt. Av rättsfall på området framgår (se t. ex. SOU 1964: 29 s. 66) att förutom intressegemenskap i form

av koncernförhållande även skall finnas ett visst inre samband mellan verksamheterna. Förhållandena skall närmare bestämt vara sådana att affärer förekommer företagen emellan, som t. ex. inköp av råvaror eller halvfabrikat eller försäljning av färdigprodukter. Sådana affärer kan också komma till uttryck på andra sätt, t. ex. genom täckande helt eller delvis av administrationskostnader och annat som kan medverka till ett förmånligare driftresultat för koncernen i dess helhet. För att motivera avdragsrätt skall koncernbidrag av detta slag alltså framstå såsom en utgift i givarens förvärvskälla, som på kortare eller längre sikt kan antas vara av betydelse för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

Departementschefen

Som framgått av det förut sagda har man i fråga om större investeringsprojekt att räkna med en ökad samverkan mellan näringslivets företag, ofta med staten som medintressent. Denna utveckling kan ta form av konsortier, s. k. joint ventures eller gemensamt ägda bolag. Härigenom fördelas det stora investeringsbehovet och det ekonomiska risktagandet mellan de deltagande parterna, samtidigt som man uppnår positiva samverkans effekter. Härvid utnyttjas också gemensamma privata eller statliga forsknings- och utvecklingsresurser på ett effektivt sätt. Som särskilda skäl för statens medverkan i sammanhang som dessa kan nämnas bl. a. behov av samhällsinflytande, att särskilt stora utvecklings- och kapitalinsatser krävs eller behov av snabba strukturförändringar.

Det är ett betydande samhällsintresse att beskattningsreglerna inte lägger hinder i vägen för en samverkan mellan staten och enskilda företag till fullföljande av viktiga gemensamma ändamål.

Det sagda gäller enligt min mening i fråga om den bidragsgivning från Asea för finansiering av verksamheten i Asea-Atom som kan komma att aktualiseras.

Med hänsyn till de särskilda krav som praxis ställer på förhandenvaron av ett inre samband mellan verksamheterna i form av affärer etc. är det inte på förhand givet att ett bidrag från Asea till Asea-Atom utan vidare bedöms av taxeringsmyndigheterna såsom ett avdragsgillt koncernbidrag. Till osäkerheten vid bedömningen kan 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 aktieägar tillskott. Sådana tillskott är som nämnts inte avdragsgilla.

Vidare bör framhållas 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.

Det anförda visar att man inte med säkerhet kan utgå från att bidrag som av Asea lämnas till Asca-Atom medför avdragsrätt vid inkomstbeskattningen för Asea.

Den verksamhet som bedrivs av Asea-Atom anser jag emellertid vara mycket betydelsefull för utvecklingen på kraftförsörjningens område. Den får därigenom enligt min mening anses fylla ett särskilt samhällsnyttigt ändamål. Jag bedömer det därför som angeläget att verksamhetens finansiering inte onödigtvis försvåras av skatteskal. Med hänsyn härtill bör enligt min mening möjlighet öppnas att ge den enskilda aktieägaren, i detta fall Asca, 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.

Exempel på att en liknande avdragsmöjlighet tidigare införts utgör lagen (1969: 739) om avdrag vid inkomsttaxeringen för bidrag till Oljeprospektering Aktiebolag, m. m. Denna lag infördes på grund av förslag i prop. 1969: 144. Av denna proposition framgår att även i detta fall fråga var om verksamhet som ansågs fylla ett viktigt samhällsnyttigt ändamål. Med hänsyn till att avdragsrätten resp. skattskyldigheten för bidragen i fråga berörde endast en mycket begränsad krets av skattskyldiga, närmare bestämt intressenterna i nämnda bolag, ansågs erforderliga författningsbestämmelser böra sammanföras i en särskild lag och således inte böra leda till ändring i KL eller förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt.

När behov av en lagstiftning med liknande syfte åter anmäler sig kan emellertid frågan ställas om inte bestämmelser av mera generell karaktär är att föredra. Man bör enligt min 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 samhällsekonomisk 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 synes mig därför vara bättre än att ett med tiden ökat antal specialförfattningar tillskapas. För att markera att det är endast i speciella undantagsfall som dylika avsteg från de allmänna reglerna får göras, bör enligt min mening en sådan reglering ges formen av en dispensmöjlighet. Lämpligen bör denna tas in i ett nytt stycke till 43 § 3 mom. KL, där bestämmelser om avdragsrätt för direkta koncernbidrag f. n. finns.

Jag förordar att det skall 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 svarar givetvis skattskyldighet för mottagaren.

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 samhällsekonomisk 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.

I likhet med vad som nu föreskrivs i näst sista stycket av 43 § 3 mom. KL bör även i fråga om bidrag, för vilket avdrag medges dispensvägen, 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 synes erforderlig.

Den avdragsrätt som kan medges på grund av den föreslagna dispensmöjligheten bör enligt min mening kunna 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 får 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 bör 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 är enligt min mening nödvändig av samma skäl som beträffande avdragsrätten för bidrag under löpande verksamhet. Även här gäller 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 medgetts avdragsrätt att framställa avdragsyrkandet hos den instans som enligt allmänna regler har att pröva företagets taxering.

Den föreslagna dispensmöjligheten bör enligt min mening avse sådana bidrag som lämnas fr. o. m. den 1 juli 1972 liksom även förlust på aktier eller andelar, om förlusten framkommer genom en avyttring av dessa eller i samband med företagets upplösning efter denna dag. Mot svarande bör gälla i fråga om förlust på lån som konstateras efter ikraftträdandet. Ikraftträdandebestämmelserna bör utformas i enlighet med det sagda.

Hemställan

Under återopande av det anförda hemställer jag att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen att

antaga inom finansdepartementet upprättat förslag till *lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)*.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten