

## Regeringens proposition

1980/81:120

om ändring i beskattningsreglerna för koncernbidrag;

beslutad den 12 februari 1981.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga det förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

ROLF WIRTÉN

### Propositionens huvudsakliga innehåll

Bestämmelserna om avdrag för s. k. öppna koncernbidrag ändrades år 1979. Därvid infördes ett förbud mot avdrag för koncernbidrag som förs i flera etapper genom en koncern (etappvisa koncernbidrag). Vidare begränsades de fastighetsförvaltande fåmansföretagens rätt till avdrag för koncernbidrag. Lagstiftningen tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

I propositionen föreslås ett par ändringar i denna lagstiftning. Enligt förslaget skall regeringen kunna ge dispens från förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag när synnerliga skäl föreligger. Vidare föreslås att avdrag för koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansföretag skall kunna medges i större utsträckning än enligt 1979 års lagstiftning. Ändringarna förutsätts kunna tillämpas redan vid 1981 års taxering.

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

Härigenom föreskrivs att punkt 2 b av anvisningarna till 36 §, punkt 3 av anvisningarna till 43 § och punkt 1 av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**Anvisningar**

till 36 §

2.b.<sup>1</sup> Avyttras aktie eller andel i aktiefond och har aktien eller andelen innehafts två år eller mera (äldre aktie eller andel), *gälla* bestämmelserna i andra och tredje styckena.

Som anskaffningskostnad för äldre aktie eller andel anses i regel den genomsnittliga anskaffningskostnaden för samtliga äldre aktier eller andelar av samma slag som den avyttrade, beräknat med hänsyn till faktiska anskaffningskostnader och inträffade förändringar beträffande innehavet.

Anskaffningskostnad för äldre aktie, som är noterad på börs eller föremål för liknande notering, och för äldre andel i aktiefond får bestämmas till belopp som motsvarar hälften av vad den skattskyldige erhåller för aktien eller andelen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Kan den skattskyldige göra sannolikt att en beräkning enligt andra stycket leder till högre belopp, skall dock detta högre belopp anses som anskaffningskostnad.

Avyttras delbevis eller teckningsrätt till äldre aktie, som avses i tredje stycket, *äga* bestämmelserna i *sistnämnda stycke motsvarande tillämpning*. Därvid *avse* andra och tredje meningarna den del av anskaffnings-

2.b. Avyttras aktie eller andel i aktiefond och har aktien eller andelen innehafts två år eller mera (äldre aktie eller andel), *gäller* bestämmelserna i andra och tredje styckena.

Anskaffningskostnad för äldre aktie, som är noterad på börs eller föremål för liknande notering, och för äldre andel i aktiefond får bestämmas till *ett* belopp som motsvarar hälften av vad den skattskyldige erhåller för aktien eller andelen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Kan den skattskyldige göra sannolikt att en beräkning enligt andra stycket leder till *ett* högre belopp, skall dock detta högre belopp anses som anskaffningskostnad.

Avyttras delbevis eller teckningsrätt till äldre aktie, som avses i tredje stycket, *tillämpas* bestämmelserna i *det stycket*. Därvid *avser* andra mening den del av anskaffningskostnaden för aktien, beräknad

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1977:1090.

*Nuvarande lydelse*

kostnaden för aktien, beräknad enligt andra stycket, som belöper på delbeviset eller teckningsrätten.

Vid avyttring för senare leverans av aktie som är avsedd att förvärfvas i anslutning till leveransen (terminsaf-fär), skall skattepliktig realisationsvinst anses ha uppkommit, trots att aktien förvärfvas efter avyttringen. Motsvarande gäller om avyttringen avsett lånad aktie, som skall återstäl-las till långivaren genom överläm-nande av aktie av samma slag förvär- vad i anslutning till återställandet (blankningsaffär). Vinst eller förlust vid blankningsaffär skall beräknas som skillnaden mellan vad som *erhålles* vid avyttringen av den lånade aktien och anskaffningskost- naden för motsvarande aktie, som *återställs* till långivaren. Har aktien *icke* återställts till långivaren före utgången av det år, som följer när- mast efter avyttringsåret, skall skill- naden mellan vad den skattskyldige erhållit för den avyttrade aktien och värdet av motsvarande aktie – beräknat efter den lägsta betalkurs eller, om sådan saknas, den lägsta köpkurs, som noterats från avytt- ringsdagen till utgången av sist- nämnda år – anses som skattepliktig realisationsvinst. Avdragsgill reali- sationsförlust skall därvid ej anses ha uppkommit. Om vid återlämnandet av ifrågavarande aktie denna anskaf- fats till ett pris, som är lägre än det som beräknats vid tidigare vinstber- räkning, skall skillnaden *upptagas* som skattepliktig realisationsvinst det år då aktien återställts till långi- varen. Har i stället förlust uppkom-

*Föreslagen lydelse*

enligt andra stycket, som belöper på delbeviset eller teckningsrätten.

Vid avyttring för senare leverans av aktie som är avsedd att förvärfvas i anslutning till leveransen (terminsaf-fär), skall skattepliktig realisationsvinst anses ha uppkommit, trots att aktien förvärfvas efter avyttringen. Motsvarande gäller om avyttringen avsett lånad aktie, som skall återstäl- las till långivaren genom överläm- nande av aktie av samma slag förvär- vad i anslutning till återställandet (blankningsaffär). Vinst eller förlust vid blankningsaffär skall beräknas som skillnaden mellan vad som *erhålls* vid avyttringen av den lånade aktien och anskaffningskostnaden för motsvarande aktie, som *återställs* till långivaren. Har aktien *inte* åter- ställts till långivaren före utgången av det år, som följer närmast efter avyttringsåret, skall skillnaden mel- lan vad den skattskyldige erhållit för den avyttrade aktien och värdet av motsvarande aktie – beräknat efter *den lägsta betalkurs eller, om sådan saknas, den lägsta köpkurs, som noterats från avyttringsdagen till utgången av sistnämnda år* – anses som skattepliktig realisationsvinst. Avdragsgill realisationsförlust skall därvid ej anses ha uppkommit. Om vid återlämnandet av ifrågavarande aktie denna anskaffats till ett pris, som är lägre än det som beräknats vid tidigare vinstberäkning, skall skillnaden *tas upp* som skattepliktig realisationsvinst det år då aktien återställts till långivaren. Har i stäl- let förlust uppkommit är denna att

*Nuvarande lydelse*

mit är denna att anse som avdragsgill realisationsförlust.

Har här i riket bosatt skattskyldig förvärvat utländsk aktie från annan sådan skattskyldig och samtidigt förvärvat en rättighet att omplacera aktien i annan utländsk aktie (switchrätt) gäller följande. Kostnad för förvärvet av denna rättighet eller ersättning i samband med avyttring av densamma skall vid beräkningen av skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust i samband med avyttring av den utländska aktien *icke* inräknas i anskaffningskostnaden eller den erhållna likviden för aktien.

Vad i femte och sjätte styckena sägs om aktie gäller även annan egendom som avses i 35 § 3 mom.

*Föreslagen lydelse*

anse som avdragsgill realisationsförlust.

Har här i riket bosatt skattskyldig förvärvat utländsk aktie från annan sådan skattskyldig och samtidigt förvärvat en rättighet att omplacera aktien i annan utländsk aktie (switchrätt) gäller följande. Kostnad för förvärvet av denna rättighet eller ersättning i samband med avyttring av densamma skall vid beräkningen av skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust i samband med avyttring av den utländska aktien *inte* inräknas i anskaffningskostnaden eller den erhållna likviden för aktien.

## till 43 §

3.<sup>2</sup> Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterbolag eller som sådant bolag lämnar till moderföretaget eller till annat helägt dotterbolag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren. Som förutsättning för detta gäller

a) att den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrivs av livförsäkringsanstalt,

b) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,

c) att dotterbolag som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag,

d) att, om bidrag lämnas mellan fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. och givarens huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet,

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1979:612.

*Nuvarande lydelse*

även mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan fastighet.

e) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterbolaget, samt

f) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till annat dotterbolag, moderföretaget är förvaltningsföretag som avses i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 54 § eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterbolaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterbolaget.

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a), b) och d) är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

*Föreslagen lydelse*

d) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterbolaget, samt

e) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till annat dotterbolag, moderföretaget är förvaltningsföretag som avses i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 54 § eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterbolaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterbolaget.

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a) och b) är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

*Nuvarande lydelse*

Även i andra fall än som avses i första och andra styckena skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle – med bortseende från bestämmelserna i fjärde stycket – ha haft rätt till avdrag enligt första eller andra stycket för vidarebefordrat belopp.

Företag som under ett beskatt-

*Föreslagen lydelse*

*Lämnas, i fall som avses i första och andra styckena, bidraget mellan företag som enligt 35 § 1 a mom. räknas som fåmansföretag och avser givarens huvudsakliga verksamhet annan fastighet, skall bidraget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren endast om något av följande ytterligare villkor är uppfyllt, nämligen att även mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan fastighet eller att givarens fastighetsinnehav till huvudsaklig del stadigvarande används i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av mottagaren. Riksskatteverket kan, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från bestämmelserna i detta stycke. Riksskatteverkets beslut i dessa frågor får inte överklagas.*

Även i andra fall än som avses i första och andra styckena skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första–tredje styckena hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle – med bortseende från bestämmelserna i femte stycket – ha haft rätt till avdrag enligt första–tredje styckena för vidarebefordrat belopp.

Företag som under ett beskatt-

*Nuvarande lydelse*

ningsår har mottagit koncernbidrag, för vilket givaren har avdragsrätt enligt första– *tredje* styckena har inte rätt till avdrag för koncernbidrag som företaget i sin tur utger under samma beskattningsår.

Koncernbidrag som avses i första– *tredje* styckena samt bidrag som omfattas av medgivande enligt 43 § 3 mom. andra stycket skall anses utgöra omkostnad för givaren i den förvärvskälla som utgör givarens huvudsakliga verksamhet, om det inte med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla. Föreligger sådant samband mellan verksamheten i den förvärvskälla hos givaren i vilken bidraget utgör avdragsgill omkostnad och verksamheten i förvärvskälla hos mottagaren att en förvärvskälla skulle anses föreligga om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag, skall bidraget redovisas som intäkt i mottagarens nyssnämnda förvärvskälla. Föreligger inte samband av nu angivet slag, skall mottagaren redovisa bidraget som inkomst av särskild förvärvskälla. Denna förvärvskälla skall anses hänförlig till samma inkomstslag och samma kommun eller kommuner som den förvärvskälla *vari* givaren har fått avdrag för bidraget.

Avdrag för koncernbidrag medges endast under förutsättning att givaren företer tillfredsställande utredning om förhållanden som avses i första– *femte* styckena.

*Föreslagen lydelse*

ningsår har mottagit koncernbidrag, för vilket givaren har avdragsrätt enligt första– *fjärde* styckena, har inte rätt till avdrag för koncernbidrag som företaget i sin tur utger under samma beskattningsår. *Regeringen kan dock, om synnerliga skäl föreligger, medge undantag från vad som nu har sagts.*

Koncernbidrag som avses i första– *fjärde* styckena samt bidrag som omfattas av medgivande enligt 43 § 3 mom. andra stycket skall anses utgöra omkostnad för givaren i den förvärvskälla som utgör givarens huvudsakliga verksamhet, om det inte med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla. Föreligger sådant samband mellan verksamheten i den förvärvskälla hos givaren i vilken bidraget utgör avdragsgill omkostnad och verksamheten i förvärvskälla hos mottagaren att en förvärvskälla skulle anses föreligga om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag, skall bidraget redovisas som intäkt i mottagarens nyssnämnda förvärvskälla. Föreligger inte samband av nu angivet slag, skall mottagaren redovisa bidraget som inkomst av särskild förvärvskälla. Denna förvärvskälla skall anses hänförlig till samma inkomstslag och samma kommun eller kommuner som den förvärvskälla *i vilken* givaren har fått avdrag för bidraget.

Avdrag för koncernbidrag medges endast under förutsättning att givaren företer tillfredsställande utredning om förhållanden som avses i första– *sjätte* styckena.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

till 54 §

1.<sup>3</sup> I denna anvisningspunkt förstås med företag svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening samt med utdelning sådan utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk ekonomisk förening som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 29 § 2 mom.

Företag, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning som företaget har uppburit under beskattningsåret motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår eller, i fråga om investmentföretag, av beslutad utdelning ökad med en fjärdedel. Med investmentföretag förstås förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer.

Företag, som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller sådan rörelse vid sidan av annan verksamhet, är frikallat från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie eller andel som innehas som ett led i organisationen av företagets verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller därmed likartad lös egendom.

Företag som bedriver försäkringsrörelse är frikallat från skattskyldighet för utdelning under förutsättning att företaget är skadeförsäkringsanstalt och utdelningen belöper på sådan aktie eller andel som innehas som ett led i organisationen av företagets försäkringsrörelse.

Företag som inte avses i andra-fjärde styckena är frikallat från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie eller andel som inte utgör omsättnings-tillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda rösttalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av rösttalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Skattefrihet enligt femte stycket föreligger dock inte för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag, om förvaltningsföretaget äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1979:612.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget.

Om särskilda skäl föreligger, kan riksskatteverket medge dels att företag, som inte är förvaltningsföretag enligt andra stycket men vars verksamhet till inte oväsentlig del består i förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom, skall i beskattningsavseende behandlas som sådant förvaltningsföretag, dels att förvaltningsföretag, som är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning, inte skall i beskattningshänseende behandlas som förvaltningsföretag. Mot riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får talan inte föras.

Förvärvar företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets rörelse eller kapitalförvaltning, föreligger inte skattefrihet enligt *första stycket* för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Förvärvar företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets rörelse eller kapitalförvaltning, föreligger inte skattefrihet enligt *denna anvisningspunkt* för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

---

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om 1981 års taxering.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid regeringssammanträde  
1981-02-12

**Närvarande:** statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Krönmark, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Danell, Petri, Eliasson

**Föredragande:** statsrådet Wirtén

## Proposition om ändring i beskattningsreglerna för koncernbidrag

---

### 1 Inledning

Genom lagstiftning våren 1979 (prop. 1978/79:210, SkU 57, rskr 389, SFS 1979:612) gjordes vissa ändringar i beskattningsreglerna för öppna koncernbidrag. De nya bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

En av ändringarna innebar att avdrag inte längre medges för koncernbidrag som förs i flera led inom en koncern (etappvisa koncernbidrag). En förutsättning för avdrag är numera att bidraget lämnas direkt till den slutliga mottagaren. Möjligheterna att få avdrag för direkta koncernbidrag har samtidigt utvidgats.

En annan ändring avsåg koncernbidrag som lämnas av ett fåmansföretag, vars huvudsakliga verksamhet utgör fastighetsförvaltning. I detta fall medges i fortsättningen avdrag endast under förutsättning att även mottagaren har fastighetsförvaltning som huvudsaklig verksamhet.

I framställningar till budgetdepartementet har några organisationer och företag hävdat att inskränkningarna i rätten till avdrag för koncernbidrag kommer att medföra olägenheter för vissa typer av koncerner. Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Svenska Byggnadsentreprenörföreningen (SBEF) och ICA AB har hemställt att bestämmelserna omprövas.

Med anledning av framställningarna gjordes inom budgetdepartementet under hösten 1980 en översyn av de ifrågavarande bestämmelserna. Resultatet av översynen har redovisats i en promemoria. Ändrade regler för koncernbidrag. Promemorian bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av yttrandena bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

I det följande kommer jag att ta upp de frågor som behandlas i promemorian. Beträffande 1979 års lagstiftning och dess bakgrund hänvisar jag i första hand till den redogörelse som har lämnats i promemorian.

## 2 Föredragandens överväganden

### 2.1 Inledning

En viktig princip inom företagsbeskattningen är att beskattningen bör vara neutral i förhållande till organisationsformen. Den omständigheten att verksamheten inom en koncern av organisatoriska skäl har förlagts till två eller flera formellt fristående företag bör inte leda till en annan skattebelastning än om verksamheten hade varit samlad hos ett enda företag. Huvudsyftet med bestämmelserna om koncernbidrag har varit att tillgodose neutralitetskravet genom att göra möjligheterna till skattemässig resultatjämföring likvärdiga i de båda fallen. Samtidigt har det varit nödvändigt att införa ett antal spärregler för att förhindra att koncernbidragen utnyttjas för kringgåenden av olika slag.

De grundläggande förutsättningarna för att ett öppet koncernbidrag skall beaktas vid beskattningen anges i punkt 3 första–tredje styckena av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Är dessa förutsättningar uppfyllda, har det bidragsgivande företaget rätt till avdrag för koncernbidraget. Om givaren får avdrag, skall mottagaren redovisa bidraget som inkomst.

Möjligheterna till avdrag för koncernbidrag står öppna bara i de fall då bidraget lämnas mellan två svenska företag. En genomgående förutsättning är också att den huvudsakliga verksamheten för både givare och mottagare avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse (utom viss försäkringsrörelse). Vidare måste det finnas ett nära ägarsamband mellan de berörda företagen. Huvudregeln är att avdrag medges endast för sådana koncernbidrag som lämnas från ett moderföretag till ett helägt dotterbolag, från ett helägt dotterbolag till moderföretaget eller mellan ett moderföretags två helägda dotterbolag (systerbolag). Som moderföretag godtas i detta sammanhang aktiebolag, ekonomisk förening och ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Med helägt dotterbolag menas ett företag i vilket moderföretaget äger mer än 90 % av aktierna. Även då bidrag lämnas mellan andra koncernföretag kan avdrag dock komma i fråga. För detta krävdes tidigare att bidraget lämnades av moderföretaget och att ägarförhållandena var sådana att mottagaren genom en eller flera fusioner kunde få gå upp i moderföretaget. Jag skall strax återkomma till den utvidgning som i detta avseende gjordes genom 1979 års lagstiftning.

När ett koncernbidrag lämnas mellan två företag som är verksamma i olika kommuner aktualiseras särskilda problem vid den kommunala taxeringen. Det nyss berörda neutralitetskravet innebär att koncernbidraget i dessa fall bör få leda till resultatutjämning mellan verksamheterna endast i den mån en sådan utjämning över kommungränsen hade varit möjlig om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag. Särskilda regler har införts för att säkerställa ett sådant resultat. Reglerna begränsar inte givarens avdragsrätt men får betydelse för bidragets behandling hos det mottagande företaget. De innebär nämligen att mottagaren i vissa fall skall beskattas för hela eller en del av bidraget i givarens kommun. Detta brukar kallas återläggning. Det har visat sig att återläggningen kan bli mycket komplicerad och ge ett otillfredsställande materiellt resultat när bidrag lämnas i flera etapper inom en koncern. Av denna anledning infördes år 1979 det i avsnitt 1 omnämnda förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag. För koncernernas del kompensrades detta genom en utvidgning av möjligheterna till avdrag för bidrag som lämnas direkt från ett koncernföretag till ett annat. Ett sådant bidrag är i fortsättningen avdragsgillt om det enligt äldre regler hade varit möjligt att med avdragsrätt föra bidraget i etapper från det förstnämnda till det sistnämnda företaget.

De regler som gäller för behandlingen av aktiebolagens utdelningsinkomster har motiverat särskilda begränsningar i avdragsrätten för koncernbidrag. Ett moderföretag är i vissa fall skattskyldigt för utdelning som uppbärs från ett helägt dotterbolag. Om dotterbolaget i ett sådant fall skulle ha rätt till avdrag för koncernbidrag som lämnas till moderföretaget – eller som lämnas till ett systerbolag vars utdelning är skattefri hos moderföretaget – skulle utdelningsreglerna kunna kringgåas. Av denna anledning har avdragsrätten för koncernbidrag som ges ut till ett moder- eller systerföretag gjorts beroende av vilka regler som i det aktuella fallet gäller för behandlingen av moderföretagets utdelningsinkomster. År 1979 utvidgades fåmansföretagens skattefrihet för uppburen utdelning. Hade koncernbidragsreglerna inte samtidigt ändrats, skulle följden ha blivit att fåmansföretagens avdragsrätt för koncernbidrag hade utvidgats betydligt. En sådan utvidgning ansågs emellertid medföra risk för en annan form av kringgående, nämligen av de begränsningsregler som i praxis har utvecklats beträffande de fastighetsförvaltande fåmansföretagens avdrag för löner till aktieägarna. Med hänsyn till detta gjordes år 1979 den i avsnitt 1 berörda begränsningen i de fastighetsförvaltande fåmansföretagens avdragsrätt för koncernbidrag.

Som jag utvecklar närmare i det följande bör det inte komma i fråga att nu överge de huvudprinciper som har legat till grund för 1979 års ändringar. De aktuella framställningarna om lagändring har inte heller ett så långtgående syfte. Vad man har efterlyst är en uppmjukning som undanröjer de olägenheter som de nya reglerna kan ha haft för vissa koncerner.

## 2.2 Etappvisa koncernbidrag

Innan 1979 års lagstiftning genomfördes var det möjligt att få avdrag för koncernbidrag som fördes i flera led genom en koncern. Ofta tillämpades det förfarandet att ett eller flera vinstgivande dotterföretag lämnade koncernbidrag till moderföretaget som vidarebefordrade de mottagna medlen till sådana koncernföretag som redovisade förluster. I många fall passerade ett bidrag flera företag, som utnyttjade en del av bidraget för att täcka sitt eget underskott och skickade resterande del vidare till nästa företag i kedjan.

Ofta torde det ha varit skattemässiga överväganden som motiverade att bidragen fördes på en "omväg" till de slutliga mottagarna. Genom att lämna ett bidrag i flera etapper på ett sådant sätt att avdragsvillkoren var uppfyllda i varje särskilt led kunde man uppnå att ett bidrag med avdragsrätt kunde förmedlas från en ursprunglig givare till en slutlig mottagare trots att förutsättningarna för avdrag för ett direktbidrag inte var uppfyllda. En annan viktig orsak till att man inte valde direktbidrag var att det från redovisningstekniska synpunkter kunde vara lämpligare att först samla upp de vinstgivande företagens överskott hos ett enda företag, vanligen moderföretaget, och därefter centralt fördela medlen på koncernens förlustföretag.

Som jag redan nämnt medförde de etappvisa koncernbidragen problem när återläggning skulle ske vid den kommunala taxeringen. En allmän bestämmelse om återläggning finns i 57 § 3 mom. andra stycket KL. Avgörande betydelse för återläggningens omfattning har de bestämmelser som finns i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 43 § KL. Sistnämnda bestämmelser infördes år 1979 men innebar endast en kodifiering av de principer som redan tidigare tillämpades i praxis.

Innebörden och tillämpningen av återläggningsreglerna har utförligt beskrivits i promemorian. Vad som där har sagts kan sammanfattas enligt följande.

Återläggning blir aktuell när ett företag som är verksamt i en kommun lämnar koncernbidrag till ett företag som är verksamt i en annan kommun. Omfattningen av återläggningen är helt beroende av vilket samband som finns mellan givarens och mottagarens verksamheter. Är verksamheterna integrerade på ett sådant sätt att en enda förvärvskälla skulle ha förelegat om verksamheterna hade bedrivits av ett och samma företag, skall bidraget behandlas som en vanlig intäkt i mottagarens verksamhet. Detta betyder att ett eventuellt underskott i mottagarens egen verksamhet får kvittas mot bidraget. Endast om det efter en sådan kvittning föreligger ett överskott blir en återläggning aktuell. Om verksamheterna däremot inte är integrerade, skall mottagaren redovisa bidraget som inkomst av en särskild förvärvskälla som är hänförlig till den kommun där givaren är verksam. Hela bidraget skall då beskattas i sistnämnda kommun och någon kvittning mellan underskott och bidrag får inte ske vid den kommunala taxeringen.

Den nu beskrivna återläggningen medförde inte några tekniska problem så

länge det var fråga om bidrag som lämnades direkt från den faktiska givaren till den slutliga mottagaren. När ett eller flera bidrag fördes i etapper innan de – helt eller delvis – nådde den slutliga mottagaren, kunde en formellt riktig återläggning däremot kräva en omfattande utredning. Återläggning kunde bli aktuell i varje led som bidraget passerade. Ändrades taxeringen för något av de inblandade företagen kunde detta påverka hela återläggningskedjan. Huvudskälet till förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag var en önskan att undvika dessa administrativa svårigheter.

Ett annat skäl för förbudet var att inte ens en formellt riktig återläggning av ett i flera led utgivet koncernbidrag alltid ledde till ett materiellt riktigt beskattningsresultat. Trots återläggningen kunde ett etappvis lämnat koncernbidrag komma att bli beskattat i en annan kommun än den som skulle ha haft beskattningsrätten om bidraget hade lämnats direkt från den ursprungliga givaren till den slutliga mottagaren.

Bestämmelsen om etappvisa koncernbidrag finns i punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 43 § KL. Där anges att ett företag som under ett beskattningsår har tagit emot ett för givaren avdragsgillt bidrag inte har rätt till avdrag för bidrag som företaget i sin tur lämnar under samma år. I princip har avdragsförbudet inte medfört någon begränsning i koncernernas möjligheter till resultatutjämning. Förlusten av avdragsrätten för etappvisa koncernbidrag har nämligen, som jag tidigare framhållit, kompensats av en samtidig utvidgning av rätten till avdrag för direkta koncernbidrag. Enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 43 § KL medges i fortsättningen avdrag för ett direkt koncernbidrag om det – med bortseende från förbudet mot etappvisa koncernbidrag – hade varit möjligt att med avdragsrätt föra bidraget i flera led från givaren till mottagaren.

Förbudet får emellertid också praktiska och redovisningstekniska konsekvenser. Det är inte längre möjligt att samla upp och centralt fördela de vinstgivande koncernföretagens överskott. De koncerner som hittills har tillämpat denna metod måste lägga om sina rutiner. I allmänhet torde en sådan omläggning inte medföra några större problem. Övergången till nya rutiner har underlättats av den förhållandevis långa tid som har förflutit mellan lagstiftningens tillkomst och ikraftträdande. Av de framställningar som har getts in till budgetdepartementet framgår emellertid att förbudet mot etappvisa koncernbidrag kan komma att välla påtagliga olägenheter för vissa typer av koncerner. De uppgifter som ICA har lämnat är i detta avseende belysande.

ICA har framhållit att koncernens företagsmodell (ICA-avtalet) bygger på att varje enskild butik drivs som ett aktiebolag. Under uppbyggnadsskedet innehas 91 % av aktierna i "butiksbolaget" av något av ICA:s tre regionföretag eller av ett helägt dotterbolag till något av regionföretagen. Koncernbidrag lämnas till butiksbolaget för att täcka de underskott som uppkommer under de första verksamhetsåren. Koncernbidragen förmedlas av regionföretaget eller det mellanliggande dotterbolaget men härrör från

andra "butiksbolag", som återbetalar de bidrag som dessa företag har erhållit under sitt uppbyggnadsskede. F. n. finansieras ca 390 butiksbolag genom ICA-avtalet. Sammansättningen av bolag förändras ständigt genom nytillkommande och utträdande företag. Förbudet mot etappvisa koncernbidrag skulle medföra att ett bolag som har kommit in i en vinstgivande period måste ge bidrag direkt till ett eller flera bolag som befinner sig i ett uppbyggnadsskede. Enligt ICA skulle en sådan ordning ge upphov till betydande praktiska problem och dessutom medföra svårigheter på det psykologiska planet.

Problem av detta slag har behandlats i promemorian. Där konstateras till en början att det nya systemet med förbud mot etappvisa koncernbidrag har sådana fördelar att det inte bör komma i fråga att nu överge det. Samtidigt betonas dock att det ovillkorliga avdragsförbudet i vissa fall kan vålla de berörda koncernerna påtagliga problem och därmed motverka önskvärda företagsbildningar. Det framhålls som angeläget att de nya reglerna modifieras så att dessa problem minskar utan att samtidigt syftet med den nya lagstiftningen åsidosätts. Övervägandena i promemorian mynnar ut i att denna avvägning inte kan åstadkommas genom generella undantagsregler. I stället förordas att regeringen – eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket (RSV) – skall kunna meddela dispens från avdragsförbudet om synnerliga skäl föreligger.

Förslaget har fått ett blandat mottagande av remissinstanserna. Företrädarna för näringslivet är i huvudsak positiva. SHIO-Familjeföretagen och Sveriges industriförbund (SI) anser dock att dispensgrunden "synnerliga skäl" bör mildras. Å andra sidan ifrågasätter allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO) om det verkligen föreligger något praktiskt behov av en dispensbestämmelse. Även RSV ställer sig tveksamt till om det är lämpligt att belasta lagstiftningen med en dispenserregel.

För egen del vill jag till en början ännu en gång understryka att förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag motiveras av att den tidigare ordningen medförde påtagliga taxeringstekniska problem och dessutom kunde leda till ett materiellt resultat som stred mot principerna för den kommunala beskattningen. Det finns därför all anledning att hålla fast vid de principer som ligger till grund för de nya bestämmelserna.

Man bör dock inte bortse från att det finns fall där ett ovillkorligt förbud mot avdrag för etappvisa koncernbidrag kan tänkas medföra betydande svårigheter för koncernerna av både praktisk och annan natur. Jag tänker framför allt på de koncerner som i likhet med ICA-koncernen består av ett mycket stort antal företag, som befinner sig i skilda utvecklingsstadier och uppvisar stor självständighet i förhållande såväl till koncernledningen som till varandra. Jag har förståelse för de problem som skulle kunna uppkomma i en sådan koncern om uppbyggnaden av nyetablerade dotterföretag skall finansieras genom specialdestinerade bidrag direkt från ett eller flera andra dotterföretag. Det kan inte uteslutas att kravet på direkta koncernbidrag kan

få en hämmande inverkan i dessa fall och motverka önskvärda företagsbildningar. Det är angeläget att sådana effekter så långt möjligt kan undvikas.

Min slutsats är att ett undantag från avdragsförbudet är motiverat i vissa fall. Man måste då ta ställning till hur frågan rent tekniskt skall lösas. Det skulle vara önskvärt att kunna formulera en generellt verkande undantagsregel. Den undersökning som redovisas i promemorian ger dock enligt min mening belägg för att det inte utan väsentliga ingrepp i systemet i övrigt är möjligt att utforma en generell undantagsregel som får en erforderlig omfattning och samtidigt är tillräckligt preciserad. Trots de betänkligheter man kan hysa mot att belasta systemet med ytterligare dispensregler ser jag f. n. detta som den enda utvägen.

Jag förordar därför att en dispensregel införs. Med hänsyn till de motiv som bär upp avdragsförbudet bör tillämpningen vara restriktiv. Detta bör i lagtexten komma till uttryck genom ett krav på att synnerliga skäl skall föreligga.

Vid dispensprövningen måste en avvägning göras mellan å ena sidan de olägenheter som avdragsförbudet medför för koncernen i fråga och å andra sidan de konsekvenser som en dispens får för taxeringsarbetet och den kommunala taxeringen.

Vid bedömningen av avdragsförbudets konsekvenser för koncernen måste hänsyn tas till antalet berörda koncernföretag, frekvensen av förändringar i givar- och mottagarkretsens sammansättning, koncernens uppbyggnad i övrigt och andra omständigheter som kan få betydelse när bidragen skall administreras och redovisas. Det finns också skäl att beakta vilka möjligheter koncernen har att genom en omorganisation komma förbi de svårigheter som avdragsförbudet kan innebära.

Det är knappast möjligt att generellt uttala hur pass betydande olägenheter en koncern bör kunna påvisa för att få dispens. Som jag redan framhållit måste en avvägning göras med hänsyn till de intressen som avdragsförbudet är avsett att tillgodose. Om samtliga berörda koncernföretag är verksamma i en och samma kommun, kan starka skäl för dispens föreligga eftersom någon återläggning inte blir aktuell i det fallet. Som uttalats i promemorian och vid remissbehandlingen bör förutsättningarna för dispens vara goda också i de fall där företagen visserligen är verksamma i olika kommuner men där verksamheterna är integrerade och det finns anledning att anta att de slutliga mottagarna och de förmedlande företagen inte kommer att redovisa någon taxerad inkomst. I övriga fall blir det nödvändigt att visa återhållsamhet vid dispensgivningen. Stor betydelse måste tillmätas de konsekvenser som en dispens skulle få för det praktiska taxeringsarbetet. Vad beträffar de kommunala skatteeffekterna bör det endast i undantagsfall komma i fråga att medge dispens om denna kan väntas medföra någon mer betydande avvikelser från det beskattningsresultat som skulle erhållas vid direktbidrag.

Som framhållits i promemorian bör dispens ges bara för ett begränsat antal år i taget. ICA har ansett det angeläget att en permanent dispens kan lämnas. Jag vill då framhålla att en koncern som har fått en tidsbegränsad dispens bör – om dispensen inte har lämnats enbart för att underlätta en övergång till den nya ordningen – kunna räkna med förnyad dispens så länge de grundläggande förutsättningarna inte ändras.

Även i övrigt måste särskilda villkor kunna knytas till en dispens. Det bör vara möjligt att begränsa dispensen till vissa specificerade bidrag eller att föreskriva att ett visst företag får dispens endast under förutsättning att de bidrag som företaget förmedlar går direkt från företaget till den slutliga mottagaren. Jag vill samtidigt understryka att det inte bör finnas något hinder mot att medge dispens i fråga om avdrag som förs i mer än två etapper.

I detta sammanhang bör framhållas att det finns anledning att ställa relativt höga krav på den utredning som ett sökande företag skall lämna i dispensärendet. Det bör sålunda regelmässigt fordras att företaget lämnar de uppgifter som behövs för en bedömning av dispensens konsekvenser för återläggningen och kommunernas skatteunderlag.

Av de skäl som RSV har anfört bör dispensgivningen ligga hos regeringen.

Den föreslagna dispensregeln bör tas in i fjärde stycket av punkt 3 av anvisningarna till 43 § KL.

### 2.3 Koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansbolag

Bakgrunden till den spärregel som infördes år 1979 är de begränsningar som enligt praxis gäller i fråga om de fastighetsförvaltande fåmansbolagens avdrag för lön till aktieägarna. Är ett fåmansbolag rörelsedrivande gör skattemyndigheterna mycket sällan någon prövning av skäligheten av den lön som en heltidsanställd delägare tar ut från företaget. För bl. a. de fastighetsförvaltande fåmansbolagen är avdragsrätten för lön till delägare däremot kraftigt beskuren. I allmänhet medges inte avdrag för löneuttag som överstiger viss procent av företagets bruttointäkter.

Om koncernbidragsreglerna inte innehöll några särskilda spärarrar, skulle det vara möjligt att med hjälp av koncernbidrag kringgå de nu nämnda begränsningarna i avdragsrätten för löner. Inkomsten av fastighetsförvaltning kunde föras över från det fastighetsförvaltande bolaget till ett rörelsedrivande koncernföretag som koncernbidrag och därefter tas ut av delägarna som avdragsgill lön. Före 1979 års lagstiftning fanns det inte några regler som uttryckligen behandlade koncernbidrag inom fåmansägda koncerner. Som jag redan tidigare berört förelåg dock viktiga begränsningar på grund av kopplingen mellan koncernbidragsreglerna och bestämmelserna om utdelningsbeskattning. Närmare bestämt innebar denna anknytning att ett dotterbolag kunde få avdrag för koncernbidrag till moderföretaget endast under förutsättning att aktierna i dotterbolaget utgjorde s. k. organisations-

aktier för moderföretaget. För att avdrag skulle medges för koncernbidrag till ett systerbolag fordrades antingen att aktierna i det givande dotterbolaget utgjorde organisationsaktier för moderföretaget eller att aktierna i givande och mottagande bolag hade samma skattemässiga karaktär i moderföretagets hand.

Genom 1979 års lagstiftning ändrades bestämmelserna om utdelningsbeskattning så att fåmansföretagen i större utsträckning än tidigare blev befriade från skatt på utdelningsinkomster. Om någon följdändring inte hade gjorts i koncernbidragsreglerna skulle resultatet ha blivit att utrymmet för avdrag för koncernbidrag mellan fåmansbolag hade utvidgats väsentligt. Behovet av spärregler, vilket tidigare till en stor del hade tillgodosetts indirekt genom anknytningen till utdelningsbeskattningen, blev därmed påtagligt.

Av denna anledning infördes den nu aktuella bestämmelse som begränsar de fastighetsförvaltande fåmansbolagens avdragsrätt för koncernbidrag. Ett sådant bolag får i fortsättningen avdrag för koncernbidrag endast under förutsättning att även mottagaren bedriver fastighetsförvaltning och därmed är underkastad de begränsningar som gäller i fråga om avdrag för löner till aktieägarna. Genom denna bestämmelse har de fastighetsförvaltande fåmansbolagens avdragsmöjligheter inte bara hållits oförändrade utan i flera avseenden inskränkts i förhållande till vad som gällde före 1979 års lagstiftning. Bl. a. har den tidigare avdragsrätten för koncernbidrag, som lämnas från ett fastighetsförvaltande moderföretag till ett rörelsedrivande dotterbolag, slopats. Vidare gäller att ett fastighetsförvaltande dotterbolag inte längre får avdrag för bidrag till ett rörelsedrivande moderföretag – eller systerbolag – ens om aktierna i dotterbolaget utgör organisationsaktier för moderföretaget.

SBEF har i sin framställning hävdat att en tillämpning av den nya bestämmelsen skulle medföra mycket besvärande praktiska och ekonomiska konsekvenser för byggnads- och entreprenadföretagen som ofta har en omfattande fastighetsförvaltning. Enligt föreningens uppfattning är det i praktiken inte möjligt att åstadkomma den omorganisation av de berörda koncernerna som skulle behövas för en anpassning till de nya koncernbidragsreglerna.

Även i promemorian görs bedömningen att skärpningarna kan vålla olägenheter för vissa koncerner och att det är motiverat att undersöka möjligheterna till en uppmjukning. Som utgångspunkt bör enligt promemorian alltså gälla att koncernbidragen inte skall kunna utnyttjas för att kringgå de begränsningsregler som gäller för löner till aktieägare och att det därför behövs en spärregel såvitt avser koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansbolag. Samtidigt framhålls att det inte finns anledning att ge spärregeln större räckvidd än som behövs för att hindra kringgående. I promemorian understryks också att det är önskvärt att beskattningen är neutral i förhållande till företagens organisationsformer.

Promemorian behandlar två huvudfall, nämligen dels det fallet att det fastighetsförvaltande fåmansbolagets fastigheter utgör driftfastigheter för koncernens rörelsedrivande företag, dels det fallet att fastigheterna utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse. Jag kommer till en början att se på dessa fall var för sig. Därefter gör jag en gemensam bedömning av vilka lagstiftningsåtgärder som bör vidtas.

### *Driftfastigheter*

Det är inte ovanligt att ett rörelsedrivande företags driftfastigheter ägs och förvaltas av ett dotterbolag. Aktierna i dotterbolaget behandlas i detta fall som organisationsaktier. Tidigare hade dotterbolaget rätt till avdrag för koncernbidrag till moderföretaget även när koncernen var fåmansägd. I promemorian anförs att det med hänsyn till neutralitetskravet är önskvärt att avdrag även i fortsättningen kan medges i sådana fall. Hade det rörelsedrivande företaget ägt fastigheten direkt, skulle nämligen fastighetsinnehavet inte ha utgjort något hinder mot avdrag för lön till aktieägarna. Samma skäl talar enligt promemorian för att ett fastighetsförvaltande fåmansföretag även i andra fall skall kunna få avdrag för koncernbidrag när fastigheten används i mottagarens rörelse eller också i en rörelse som bedrivs av något annat företag inom koncernen.

I promemorian föreslås därför en generell undantagsbestämmelse som innebär att begränsningen i de fastighetsförvaltande fåmansbolagens avdragsrätt inte skall gälla om givarens fastighetsinnehav till övervägande del stadigvarande används i jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av mottagaren eller annat företag inom koncernen.

Vid remissbehandlingen har bekräftats att det finns behov av en undantagsbestämmelse för de här berörda fallen. Kritik har däremot riktats mot den föreslagna lagtekniska lösningen. SI anser att man vid bestämmande av vad som är ett koncernföretags huvudsakliga verksamhet bör kunna helt bortse från den del av fastighetsinnehavet som stadigvarande används inom koncernen. AO anser å andra sidan att undantagsbestämmelsen bör omfatta endast de fall där givarens fastighetsinnehav så gott som uteslutande utgör driftfastigheter. RSV anser att förslaget öppnar möjligheter till kringgående av de begränsningar som gäller beträffande avdrag för lön till aktieägare. Vidare anser RSV att den del av förslaget, som innebär att avdrag medges även när ett annat koncernföretag än bidragsmottagaren använder fastigheten, kan utnyttjas för kringgående av bestämmelserna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL om lön till företagsledaren och dennes make. RSV anser att olägenheterna inte kan undanröjas genom ändring i den föreslagna generella bestämmelsen. Om undantag skall medges beträffande driftfastigheter bör detta enligt verkets mening ske genom ett dispensförfarande där alla de i det enskilda fallet relevanta omständigheterna beaktas.

För egen del anser jag det med hänsyn till neutralitetskravet angeläget att

undantag från spärregeln kan medges när det givande företags fastighet – eller fastigheter – används i koncernens egen verksamhet. Undantagsreglerna får dock inte utformas så att det blir möjligt att kringgå de begränsningsregler som gäller för löner. Vid den fortsatta diskussionen är det lämpligt att skilja mellan det fall då fastigheten används av det mottagande företaget och det fall då den används av andra koncernföretag.

Om fastigheten används i mottagarens rörelse bör avdrag generellt kunna medges. För avdragsrätt behöver inte krävas att hela fastighetsinnehavet används på detta sätt. Med hänsyn till de invändningar som har gjorts av RSV och AO anser jag det dock motiverat att skärpa kraven i förhållande till promemorieförslaget. Enligt min mening bör det krävas att fastighetsinnehavet till huvudsaklig del – dvs. till 75–80 % – används i mottagarens rörelse. Bedömningen bör i första hand grundas på värderationerna. Den omständigheten att mer än 20–25 % av en byggnads yta används för garage, lager e. d. som hyrs ut till utomstående bör således inte hindra att undantagsregeln tillämpas om de lokaler som används i mottagarens rörelse representerar 75–80 % av byggnadens värde.

Det andra fallet är att fastighetsinnehavet helt eller delvis används av andra koncernföretag än mottagaren. Skälen för undantag kan vara lika starka i detta fall. Som RSV påpekat skulle dock ett generellt undantag medföra risk för kringgåenden av olika slag. Skall undantag medges, måste det ske genom dispens.

#### *Fastigheter som utgör omsättningstillgångar*

I promemorian konstateras att den nya spärregeln kan medföra att många fastighetsförvaltande företag inom byggnadsbranschen inte kommer att kunna få avdrag för koncernbidrag. Det hänvisas bl. a. till ett av SBEF behandlat typfall. I det fall som avses ligger fastighetsförvaltningen av historiska och andra skäl hos moderföretaget medan den egentliga byggnadsrörelsen har förlagts till ett eller flera dotterbolag. Även om moderföretaget fullgör flera för byggnadsrörelsen centrala funktioner – t. ex. koncernledning, projektering och finansiering – kommer avkastningen av fastigheterna att helt dominera på moderföretagets intäktssida och det kan antas att moderföretagets huvudsakliga verksamhet då bedöms avse fastighetsförvaltning.

Med hänsyn till neutralitetskravet är det enligt promemorian befogat att utgå från en helhetsbedömning av koncernens verksamhet. Kan man konstatera att avdrag för lön till en aktieägarföretagsledare i ett visst fall skulle medges utan begränsning om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag, kan det finnas skäl att medge undantag från den nya bestämmelsen om koncernbidrag. Det är emellertid svårt att generellt ange när ett företag med "blandad" verksamhet inte träffas av begränsningsreglerna för löner. I promemorian antas att någon begränsning normalt inte blir

aktuell när byggnadsrörelsen klart dominerar i förhållande till fastighetsförvaltningen. Prövningen av ett fastighetsförvaltande koncernföretags avdragsrätt borde i princip baseras på en bedömning av koncernens sammantagna verksamhet. Det skulle dock vara svårt att tillämpa generella regler som byggde på en sådan genomsyn. Enligt promemorian bör det vara tillräckligt att fordra dels att givarens fastighetsinnehav till övervägande del utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse, dels att mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan rörelse. En generell undantagsbestämmelse med detta innehåll föreslås i promemorian.

Remissinstanserna delar uppfattningen att det finns behov av en undantagsbestämmelse för de här berörda fallen men kritiserar från olika utgångspunkter promemorians förslag till lösning. SBEF anser att kravet på mottagarens verksamhet bör tas bort. I andra hand föreslår föreningen att man vid bedömningen av mottagarens verksamhet skall beakta inte bara byggnadsrörelse i egentlig mening utan även verksamhet som har en naturlig anknytning till byggnadsrörelse, t. ex. måleri- och plåtslagerirörelse, byggmaterialtillverkning och småhusförsäljning. Även SI har betonat angelägenheten av att beakta sådan närbesläktad verksamhet. Både RSV och AO anser å andra sidan att promemorieförslaget medför risk för kringgående i vissa fall. Som exempel nämns det fallet att en person äger aktierna i ett bolag vars enda återstående verksamhet är att förvalta fastigheter som har uppförts i en av bolaget tidigare bedrivna byggnadsrörelse. Genomfördes promemorieförslaget, skulle det bli möjligt att genom koncernbidrag föra över överskottet av fastighetsförvaltningen till ett dotterbolag, vars enda uppgift är att ombesörja underhållsarbeten på moderföretagets fastigheter. Överskottet kunde sedan föras vidare till aktieägaren som lön. Med hänsyn till sådana fall förordar båda de sistnämnda remissinstanserna en dispensregel framför en generell undantagsbestämmelse.

För egen del kan jag ansluta mig till uppfattningen att det finns behov av att kunna medge undantag från den nya spärregeln i vissa fall där fastighetsinnehavet har ett nära samband med en byggnadsrörelse som bedrivs inom koncernen. Det kan antas att spärregeln ibland utgör ett besvärande hinder för koncernerna inom byggnadsbranschen och att det av flera skäl kan vara svårt att undanröja detta hinder genom en omorganisation. Samtidigt kan man förmoda att omständigheterna ofta är sådana att någon begränsning i avdragsrätten för löner inte skulle bli aktuell om koncernföretagen hade varit sammanslagna till ett enda företag. Något sakligt skäl att upprätthålla spärregeln i sådana fall finns inte.

Remissbehandlingen har dock visat att det är mycket svårt att utforma en generell undantagsregel som ger ett tillfredsställande resultat. Enligt min mening är det nödvändigt att normalt ställa vissa krav både på den verksamhet som bedrivs av mottagaren av koncernbidraget och på den verksamhet som bedrivs inom koncernen i dess helhet. Å andra sidan är det inte lämpligt att se enbart till omfattningen av den egentliga byggnadsrörel-

sen. Som framhållits vid remissbehandlingen är det motiverat att beakta också verksamhet som har en naturlig anknytning till byggnadsrörelsen. De många omständigheter som kan vara relevanta låter sig knappast fångas in i en generell regel utan får prövas i ett dispensförfarande.

### *Gemensam bedömning*

Slutsatsen av det hittills anförda är att endast ett typfall lämpar sig för en generell reglering, nämligen det fall där givarens fastighet eller fastigheter till huvudsaklig del stadigvarande används i mottagarens jordbruk, skogsbruk eller rörelse. Jag föreslår att en generell undantagsbestämmelse införs för detta fall.

Samtidigt har det kunnat konstateras att det finns behov av undantag i vissa andra fall. Jag förordar att den generella undantagsbestämmelsen kompletteras med en dispensregel för sådana fall.

Vid dispensprövningen bör utgångspunkten vara att undantag från spärregeln skall medges endast i de fall där detta framstår som motiverat med hänsyn till neutralitetskravet och där det inte bedöms föreligga någon risk för att en avdragsrätt för koncernbidrag kommer att utnyttjas för kringgående av de begränsningsregler som gäller i fråga om löner. Dispens bör i första hand komma i fråga i de två huvudfall som jag har diskuterat i det föregående, dvs. när fastigheterna används som driftfastigheter och när de utgör omsättnings-tillgångar i byggnadsrörelse. Det bör dock inte finnas något absolut hinder mot att medge dispens även i andra liknande fall där det föreligger ett klart samband mellan fastighetsinnehavet och en rörelse som bedrivs inom koncernen.

En noggrann prövning måste givetvis göras efter de nu angivna riktlinjerna. Enligt min mening finns det dock inte anledning att iaktta samma restriktivitet som förordats beträffande de etappvisa koncernbidragen. För dispens bör räcka att "särskilda skäl" visas föreligga.

Beträffande grunderna för dispensprövningen vill jag tillägga följande. I det första huvudfallet, dvs. när det är fråga om driftfastigheter, kan omständigheterna exempelvis vara sådana att fastigheterna till viss men inte huvudsaklig del används i mottagarens rörelse och att de samtidigt används av andra koncernföretag än mottagaren. När det gäller det andra huvudfallet vill jag först anknyta till ett påpekande som RSV har gjort vid remissbehandlingen. Det är inte ovanligt att den som driver byggnadsrörelse också anses bedriva handel med fastigheter. Som RSV framhållit kan det vara svårt att här dra några skiljelinjer. Enligt min mening är detta inte heller nödvändigt vid dispensprövningen. Man behöver inte upprätthålla något krav på att fastigheterna skall utgöra omsättningstillgångar just i en byggnadsrörelse. Det bör vara fullt godtagbart att de t. ex. helt eller delvis utgör omsättningstillgångar i en fastighetshandel som har bedrivits jämsides med en byggnadsrörelse. I övrigt måste fordras att koncernen aktivt bedriver

byggnadsrörelse och därmed besläktad verksamhet och detta i en sådan omfattning att verksamheten – när man ser till hela koncernen – framstår som dominerande i förhållande till fastighetsförvaltningen. Däremot är det inte nödvändigt att kräva att byggnadsrörelse o. d. utgör den huvudsakliga eller ens övervägande delen av just mottagarens verksamhet. Det kan visa sig att en dispens är motiverad t. ex. i ett fall där mottagarens verksamhet till ungefär lika delar består av fastighetsförvaltning och byggnadsrörelse eller närbesläktad verksamhet. Som närbesläktad verksamhet bör man i detta sammanhang kunna godta rörelser av det slag som nämnts i SBEF:s och SI:s remissyttranden.

Enligt min mening talar starka skäl för att lägga dispensprövningen hos RSV. Någon rätt att anföra besvär över verkets beslut i dispensärendena bör inte föreligga.

Vad jag i avsnitt 2.2 har anfört om krav på utredning från det sökande företags sida gäller även i de nu aktuella dispensärendena. Det bör alltså krävas att företaget lämnar de uppgifter som behövs för en bedömning av de för dispensfrågan relevanta omständigheterna.

Den nuvarande spärregeln bör brytas ut från första stycket av punkt 3 av anvisningarna till 43 § KL. De bestämmelser som rör de fastighetsförvaltande fåmansföretagens avdragsrätt bör samlas i ett nytt tredje stycke.

De frågor som jag hittills har diskuterat har avsett det givande företags rätt till avdrag för ett koncernbidrag. Jag vill avslutningsvis nämna att SBEF vid remissbehandlingen även väckt en fråga som rör den kommunala återläggningen av ett avdragsgillt koncernbidrag. Det exempel som SBEF har anfört gäller bidrag från ett företag som förvaltar lagerfastigheter till ett företag som bedriver byggnadsrörelse. Jag vill emellertid framhålla att samma återläggningseffekter kan inträda i andra fall. Enligt min mening bör det inte komma i fråga att i detta sammanhang ompröva principerna för den kommunala återläggningen.

### 3 Ikraftträdande

Som jag tidigare framhållit skall de år 1979 införda bestämmelserna om förbud mot etappvisa koncernbidrag och inskränkningar i de fastighetsförvaltande fåmansföretagens avdragsrätt tillämpas första gången vid 1981 års taxering. Det är självfallet angeläget att de ändringar som jag i det föregående har föreslagit kan tillämpas från samma tidpunkt. Jag föreslår därför att de nya reglerna skall kunna tillämpas redan med avseende på 1981 års taxering.

Detta innebär att den föreslagna lagstiftningen i något enstaka fall kan komma att tillämpas retroaktivt såvitt gäller avdragsrätt för de företag som lämnar koncernbidrag och skattskyldighet för dem som tar emot bidragen. Enligt min mening kommer man emellertid inte härigenom i konflikt med förbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen mot retroaktiva

skatteuttag. Med hänsyn till att de nu föreslagna lagreglerna endast avser sådana koncerner där dotterbolagen är helägda av något annat företag i koncernen och till den helhetssyn som genomgående präglar den skattemässiga bedömningen av sådana koncerner bör man nämligen vid tillämpningen av grundlagsregeln se till lagstiftningens innebörd för koncernen i dess helhet och inte till dess verkningar för de olika enheter som ingår i den. Som framgår av vad jag tidigare har sagt är de föreslagna lagändringarna klart gynnande för de koncerner som den är tillämplig på.

#### **4 Upprättat lagförslag**

De nya reglerna har tagits in i ett inom budgetdepartementet upprättat förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370). Författningsförslaget innefattar också några rent redaktionella ändringar i anvisningarna till 36 och 54 §§ samma lag.

#### **5 Frågan om lagrådets hörande**

Mina förslag innebär att 1979 års lagstiftning kompletteras med dels en undantagsbestämmelse av begränsad räckvidd, dels två dispensregler. Ändringarna är lagtekniskt helt okomplicerade. Mot denna bakgrund och då varje fördröjning av ärendet med hänsyn till det föreslagna ikraftträdandet skulle medföra avsevärt men förordar jag att lagrådets yttrande inte inhämtas.

#### **6 Hemställan**

Med hänvisning till vad jag nu anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga det av budgetdepartementet upprättade förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

#### **7 Beslut**

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga det förslag som föredraganden har lagt fram.

Budgetdepartementet      PM  
1980-11-06

## Ändrade regler för koncernbidrag

### 1 Sammanfattning

Genom lagstiftning våren 1979 ändrades bestämmelserna om avdrag för öppna koncernbidrag i flera avseenden. De nya reglerna tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

I promemorian föreslås att de nya reglerna skall modifieras på två punkter.

Den ena ändringen avser en år 1979 införd bestämmelse som förhindrar att avdrag medges för koncernbidrag som förs i två eller flera etapper genom en koncern. Det föreslås att regeringen eller – efter regeringens bemyndigande – riksskatteverket skall kunna medge undantag från bestämmelsen när synnerliga skäl föreligger.

Den andra ändringen berör en likaledes ny bestämmelse som begränsar rätten till avdrag för koncernbidrag som lämnas av ett fåmansbolag vars huvudsakliga verksamhet avser fastighetsförvaltning. Enligt 1979 års lagstiftning medges avdrag för sådana bidrag endast under förutsättning att även det mottagande företags huvudsakliga verksamhet avser fastighetsförvaltning. I promemorian föreslås att avdrag skall kunna medges i ytterligare två fall. Det ena fallet är att det givande företags fastighetsinnehav till övervägande del används i jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av ett eller flera andra företag inom koncernen. Det andra fallet är att fastigheterna till övervägande del utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelse och mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan rörelse.

Avsikten är att de i promemorian föreslagna ändringarna skall kunna tillämpas redan fr. o. m. 1981 års taxering.

## 2 Författningsförslag

### Förslag till

### Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 3 av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

#### **Anvisningar**

##### till 43 §

3.<sup>1</sup> Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterbolag eller som sådant bolag lämnar till moderföretaget eller till annat helägt dotterbolag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren. Som förutsättning för detta gäller

a) att den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrivs av livförsäkringsanstalt,

b) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,

c) att dotterbolag som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag.

3. Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterbolag eller som sådant bolag lämnar till moderföretaget eller till annat helägt dotterbolag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren. Som förutsättning för detta gäller

a) att den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrivs av livförsäkringsanstalt,

b) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,

c) att dotterbolag som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1979:612.

*Nuvarande lydelse*

d) att, om bidrag lämnas mellan fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. och givarens huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet, även mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan fastighet,

e) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterbolaget, samt

f) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till annat dotterbolag, moderföretaget är förvaltningsföretag som avses i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 54 § eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterbolaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterbolaget.

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a), b) och d) är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag

*Föreslagen lydelse*

d) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterbolaget, samt

e) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till annat dotterbolag, moderföretaget är förvaltningsföretag som avses i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 54 § eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterbolaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterbolaget.

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a) och b) är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har

*Nuvarande lydelse*

har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

Även i andra fall än som avses i första och andra styckena skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kun-

*Föreslagen lydelse*

kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

*Lämnas, i fall som avses i första och andra styckena, bidraget mellan företag som enligt 35 § 1 a mom. räknas som fåmansföretag och avser givarens huvudsakliga verksamhet annan fastighet, skall bidraget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren endast om något av följande ytterligare villkor är uppfyllt, nämligen*

*a) att även mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan fastighet,*

*b) att givarens fastighetsinnehav till övervägande del stadigvarande används i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av mottagaren eller annat företag inom koncernen, eller*

*c) att givarens fastighetsinnehav till övervägande del utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse och mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan rörelse.*

Även i andra fall än som avses i första och andra styckena skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första-tredje styckena hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av

*Nuvarande lydelse*

nat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle – med bortseende från bestämmelserna i *fjärde* stycket – ha haft rätt till avdrag enligt första *eller andra* stycket för vidarebefordrat belopp.

Företag som under ett beskattningsår har mottagit koncernbidrag, för vilket givaren har avdragsrätt enligt första–*tredje* styckena har inte rätt till avdrag för koncernbidrag som företaget i sin tur utger under samma beskattningsår.

Koncernbidrag som avses i första–*tredje* styckena samt bidrag som omfattas av medgivande enligt 43 § 3 mom. andra stycket skall anses utgöra omkostnad för givaren i den förvärvskälla som utgör givarens huvudsakliga verksamhet, om det inte med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla. Föreligger sådant samband mellan verksamheten i den förvärvskälla hos givaren i vilken bidraget utgör avdragsgill omkostnad och verksamheten i förvärvskälla hos mottagaren att en förvärvskälla skulle anses föreligga om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag, skall bidraget redovisas som intäkt i mottagarens nyssnämnda förvärvskälla. Föreligger inte samband av nu angivet slag, skall mottagaren redovisa

*Föreslagen lydelse*

ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle – med bortseende från bestämmelserna i *femte* stycket, ha haft rätt till avdrag enligt första–*tredje styckena* för vidarebefordrat belopp.

Företag som under ett beskattningsår har mottagit koncernbidrag, för vilket givaren har avdragsrätt enligt första–*fjärde* styckena har inte rätt till avdrag för koncernbidrag som företaget i sin tur utger under samma beskattningsår.

*Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket kan dock, om synnerliga skäl föreligger, medge undantag från vad som nu har sagts.*

Koncernbidrag som avses i första–*fjärde* styckena samt bidrag som omfattas av medgivande enligt 43 § 3 mom. andra stycket skall anses utgöra omkostnad för givaren i den förvärvskälla som utgör givarens huvudsakliga verksamhet, om det inte med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla. Föreligger sådant samband mellan verksamheten i den förvärvskälla hos givaren i vilken bidraget utgör avdragsgill omkostnad och verksamheten i förvärvskälla hos mottagaren att en förvärvskälla skulle anses föreligga om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag, skall bidraget redovisas som intäkt i mottagarens nyssnämnda förvärvskälla. Föreligger inte samband av nu angivet slag, skall mottagaren redovisa

*Nuvarande lydelse*

bidraget som inkomst av särskild förvärvskälla. Denna förvärvskälla skall anses hänförlig till samma inkomstslag och samma kommun eller kommuner som den förvärvskälla vari givaren har fått avdrag för bidraget.

Avdrag för koncernbidrag medges endast under förutsättning att givaren företer tillfredsställande utredning om förhållanden som avses i första–femte styckena.

*Föreslagen lydelse*

bidraget som inkomst av särskild förvärvskälla. Denna förvärvskälla skall anses hänförlig till samma inkomstslag och samma kommun eller kommuner som den förvärvskälla vari givaren har fått avdrag för bidraget.

Avdrag för koncernbidrag medges endast under förutsättning att givaren företer tillfredsställande utredning om förhållanden som avses i första–sjätte styckena.

---

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

### 3 Inledning

Genom lagstiftning våren 1979 (prop.1978/79:210, SkU 57, rskr 389, SFS 1979:612) gjordes vissa ändringar i beskattningsreglerna för öppna koncernbidrag. De nya bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

Ändringarna innebar bl. a. att avdrag inte längre medges för koncernbidrag som förs i flera etapper inom en koncern. En förutsättning för avdrag är i fortsättningen att bidraget lämnas direkt till den slutliga mottagaren.

En annan ändring avsåg koncernbidrag som lämnas av ett fåmansföretag, vars huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet. I detta fall medges i fortsättningen avdrag endast under förutsättning att även mottagarens huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet.

I framställningar till budgetdepartementet har Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Svenska Byggnadsentreprenörföreningen (SBEF), ICA AB samt H. Dahlins advokatbyrå påtalat vissa olägenheter med de nya bestämmelserna. FAR, SBEF och ICA AB har hemställt att bestämmelserna omprövas.

I det följande behandlas de frågor som har tagits upp i framställningarna. Efter en redogörelse för de nya bestämmelserna och en sammanfattning av innehållet i framställningarna redovisas förslag till lösning av vissa av de påtalade problemen.

## 4 Nuvarande regler

### 4.1 Etappvisa koncernbidrag

I punkt 3 första-tredje styckena av anvisningarna till 43 § kommunal-skattelagen (1928:370), KL, anges grundförutsättningarna för att avdrag skall medges för ett öppet koncernbidrag som inte utgör driftkostnad i givarföretagets verksamhet.

Första stycket behandlar sådana bidrag som lämnas från ett moderföretag till ett helägt dotterbolag (=mer än 90 % innehav) eller från ett helägt dotterbolag till moderföretaget eller till ett annat helägt dotterbolag (systerbolag). En genomgående förutsättning är att både givare och mottagare är svenska företag och att deras huvudsakliga verksamhet avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse (utom viss försäkringsrörelse). För att hindra kringgående av kedjebeskattningsreglerna har man infört särskilda bestämmelser som innebär att avdragsrätten i vissa fall är beroende av om moderföretaget är skattskyldigt för utdelning som upp bärs från dotterföretag inom koncernen. Som nämndes i inledningen gäller numera också särskilda villkor för att avdrag skall medges för bidrag som lämnas av ett fastighetsförvaltande fåmansföretag (se vidare avsnitt 4.2 nedan).

Ett moderföretag kan enligt andra stycket få avdrag för bidrag som lämnas till ett koncernföretag som inte är helägt dotterbolag, nämligen om

ägarförhållandena är sådana att det mottagande företaget genom en eller flera fusioner skulle kunna fås att gå upp i moderföretaget. Vidare har genom 1979 års lagstiftning införts en ny bestämmelse som innebär att avdrag också i vissa andra fall kan erhållas för bidrag som lämnas direkt mellan två koncernföretag som inte är moder-dotterföretag eller systerföretag.

Samtidigt som rätten till avdrag för direktbidrag utvidgades, infördes – som tidigare berörts – en bestämmelse som innebär att det inte längre är möjligt att med avdragsrätt föra ett koncernbidrag i flera etapper inom en koncern (fjärde stycket).

Förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag bör ses i sammanhang med de regler som gäller för den kommunala beskattningen av koncernbidragen. Dessa regler finns i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 43 § och i 57 § 3 mom. KL. Reglerna grundas på principen att beskattningsresultatet bör bli detsamma när en viss verksamhet bedrivs av två eller flera företag inom en koncern, som när verksamheten bedrivs av ett enda företag. Till stöd för tillämpningen av en sådan princip kan anföras både det allmänna önskemålet att beskattningen skall vara neutral i förhållande till organisationsformen och kravet att avdragsrätten för koncernbidrag inte bör inkräkta på kommunernas beskattningsrätt.

Bestämmelserna i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL kan sägas innebära en kodifiering av principer som redan tidigare tillämpats i praxis med stöd av uttalanden i förarbetena till 1965 års lagstiftning om koncernbidrag (RSV/FB Dt 1977:15, jfr prop. 1965:126 s. 77). I bestämmelserna görs skillnad mellan två fall. Det ena fallet är att det föreligger ett sådant samband mellan verksamheten i den förvärvskälla hos det givande företaget i vilken bidraget dras av och verksamheten i en förvärvskälla hos det mottagande företaget att en enda förvärvskälla skulle anses föreligga om verksamheterna hade bedrivits av ett och samma företag (*integrerad verksamhet*). I det fallet skall koncernbidraget redovisas som intäkt i mottagarens nämnda förvärvskälla. Det andra fallet är att verksamheterna inte har ett sådant nära samband. Det mottagande företaget skall då redovisa bidraget som inkomst av en särskild förvärvskälla. Denna skall anses hänförlig till samma inkomstslag och samma kommun eller kommuner som den förvärvskälla vari det givande företaget har fått avdrag för bidraget.

Bestämmelserna i 57 § 3 mom. KL har tillkommit för att förhindra att en kommun går miste om skatteintäkter genom att ett företag som bedriver verksamhet i kommunen flyttar över inkomst till ett företag som är verksamt i en annan kommun. Bestämmelserna är alltså inte tillämpliga när de båda företagen bedriver verksamhet i samma kommun. I första stycket finns en allmän bestämmelse om korrigerig av den kommunala beskattningen när öppen eller dold vinstöverflyttning har skett mellan företag som har intressegemenskap och är verksamma i olika kommuner. Andra stycket innehåller en särskild bestämmelse om det fall då vinstöverflyttningen har gjorts genom öppet koncernbidrag. Innebörden av bestämmelsen är att ett

företag som har mottagit koncernbidrag från ett företag i en annan kommun skall beskattas för en "skälig del" av bidraget i givarens kommun.

Sammanställer man de nu redovisade bestämmelserna blir resultatet följande.

a) *Integrerad verksamhet*

Koncernbidraget behandlas i detta fall som intäkt i den förvärvskälla hos det mottagande företaget som är "integrerad" med givarbolagets verksamhet. Oberoende av i vilka kommuner företagen är verksamma får bidraget kvittas mot underskott i mottagarföretagets verksamhet. Uppkommer – sedan bidraget beaktats – ett överskott blir beskattningsresultatet däremot beroende av var verksamheterna är lokaliserade. Om givarföretaget och mottagarföretaget är verksamma i olika kommuner, skall det sistnämnda företaget enligt 57 § 3 mom. beskattas i givarföretagets kommun för en "skälig del" av överskottet. Detta betyder i regel att överskottet upp till ett belopp som motsvarar bidraget hänförs till givarföretagets kommun. Denna del av överskottet får inte kvittas mot förlustavdrag som avser tidigare års underskott i mottagarföretagets verksamhet (RRK 76 1:43).

b) *Inte integrerad verksamhet*

I detta fall skall bidraget anses utgöra intäkt i en särskild förvärvskälla som är hänförlig till den kommun där givarföretaget är verksamt. Om givare och mottagare är verksamma i samma kommun, kan bidraget fortfarande kvittas mot underskott i mottagarföretagets verksamhet. Är företagen däremot verksamma i olika kommuner, får någon kvittning inte ske. Mottagarföretaget beskattas för hela bidraget i givarföretagets kommun. Det kan tilläggas att en särskild dispensregel år 1978 infördes i 57 § 3 mom. andra stycket. Regeln innebär att regeringen, om synnerliga skäl föreligger, kan medge att bidraget även i det nys berörda fallet får kvittas mot underskott i mottagarföretagets verksamhet.

Av det anförda framgår att det företag som mottar koncernbidrag i vissa fall skall beskattas för hela eller en del av bidraget i givarföretagets kommun. Detta brukar kallas *återläggning* av bidraget.

Återläggningen av koncernbidrag föranleder inga större problem om bidraget lämnas i endast ett led, dvs. bidraget stannar hos den första mottagaren. Lämnar däremot den första mottagaren hela bidraget eller en del av detta vidare som koncernbidrag, kan det vara svårt att avgöra hur återläggningen skall ske. Dessa svårigheter ökar givetvis med antalet inblandade givare och mottagare. De principer som hade utvecklats före 1979 års lagstiftning torde kunna sammanfattas enligt följande.

Om givarens och mottagarens verksamheter inte var integrerade, skulle koncernbidraget tas upp till kommunal beskattning i bidragsgivarens

kommun, även om givaren i sin tur själv hade mottagit koncernbidrag (jfr RSV/FB Dt 1977:15). Återläggningen skedde således med beaktande av förhållandet mellan givare och mottagare i varje led för sig. Detta fick till konsekvens att ett bidrag som hade vidarebefordrats i etapper till en slutlig mottagare kunde bli föremål för kommunal beskattning flera gånger. Det sagda kan belägas med ett exempel. Antag att moderbolaget A hade lämnat 500 000 kr. i koncernbidrag till dotterbolaget B och att detta företag i sin tur lämnade 300 000 kr. vidare i koncernbidrag till systerbolaget C. Under förutsättning att bolagen var belägna i olika kommuner blev systerbolaget C beskattat för 300 000 kr. i B:s kommun, medan B blev beskattat för 500 000 kr. i A:s kommun. För koncernen som helhet blev det omedelbara resultatet att kommunal beskattning skedde för totalt 800 000 kr., trots att det ursprungliga koncernbidraget uppgick till endast 500 000 kr. Det bör dock observeras att B fick göra avdrag i sin kommun för bidraget till C. Om B inte hade tillräckligt överskott av den egna verksamheten för att kunna utnyttja avdraget vid den aktuella taxeringen, fick avdraget sparas för eventuell förlustutjämning senare år.

Var däremot givarens och mottagarens verksamheter integrerade i varje led som koncernbidraget passerade, tillämpades en annan metod för återläggningen. Som framgått av det tidigare anförda skedde återläggning i detta fall endast av den del av ett mottaget bidrag som inte gick åt för att täcka underskott som under bidragsåret hade uppkommit hos mottagaren. Praxis synes ha intagit ståndpunkten att återläggningen inte skulle leda till högre beskattningsresultat för koncernen som helhet än om samtliga verksamheter hade bedrivits av ett enda företag. Det nyss redovisade exemplet kan tas till utgångspunkt även här. För enkelhetens skull förutsätts att B och C före mottagandet av koncernbidraget varken redovisade vinst eller förlust. Återläggning skulle då ske av hela bidraget vilket gick till så att 300 000 kr. av bidraget återlades direkt från C till A:s kommun medan resterande 200 000 kr. – motsvarande B:s överskott på grund av bidraget – återlades från B till A:s kommun. Kommunal beskattning skedde alltså av totalt 500 000 kr. Det bör observeras att i denna situation det sist lämnade bidraget (300 000 kr.) blev återlagt även om givaren (B) och mottagaren (C) var verksamma i samma kommun.

Återläggningen av ett koncernbidrag som hade passerat flera led vållade stora praktiska svårigheter i många fall och kunde leda till ojämnheter i beskattningen. För att eliminera dessa problem införde man genom 1979 års lagstiftning den bestämmelse som hindrar att avdrag medges för etappvisa koncernbidrag. Enligt punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 43 § KL har ett företag, som under beskattningsåret har mottagit ett för givaren avdragsgillt koncernbidrag, inte rätt till avdrag för bidrag som företaget i sin tur lämnar under samma beskattningsår. Samtidigt som detta avdragsförbud infördes utvidgades – som redan nämnts – avdragsrätten för bidrag som lämnas direkt från ett koncernföretag till ett annat.

## 4.2 Fastighetsförvaltande fåmansföretag

Som tidigare nämnts begränsades genom 1979 års lagstiftning rätten till avdrag för koncernbidrag som lämnas mellan fåmansföretag. Om det givande företags verksamhet till huvudsaklig del avser annan fastighet, fordras för avdragsrätt att också det mottagande företags huvudsakliga verksamhet avser sådan fastighet.

Bakgrunden är följande. Tidigare gällde enligt 54 § KL att ett fåmansbolag var skattskyldigt för utdelning på andra aktier än vissa organisationsaktier, om bolaget inte kunde visa att dess vinstmedel i skäligen omfattning hade använts för utdelning (det var fråga om ett s. k. svart fåmansbolag). I förarbetena till 1979 års lagstiftning konstaterades att det inte längre fanns skäl att upprätthålla kedjebeskattningen i dessa fall (prop. 1978/79:210 s. 154 ff). Särbestämmelsen om svarta fåmansbolag slopades därför. Det ansågs dock nödvändigt att samtidigt införa en särskild begränsning i avdragsrätten för koncernbidrag. Det gällde att förhindra att vinsterna i ett fastighetsförvaltande fåmansbolag undandrog det första ledet i dubbelbeskattningen genom att först föras över i form av avdragsgillt koncernbidrag till ett rörelsedrivande företag i samma koncern och därefter slussas vidare till de slutliga aktieägarna som avdragsgill lön.

## 5 Framställningarna

### 5.1 Etappvisa koncernbidrag

I de framställningar som ingetts till budgetdepartementet görs gällande att de nya bestämmelserna om koncernbidrag riskerar att få negativa effekter på företagens möjligheter till resultatutjämning. Så framhåller FAR att förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag i vissa fall kan komma att försvåra en rationell uppbyggnad av koncernerna.

ICA AB anför i sin framställning att ICA-koncernens företagsmodell bygger på att varje enskild butik drivs som aktiebolag. Under uppbyggnadsskedet innehas 91 % av aktierna i "butiksbolaget" av något av ICA:s tre regionföretag, från vilket koncernbidrag lämnas för att täcka de underskott som uppkommer under de första verksamhetsåren. De koncernbidrag som utges kommer i sin tur från andra "butiksbolag", genom återbetalning av de bidrag dessa företag erhållit under uppbyggnadsskedet. Enligt ICA skulle den nya bestämmelsen om förbud mot avdrag för etappvisa koncernbidrag ge upphov till svåra redovisningsproblem genom att bidragen i fortsättningen måste ges direkt från en butik till en eller flera andra. ICA hemställer att koncernbidrag från ICA:s regionföretag undantas från bestämmelsens tillämpningsområde.

## 5.2 Fastighetsförvaltande fåmansföretag

Enligt SBEF är det bland byggnads- och entreprenadföretagen mycket vanligt med en koncernuppbbyggnad i vilken moderföretaget förvaltar en betydande del av koncernens fastigheter. I vissa fall kan en samlad fastighetsförvaltning hos moderföretaget ha en rent historisk förklaring. Verksamheten kan till en början ha byggts upp genom ett enda företag, i vilket såväl entreprenad- som egenregiproduktion bedrivits. När verksamheten sedermera expanderat, har de egenproducerade fastigheterna behållits i det ursprungliga företaget medan byggnads- och entreprenadverksamheten överförts till ett antal dotterbolag.

Det har även funnits skattemässiga skäl till att fastighetsförvaltningen legat kvar hos moderföretaget. SBEF påpekar att ett byggnadsföretags aktier i ett fastighetsförvaltande dotterbolag ofta betraktas som substitut för fastigheter som skulle ha varit omsättningstillgångar om de hade ägts direkt av moderföretaget. Redan före 1979 års lagstiftning gällde att utdelning från ett sådant dotterbolag var skattepliktig hos moderbolaget och att dotterbolaget inte fick avdrag för koncernbidrag till moderföretaget. Om fastighetsförvaltningen förlades till dotterföretaget, skulle alltså överskottet av fastighetsförvaltningen inte kunna kvittas mot underskott i t. ex. byggproduktionen. Man har valt att i stället ha fastighetsförvaltningen hos moderföretaget, eftersom resultatutjämnning mellan verksamheterna i koncernens olika bolag då har varit möjlig.

SBEF anser att en tillämpning av den nya bestämmelsen om koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansföretag kommer att medföra mycket besvärande konsekvenser, såväl praktiskt och administrativt som från ekonomisk synpunkt, för byggnads- och entreprenadföretag med fastighetsförvaltning av den omfattning som det är fråga om. Enligt föreningens uppfattning är det i praktiken inte möjligt att åstadkomma en sådan omorganisation av berörda koncerner, som skulle uppfylla förutsättningarna för koncernbidrag enligt den nya bestämmelsen.

Den nya bestämmelsen har tillkommit för att hindra kringgående av de begränsningar som gäller beträffande avdrag för lön från ett fastighetsförvaltande fåmansföretag till aktieägarna. Enligt föreningen torde ett byggnadsföretag ha en obegränsad rätt till avdrag för utbetald lön även om företaget har en betydande fastighetsförvaltning. De skäl som har motiverat den nya bestämmelsen skulle i så fall sakna relevans för byggnadsföretagens del.

II. Dahlins advokatbyrå framhåller att inskränkningen i rätten till avdrag för koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansföretag negativt påverkar möjligheterna att aktivt stödja rörelsedrivande koncernföretag under temporära lönsamhetskriser.

## 6 Överväganden och förslag

### 6.1 Etappvisa koncernbidrag

#### *Allmänna synpunkter*

Förbudet mot avdrag för koncernbidrag som förs i två eller flera led genom en koncern grundas till stor del på praktiska överväganden. Av den redogörelse som har lämnats i avsnitt 4.1 framgår att den kommunala återläggningen kunde bli mycket komplicerad i dessa fall. Om integration inte förelåg, skulle återföringen ske stegvis. Detta kunde medföra ett betydande merarbete när koncernen omfattade ett stort antal givande och mottagande företag som var verksamma i olika kommuner. Minst lika besvärligt kunde det bli när bidrag slussades i flera led inom en grupp företag som hade integrerad verksamhet. Återläggningen av eventuella överskott gjordes då med iakttagande av principen att slutresultatet för företagsgruppen som helhet skulle bli detsamma som om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag.

Det är dock inte bara praktiska överväganden som ligger bakom avdragsförbudet. Återläggningen av de etappvisa bidragen kunde ibland leda till ett materiellt otillfredsställande resultat. Grunden för återläggningen är att det bidragsgivande företagets kommun skall skyddas mot en oberättigad minskning av skatteunderlaget. Resultatutjämning över kommungränsen med hjälp av koncernbidrag bör kunna ske bara i de fall då samma utjämning hade kunnat uppnås om verksamheterna hade bedrivits av ett och samma företag. Ändamålet med återläggningsreglerna förutsätter att den *ursprungliga* givarens kommun skyddas. När bidraget fördes i flera led kunde återläggningsreglerna emellertid helt eller delvis sättas ur spel. Det kunde t. ex. inträffa att någon återläggning till den ursprungliga givarens kommun inte blev aktuell, trots att detta företag och den slutliga mottagaren var verksamma i olika kommuner och hade verksamheter som inte var integrerade. Å andra sidan kunde det också inträffa att bidrag, som skulle lämnas mellan två företag med integrerad verksamhet, på grund av koncernstrukturen måste föras på en sådan omväg att återläggning skulle ske. *Exempel:* Bidrag skulle lämnas från A till C för att täcka underskott hos det sistnämnda företaget. På grund av de regler som gällde innan 1979 års lagstiftning genomfördes, kunde bidrag inte lämnas direkt från A till C. Bidraget lämnades i stället till B som slussade det vidare till C. Företagen A och B var verksamma i X kommun och C var verksamt i Y kommun. Antag först att A:s verksamhet saknade samband med de övriga och att B:s och C:s verksamheter var integrerade. Någon återläggning blev då inte aktuell trots att återläggning till X kommun skulle ha skett om bidraget hade kunnat lämnas direkt från A till C (C skulle ha beskattats för hela bidraget i X kommun). Antas i stället att A:s och C:s verksamheter var integrerade medan B bedrev en "främmande" verksamhet blev resultatet det omvända.

Återläggning av hela bidraget till X kommun skedde trots att ett direktbidrag från A till C – om ett sådant bidrag hade kunnat lämnas – inte skulle ha återlagts.

Det kan alltså konstateras att de regler som tidigare gällde medförde mycket stora praktiska olägenheter och dessutom kunde ge ett otillfredsställande materiellt resultat. 1979 års lagstiftning innebär att det inte längre är möjligt att med avdragsrätt slussa bidrag i flera etapper men att å andra sidan möjligheterna till avdrag för direktbidrag har utvidgats väsentligt. Med denna ordning behöver återläggning inte längre göras i mer än ett led. Återläggningen prövas uteslutande med hänsyn till arten och lokaliseringen av de verksamheter som bedrivs av den ursprungliga givaren och den slutliga mottagaren. Härigenom kommer taxeringsarbetet i hög grad att underlättas och man uppnår det avsedda materiella resultatet, nämligen att skydda den verkliga bidragsgivarens kommun från en oberättigad minskning av skatteunderlaget. I förarbetena förutsågs att de nya reglerna skulle göra det nödvändigt för vissa koncerner att lägga om sina rutiner. Det ansågs dock att ikraftträdandet låg tillräckligt långt fram i tiden för att företagen skulle hinna anpassa sig till det nya systemet (prop. 1978/79:210 s. 168).

I de framställningar som har redovisats i avsnitt 5.1 görs gällande att de nya reglerna kan få negativa effekter. FAR anser att reglerna i vissa fall motverkar eller försvårar en rationell uppbyggnad av koncerner. Framst åsytas de fall där ett nytt koncernföretag skall etableras som ett självständigt dotterbolag. I synnerhet i startskedet har det nya bolaget ofta behov av stöd från moderbolaget. Tidigare kunde detta ske genom att moderbolaget lämnade koncernbidrag till det nya bolaget och finansierade bidraget bl. a. genom bidrag från andra dotterbolag. De nya reglerna medför att dotterbolagen först måste sinsemellan utjämna sina resultat och därefter lämna bidrag till eller tillföras bidrag från moderbolaget.

ICA har beskrivit liknande problem. Det system för finansiering av nyetablerade företag som tillämpas inom ICA-rörelsen innebär att ett nystartat butiksföretag i initialskedet får bidrag från andra butiksföretag genom förmedling av det regionala moderföretaget och i ett senare skede betalar tillbaka bidragen till moderföretaget som vidarebefordrar medlen till de butiksföretag som då befinner sig i ett initialskede. På grund av det stora antalet butiksföretag som är berörda skulle det vålla stora redovisningstekniska svårigheter att låta bidragen gå direkt från de äldre till de nyetablerade företagen. En sådan ordning leder också till svårigheter på det psykologiska planet.

Det hittills anförda belyser svårigheterna att ge bestämmelserna om koncernbidrag en utformning som är ändamålsenlig vid den kommunala beskattningen. Å ena sidan kan man peka på de praktiska och materiella olägenheter som följde med de tidigare reglerna. Å andra sidan visar de båda framställningarna att den nya lagstiftningen kan leda till betydande praktiska och redovisningstekniska problem för vissa koncerner. I lagstiftningens

förarbeten gjordes den avvägningen att koncernernas intresse av att få behålla den dittills tillämpade ordningen fick stå tillbaka för önskemålet att få en praktiskt hanterbar och materiellt rättvisande kommunal beskattning. Med hänsyn till de betydande nackdelarna med tidigare regler bör det inte komma i fråga att överge det nya systemet. Det framstår dock som angeläget att överväga om det är möjligt att modifiera de nya reglerna så att man reducerar de praktiska svårigheterna för vissa koncerner utan att förlora de fördelar som den nya lagstiftningen ger.

I första hand finns det anledning att undersöka om det är möjligt att utforma *generella* regler om undantag från förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag. Visar sig denna väg inte framkomlig, får i andra hand övervägas om det är lämpligt att införa en *dispensregel* som gör det möjligt att medge undantag från avdragsförbudet i särskilt angelägna fall.

### *Generellt undantag*

Syftet med förbudet mot avdrag för etappvisa bidrag är att åstadkomma att bidragen lämnas direkt från den ursprungliga ("verkliga") givaren till den slutliga mottagaren. En första förutsättning för att ett generellt undantag från avdragsförbudet skall medges och för att man alltså skall acceptera att bidraget på en "omväg" förs till den slutliga mottagaren bör vara att beskattningsresultatet för de berörda kommunerna och företagen trots "omvägen" blir detsamma som när bidraget lämnas direkt. Det är dock uteslutet att bygga en lagregel på ett så allmänt rekvisit. Skall en generell undantagsregel införas, måste man i lagtexten kunna mer konkret ange de fall där de materiella förutsättningarna är uppfyllda.

En närmare analys visar att det materiella kravet genomgående är uppfyllt i två typfall. Det ena är det fall då samtliga berörda företag – dvs. de ursprungliga givarna, de förmedlande företagen och de slutliga mottagarna – har sina verksamheter förlagda till en och samma kommun (typfall 1). Det andra är det fall då verksamheterna i samtliga berörda företag är integrerade med varandra (typfall 2).

Det går att ange också andra situationer där de materiella förutsättningarna kan vara uppfyllda. Man kan t. ex. konstatera fall där några av koncernföretagen är verksamma i en och samma kommun medan integrationssamband föreligger mellan de övriga berörda företagen på ett sådant sätt att ett bidrag som förs på en "omväg" ger samma slutresultat som ett bidrag som lämnas direkt från den ursprungliga givaren till den slutliga mottagaren. Det är dock inte möjligt att på ett tillräckligt koncist sätt fånga in dessa olika situationer i en lagregel.

Redan med hänsyn till kravet på ett *materiellt* riktigt beskattningsresultat torde det därför vara nödvändigt att begränsa en generell lagregel till typfallen 1 och 2. Nästa fråga är om det av *praktiska* skäl skulle vara nödvändigt att göra ytterligare begränsningar. Ett oeftergivligt krav på en

generell undantagsregel bör vara att bidragets "omväg" inte föranleder något tidsödande arbete med återläggning eller några andra mer betydande praktiska komplikationer. Bcträffande typfall 1 kan konstateras att någon återläggning inte blir aktuell och att det inte heller i övrigt föreligger några praktiska hinder. I typfall 2 uppkommer däremot svårigheter. En återläggning blir aktuell så snart ett bidrag förs över en kommungräns och mottagaren – sedan bidraget har räknats in bland intäkterna – redovisar ett överskott. I de fall då flera givare och mottagare är inblandade kan en återläggning av sådana överskott medföra betydande praktiska problem i taxeringsarbetet. Om en generell undantagsregel för typfall 2 skall vara möjlig, måste den därför begränsas ytterligare på så sätt att avdrag för de etappvis lämnade bidragen medges endast under förutsättning att – eller endast i den mån som – de företag som mottagit bidrag från givare i annan kommun inte redovisar överskott. En sådan begränsning skulle dock i sin tur medföra stora praktiska problem. En ändring i ett mottagande företags taxering skulle t. ex. kunna få följdverkningar för ett eller flera av de företag som ligger tidigare i bidragskedjan.

Slutsatsen av det anförda är att endast typfall 1 lämpar sig för en generell lagreglering. Det förefaller dock mycket tveksamt om detta fall har en sådan praktisk betydelse att en särskild lagregel är motiverad. Regeln skulle få en mycket begränsad räckvidd och skulle inte vara tillräcklig för att lösa de här behandlade problemen.

### *Dispensregel*

Det alternativ som återstår är att införa en dispensregel. Detta är i och för sig inte någon tilltalande lösning. Utvecklingen under det senaste årtiondet har inneburit att skattereglerna kompletterats med ett växande antal dispensregler. Vid prövningen av behovet av ytterligare sådana regler finns det anledning att inta en restriktiv hållning. Å andra sidan kan det knappast bestridas att förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag i vissa fall kan väntas vålla de berörda koncernerna påtagliga problem och därmed försvåra en från olika synpunkter önskvärd företagsbildning. Eftersom det har visat sig att en lämplig generell undantagsregel inte låter sig utformas, talar övervägande skäl för att införa en dispensregel.

Dispensgivningen bör vara restriktiv. För dispens bör fordras att "synnerliga skäl" föreligger. En grundförutsättning måste vara att metoden med direktbidrag verkligen kan visas medföra särskilt betydande redovisningstekniska och praktiska problem för den berörda koncernen. Den omständigheten att ett eller flera koncernföretag skall delta i finansieringen av ett nyetablerat bolags verksamhet är inte i sig ett tillräckligt skäl för undantag. Det måste fordras att det på grund av det stora antalet berörda företag och kanske också av andra skäl uppkommer särskilda svårigheter.

Vid dispensprövningen bör vidare stort avseende fästas vid de materiella

och praktiska krav som berördes ovan när förutsättningarna för en generell undantagsregel diskuterades. Regelmässigt bör fordras att beskattningsresultatet för de ursprungliga givarnas och de slutliga mottagarnas kommuner kan förväntas i allt väsentligt bli detsamma vid etappvisa bidrag som vid direktbidrag. Vidare måste tillses att dispensen inte leder till att praktiska svårigheter uppkommer vid taxeringsarbetet. I de fall då företagen har integrationssamband men är verksamma i olika kommuner bör normalt krävas att omständigheterna är sådana att bidragen inte kan väntas leda till överskott hos de slutliga mottagarna.

I vissa fall bör syftet med dispensen närmast vara att ge koncernen en förlängd frist för anpassning till 1979 års lagstiftning. Den bör då begränsas till ett eller ett par år. Också i de fall där ett mer permanent behov av dispens bedöms föreligga är det lämpligt att ge dispens för ett begränsat antal år i taget. Även andra villkor bör kunna knytas till ett dispensbeslut.

När det gäller frågan om vilken myndighet som skall handlägga dispensärendena finns tre alternativ. En möjlighet är att uppdra åt riksskatteverket (RSV) att pröva dispensansökningarna (eventuellt med rätt för sökanden att anföra besvär hos regeringen). För detta alternativ talar att en relativt omfattande teknisk utredning och prövning kan behöva göras i vissa ärenden. Ett andra alternativ är att förlägga dispensprövningen till regeringen. Till stöd för detta alternativ kan anföras att en avvägning mellan olika kommuners intressen kan bli aktuell i särskilda fall. För alternativet talar också sambandet med den dispensregel som finns i 57 § 3 mom. KL. De erforderliga tekniska synpunkterna kan inhämtas genom remiss till berörda myndigheter (t. ex. allmänna ombudet för mellankommunala mål). Ett tredje alternativ är att lägga dispensprövningen primärt hos regeringen men samtidigt ge regeringen rätt att delegera prövningen till RSV. I ett beslut om delegering kan regeringen föreskriva att RSV – när särskilda omständigheter motiverar det (t. ex. avvägningen av kommunala intressen) – skall lämna över ansökningen till regeringen med eget yttrande. Det sistnämnda alternativet förordas.

Den föreslagna dispensregeln bör tas in i det nuvarande fjärde stycket av punkt 3 av anvisningarna till 43 § KL.

## 6.2 Koncernbidrag från ett fastighetsförvaltande fåmansbolag

De inskränkningar i avdragsrätten för koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansbolag som gjordes genom 1979 års lagstiftning bör ses i samband med *dels* utdelningsreglerna i 54 § KL med anvisningar och den koppling som finns mellan dessa regler och reglerna om koncernbidrag, *dels* den praxis som gäller i fråga om avdrag för lön från ett fåmansbolag till dess delägare.

Det finns anledning att först sammanfatta rättsläget före 1979 års lagstiftning.

De fåmansföretag som inte utgjorde förvaltningsföretag i KL:s mening var liksom andra rörelsedrivande bolag befriade från skatt på utdelning på organisationsaktier (dvs. aktier som bolaget innehade som ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastigheter eller värdepapper o. d.) och skattskyldiga för utdelning på kapitalplaceringsaktier och aktier som utgjorde omsättningstillgångar (t. ex. lageraktier i byggnadsrörelse). När det gällde utdelning på rörelsebetingade aktier var den skattemässiga behandlingen beroende av fåmansbolagets utdelningspolitik. Bolag som kunde visa att de i "skälig omfattning" hade använt sina vinstmedel för utdelning (s. k. vita fåmansbolag) behövde inte skatta för utdelningen. Om bolaget däremot inte kunde visa att vinstmedlen hade delats ut i skälig omfattning (det var fråga om ett s. k. svart fåmansbolag), var utdelningen skattepliktig. Detta innebar med andra ord att kedjebesättning upprätthölls i detta fall.

Som redan nämnts fanns det en koppling mellan utdelningsreglerna och bestämmelserna om koncernbidrag. Syftet var att hindra att de bestämmelser i 54 § KL med anvisningar som innebar att kedjebesättningen upprätthölls i vissa fall skulle kunna kringgåås med hjälp av koncernbidrag. I detta syfte hade uppställts särskilda villkor för avdrag för koncernbidrag som ett bolag lämnade till sitt moderbolag eller systerbolag (syftet att hindra kringgående av kedjebesättningsreglerna motiverade naturligtvis inte någon motsvarande spärr när bidraget lämnas från moderbolaget till ett dotterbolag). För avdrag för ett bidrag som lämnades av ett dotterbolag till moderbolaget fordrades att moderbolaget var frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget *oberoende av i vilken omfattning moderbolaget lämnade utdelning till sina aktieägare*. Avdrag för koncernbidrag till ett systerbolag var avdragsgillt endast under förutsättning att moderbolaget antingen var skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från *båda* dotterbolagen eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från det givande bolaget *oberoende av i vilken omfattning moderbolaget lämnade utdelning*.

De nu nämnda koncernbidragsreglerna gällde i samma utsträckning för rörelsedrivande och fastighetsförvaltande bolag. Tillämpade på fåmansbolagen innebar bestämmelserna – sammanställda med 54 § KL – bl. a. följande. Någon begränsning i avdragsrätten med hänsyn till utdelningsbesättningen förelåg inte när ett bidrag lämnades *från* moderbolaget till ett annat koncernbolag. Ett bidrag som lämnades från ett dotterbolag till moderbolaget var avdragsgillt endast i det fall då aktierna i dotterbolaget utgjorde organisationsaktier för moderbolaget. Avdrag för bidrag till ett systerbolag medgavs i två situationer. Den ena var att aktierna i det givande bolaget utgjorde organisationsaktier för moderbolaget. Den andra var att aktierna i det givande och det mottagande bolaget hade samma karaktär i moderbolagets hand, dvs. aktierna i *båda* företagen skulle vara antingen rörelsebetingade aktier eller omsättningstillgångar.

Genom 1979 års lagstiftning gjordes ett par ingrepp i det här beskrivna systemet. Den primära ändringen var att särbestämmelsen i 54 § om svarta fåmansbolag slopades. Det ansågs inte längre nödvändigt att upprätthålla kedjebeskattningen i dessa fall. Fr. o. m. 1981 års taxering är utdelning som ett fåmansbolag uppbär på rörelsebetingade aktier skattefria oberoende av bolagets utdelningspolitik.

Det har ansetts nödvändigt att samtidigt med denna utvidgning av skattefriheten för utdelning göra den särskilda begränsningen i avdragsrätten för koncernbidrag. Bakgrunden är – som redan tidigare berörts – de regler som i praxis har utvecklats i fråga om fåmansbolagens rätt till avdrag för löner som betalas ut till aktieägarna. Om bolaget är rörelsedrivande och lönen betalas till en heltidsanställd företagsledare, har man i praxis nästan undantagslöst avstått från att pröva lörens skälighet. För bl. a. de fastighetsförvaltande fåmansbolagen är däremot avdragsrätten relativt kraftigt beskuren (se bl. a. RN 1953:2:3).

Om koncernbidragsreglerna hade behållits oförändrade, hade det funnits risk för att de i praxis utbildade begränsningsreglerna hade kunnat kringgå och fastighetsinkomster därmed i en inte avsedd omfattning hade kunnat undandras beskattning i bolagssektorn. Det skulle vara möjligt att först föra över fastighetsinkomsten från det fastighetsförvaltande bolaget till ett rörelsedrivande bolag i samma koncern i form av ett avdragsgillt koncernbidrag och att därefter slussa medlen vidare till delägarna i form av avdragsgill lön. I förarbetena konstaterades att problemet kunde bli aktuellt såväl när fastighetsförvaltningen skedde hos ett dotterbolag som när den var förlagd till moderbolaget (prop. 1978/79:210 s. 166). Genom 1979 års lagstiftning föreskrevs därför generellt att ett fastighetsförvaltande fåmansbolag har rätt till avdrag för koncernbidrag bara i de fall då bidraget lämnas till ett annat fastighetsförvaltande bolag. Mer exakt uttryckt gäller bestämmelserna i fråga om bolag vars "huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet".

Genom 1979 års lagstiftning har alltså koncernbidragsreglerna skärpts för de fastighetsförvaltande fåmansbolagen. Skärpningen får betydelse bl. a. i följande situationer:

a) *Bidrag från ett fastighetsförvaltande dotterbolag till ett rörelsedrivande moderbolag*

I detta fall medgavs tidigare avdrag under förutsättning att aktierna i dotterbolaget utgjorde organisationsaktier för moderbolaget. Detta krav var i regel uppfyllt när den eller de fastigheter som dotterbolaget innehade hade förvärvats eller innehades för att förse moderbolaget med rörelselokaler. Enligt 1979 års lagstiftning skall avdrag vägras även om aktierna utgör organisationsaktier.

b) *Bidrag från ett fastighetsförvaltande dotterbolag till ett rörelsedrivande systerbolag*

Även i detta fall medgavs avdrag om aktierna i det givande bolaget utgjorde organisationsaktier för det gemensamma moderbolaget. Även när detta krav inte var uppfyllt var avdrag möjligt, nämligen om aktierna i både givande och mottagande bolag utgjorde rörelsebetingade aktier för moderbolaget eller om aktierna i båda bolagen var omsättningstillgångar i moderbolagets rörelse. Enligt den nya lagstiftningen vägras avdrag i samtliga dessa fall.

c) *Bidrag från ett fastighetsförvaltande moderbolag till ett rörelsedrivande dotterbolag (eller annat rörelsedrivande bolag i koncernen).*

I detta fall fanns givetvis inte något avdragsvillkor som anknöt till bestämmelserna om utdelningsbeskattning. Var de allmänna villkoren uppfyllda (mer än 90 % aktieinnehav under hela beskattningsåret etc.), medgavs avdrag. Genom 1979 års lagstiftning har avdragsrätten slopats.

Den framställning som har gjorts av SBEF avser i första hand fall c), dvs. det fall då bidraget lämnas av ett fastighetsförvaltande moderbolag till ett rörelsedrivande bolag inom koncernen. Framställningen från H. Dahlins advokatbyrå har en mer generell inriktning.

Vad som anförts i framställningarna ger belägg för att den nya bestämmelsen kan vålla olägenheter för vissa koncerner. I det följande diskuteras om det är möjligt att modifiera bestämmelsen utan att ändamålet med avdragsbegränsningen går förlorat.

Som redan framgått föranleddes den här aktuella ändringen i koncernbidragsreglerna främst av den samtidiga utvidgningen av fåmansbolagens skattefrihet för uppburna utdelningsinkomster. Om någon ändring i koncernbidragsreglerna inte hade gjorts, skulle den utvidgade skattefriheten för utdelningsinkomster – på grund av kopplingen mellan utdelnings- och koncernbidragsreglerna – ha fått till följd att ett dotterbolag till ett fåmansägt moderbolag i betydligt större utsträckning än tidigare hade kunnat få avdrag för koncernbidrag till moderbolaget. Denna avdragsrätt skulle i vissa fall ha kunnat utnyttjas för att kringgå de i praxis utvecklade regler som begränsar de fastighetsförvaltande fåmansbolagens avdrag för lön till aktieägarna. Ändringen av utdelningsreglerna motiverade *i och för sig* inte någon följdändring såvitt avser koncernbidrag som går i riktning från ett moderbolag till ett dotterbolag (eller annat bolag inom koncernen). Anledningen till att även sådana bidrag omfattas av den nya bestämmelsen är – som tidigare framhållits – att risken för kringgående av lönereglerna har bedömts vara lika stor i dessa fall som när bidrag lämnas i motsatt riktning.

Vid en omprövning av bestämmelsen bör utgångspunkten alltjämt vara att koncernbidragen inte skall kunna utnyttjas för att kringgå de begränsningsregler som gäller i fråga om lön till aktieägare. Denna synpunkt gör sig i lika

hög grad gällande när ett bidrag lämnas från ett moderbolag som när det ges ut av ett dotterbolag. Å andra sidan finns det inte någon anledning att ge bestämmelsen en större räckvidd än som behövs för att hindra den nämnda formen av kringgående. I sammanhanget bör också den tidigare berörda neutralitetsaspekten beaktas. Kan ett visst beskattningsresultat uppnås när en eller flera verksamhetsgrenar är förlagda till ett och samma företag, bör man sträva efter att så långt möjligt ge reglerna en sådan utformning att beskattningsresultatet blir detsamma när verksamheterna av rent organisatoriska skäl har förlagts till två eller flera formellt fristående företag inom samma koncern.

Det kan vara motiverat att till en början ställa frågan om man bör återgå till den teknik som användes innan 1979 års lagstiftning genomfördes. Detta skulle innebära att man åter gjorde inskränkningar i fåmansbolagens skattefrihet för utdelning på rörelsebetingade aktier och samtidigt avstod från begränsningen i de fastighetsförvaltande fåmansbolagens avdrag för koncernbidrag. Företagsskatteberedningen föreslog i sitt slutbetänkande en sådan lösning (SOU 1977:86 s. 125, 567–568 och 627). Beredningen ansåg att det i och för sig var motiverat att helt slopa distinktionen i 54 § KL mellan svarta och vita fåmansbolag men föreslog ändå – med hänsyn till kopplingen mellan utdelnings- och koncernbidragsreglerna – att behandlingen av utdelning från ett fastighetsförvaltande dotterbolag till ett fåmansägt moderbolag alltjämt skulle vara beroende av moderbolagets utdelningspolitik. Ett undantag gjordes dock, nämligen för det fall då moderbolaget innehade aktierna i dotterbolaget som ett led i organisationen av jordbruk, skogsbruk eller rörelse. Utdelning på sådana aktier skulle enligt förslaget alltid vara skattefri. Beredningen föreslog inte någon speciell begränsning i de fastighetsförvaltande fåmansbolagens rätt till avdrag för koncernbidrag.

Följande skäl kan anföras mot en sådan lösning:

a) Som beredningen framhöll har gränsdragningen mellan svarta och vita fåmansbolag vållat problem i den praktiska tillämpningen.

b) Lösningen innebär att man inte har någon avdragsspärr i det fall då ett koncernbidrag lämnas från ett fastighetsförvaltande moderbolag till ett rörelsedrivande koncernföretag.

c) Från systematisk och teknisk synpunkt förefaller det mindre lämpligt att upprätthålla kedjebeskattnings av de svarta fåmansbolagens utdelningsinkomster uteslutande i syfte att begränsa möjligheterna att utnyttja koncernbidrag. Vill man begränsa avdragsrätten för koncernbidrag är det bättre att göra detta genom ett ingrepp direkt i koncernbidragsreglerna.

Slutsatsen är att de spärrregler som kan behövas för att hindra att fastighetsinkomster med hjälp av koncernbidrag undandras beskattning i bolagssektorn alltjämt bör ha sin plats bland övriga koncernbidragsregler i anvisningarna till 43 § KL. Frågan är om det är möjligt att modifiera den år 1979 införda spärrregeln utan att ändamålet går förlorat.

Av redogörelsen för de regler som tidigare gällde har framgått att utdelning till ett fåmansägt moderbolag var skattefritt oberoende av moderbolagets utdelningspolitik, om aktierna i det utdelande dotterbolaget utgjorde organisationsaktier för moderbolaget, dvs. om moderbolaget innehade aktierna som ett led i organisationen av jordbruk, skogsbruk eller rörelse (eller, med lagtextens ord, som ett led i organisationen av verksamheten till den del den avsåg "annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom"). För att aktierna i ett fastighetsförvaltande dotterbolag skall utgöra organisationsaktier fordras, som tidigare nämnts, att dotterbolagets fastighet anskaffats eller innehas för att förse moderbolaget med rörelselokaler e. d. Att skattefrihet för utdelning och avdragsrätt för koncernbidrag föreligger i en sådan situation är motiverat främst med hänsyn till det tidigare behandlade neutralitetskravet. Den omständigheten att man har lagt äganderätten till rörelsefastigheten hos ett dotterbolag bör helst inte leda till ett oförmånligare beskattningsresultat än om moderbolaget hade ägt och förvaltat fastigheten direkt.

Med hänsyn till neutralitetskravet är det önskvärt att även i fortsättningen medge avdrag när ett fastighetsförvaltande dotterbolag lämnar bidrag till sitt moderbolag i den nu beskrivna situationen. Hade det rörelsedrivande moderbolaget ägt fastigheten direkt, skulle fastighetsinnehavet inte ha utgjort något hinder mot avdrag för lön till en aktieäggande företagsledare. Den omständigheten att fastigheten av organisatoriska skäl har lagts hos dotterbolaget bör då inte leda till ett avvikande resultat. Samma skäl synes tala för att ett fastighetsförvaltande fåmansbolag även i andra fall skall ha möjlighet till avdrag för koncernbidrag när fastigheten används i mottagarens rörelse och även när fastigheten används i rörelse som bedrivs av något annat företag inom koncernen. En undantagsbestämmelse som tar sikte på de nu berörda fallen förefaller alltså motiverad.

Vissa svårigheter uppkommer när det gäller att precisera kravet på samband mellan givarens fastighetsinnehav och mottagarens – eller annat koncernföretags – rörelse. I praxis har aktier i ett fastighetsförvaltande dotterbolag ofta behandlats som organisationsaktier, trots att endast en relativt obetydlig del av dotterbolagets fastighetsinnehav faktiskt har använts i moderbolagets rörelse. Den nu diskuterade undantagsbestämmelsen bör vara mer restriktiv. En förutsättning för att givarens huvudsakliga inriktning på fastighetsförvaltning inte skall utgöra hinder för avdrag för koncernbidrag bör vara att fastighetsinnehavet till övervägande del – dvs. till mer än hälften – stadigvarande används i rörelse, som bedrivs av mottagaren eller annat företag inom koncernen.

Den här föreslagna undantagsbestämmelsen får knappast någon betydelse för de fall som SBEF har behandlat i sin framställning. I de fallen är situationen den att fastigheterna utgör omsättningstillgångar i en byggnadsrörelse som bedrivs inom koncernen. Vid en bedömning av avdragsmöjligheterna i sådan fall bör beaktas att den nya bestämmelsen om fastighetsför-

valtande fåmansbolags avdrag för koncernbidrag blir tillämplig bara i de fall då det givande företagens *huvudsakliga* verksamhet avser annan fastighet. Med gängse terminologi innebär detta att verksamheten till så stor del som 75–80 % skall avse annan fastighet för att bestämmelsen skall bli tillämplig. Bedömningen av verksamhetens *huvudsakliga inriktning* bör normalt inte avse ett enstaka beskattningsår utan en längre period. Många företag med blandad verksamhet kommer inte att träffas av bestämmelsen. Kan man konstatera att verksamheten i ett något längre tidsperspektiv till åtminstone 20–25 % avser rörelse, jordbruk eller skogsbruk, blir bestämmelsen inte tillämplig.

Trots detta kommer bestämmelsen otvivelaktligen att medföra att många fastighetsförvaltande företag inom byggnadsbranschen inte kan få avdrag för koncernbidrag. I de fall som SBEF i första hand har uppehållit sig vid ligger fastighetsförvaltningen av historiska eller andra skäl hos moderbolaget, medan den egentliga byggnadsrörelsen har förlagts till ett eller flera dotterbolag. Även om moderbolaget fullgör flera för byggnadsrörelsen centrala funktioner, t. ex. koncernledning, projektering och finansiering, kommer avkastningen av fastigheterna att helt dominera på moderbolagets intäktssida. Det kan då antas att moderbolagets *huvudsakliga verksamhet* bedöms avse annan fastighet.

Vilka skäl finns det att i dessa fall medge undantag från den nya bestämmelsen? Med hänsyn till neutralitetskravet torde det vara befogat att även här i första hand utgå från en helhetsbedömning av koncernens eller de berörda koncernföretagens verksamheter. Är förhållandena sådana att någon begränsning av avdragsrätten för lön inte skulle ha blivit aktuell om verksamheterna hade bedrivits av ett enda företag, kan det finnas skäl att medge undantag. Det möter emellertid betydande svårigheter att precisera när dessa förutsättningar är uppfyllda. Endast den omständigheten att fastigheterna i fråga utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse torde inte vara ett tillräckligt skäl. Fastigheterna kan – trots att de är "smittade" av byggnadsrörelse som har bedrivits av givaren eller annat koncernföretag – innehas som en långsiktig kapitalplacering av sådant slag att en begränsning i avdragsrätten för löner och därmed också för koncernbidrag framstår som motiverad. Man borde kräva att byggnadsrörelsen vid en helhetsbedömning *dominerar i förhållande till fastighetsförvaltningen*. Bedömningen borde egentligen avse inte bara givarens och mottagarens verksamheter utan även den verksamhet som bedrivs av andra företag inom koncernen. Det är dock uppenbart att det skulle vara svårt att tillämpa regler som byggde på en sådan genomsyn. Det torde också vara möjligt att avstå från en helhetsbedömning av detta slag. Det bör vara tillräckligt att fordra dels att givarens fastighetsinnehav till övervägande del utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse, dels att mottagarens *huvudsakliga verksamhet* avser sådan rörelse. Är dessa förutsättningar uppfyllda, skulle alltså undantag från den nya bestämmelsen medges. I praktiken torde en sådan undantagsregel knappast

kunna leda till missbruk. Om i ett undantagsfall ett rörelsedrivande fåmansbolags huvudsakliga intäkter utgörs av koncernbidrag från ett fastighetsförvaltande företag, får man förutsätta att praxis i erforderlig utsträckning begränsar det rörelsedrivande bolagets avdrag för lön till en aktieäggande företagsledare.

Det hittills sagda har avsett de fall där fastigheterna utgör omsättnings-tillgång i byggnadsrörelse. Fastigheter kan vara omsättningstillgångar även i andra slags rörelser, t. ex. tomtrörelse eller fastighetshandel. Något behov av att utvidga den här diskuterade undantagsregeln till sådana rörelser synes dock inte föreligga.

Förslagen i detta avsnitt kan sammanfattas enligt följande. Begränsningen i de fastighetsförvaltande fåmansföretagens avdrag för koncernbidrag kvarstår. Undantag medges dock i två fall. Det ena fallet är att givarens fastighetsinnehav till övervägande del stadigvarande används i rörelse som bedrivs av mottagaren eller annat företag inom koncernen. Det andra fallet är att fastigheterna till övervägande del utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse och mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan rörelse. Det bör framhållas att någon ändring inte föreslås i övriga avdragsvillkor. Fortfarande skall alltså gälla att avdrag inte medges för koncernbidrag från dotter- till moderbolag, om moderbolaget är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget. Sådan skattskyldighet föreligger alltid om aktierna i dotterbolaget utgör omsättningstillgång i moderbolagets rörelse (t. ex. lageraktier i byggnadsrörelse).

Förslagen föranleder ändringar i punkt 3 av anvisningarna till 43 § KL. Bestämmelserna om de fastighetsförvaltande fåmansbolagens avdragsrätt bör brytas ut från anvisningspunktens första stycke, där de f. n. finns intagna i punkt d), och samlas i ett nytt tredje stycke. Rent redaktionella ändringar måste göras i övriga stycken.

## Sammanställning av remissyttrande över promemorian Ändrade regler för koncernbidrag (budgetdepartementet 1980-11-06)

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av riksskatteverket (RSV), allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO), Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), ICA AB, Svenska Byggnadsentreprenörföreningen (SBEF), Sveriges Hantverks- och industriorganisation, Familjeföretagen (SHIO-Familjeföretagen) och Sveriges Industriförbund (SI).

### 1. Etappvisa koncernbidrag

Förslaget att komplettera förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag med en dispensregel har fått ett blandat mottagande. FAR, ICA, SHIO-Familjeföretagen och SI är positiva till förslaget medan RSV och AO är kritiska.

FAR anför följande synpunkter på författningsförslaget:

Innebörden av "synnerliga skäl" har angivits å sid 23 sista stycket i PM 1980-11-06. Påföljande stycke å sid 24 "Vid dispensprövningen bör vidare etc" ålägger emellertid dispensmyndigheten att ta ställning till frågan om förvärvskällebegreppets innebörd och därigenom föregripa rättsutvecklingen i domstolarna. Integrationsbegreppets innebörd är ej helt klarlagd f. n. beträffande verksamhetsgrenar inom företag och det är heller inte självklart att detta begrepp skall ges samma innebörd med avseende på företag i koncern. Föreningen anser att ifrågasvarande stycke bör kunna borttagas utan nackdel.

ICA framhåller att förutom koncernbidrag till och från ICA:s regionföretag även bidrag till och från ett helägt dotterbolag som ligger mellan ett regionföretag och butiksbolagen bör omfattas av dispensmöjligheterna. Företaget poängterar vidare behovet av att dispensen kan lämnas utan tidsbegränsning.

Genom ICA-avtalet finansieras idag cirka 390 butiksbolag. Sammansättningen av bolag är föremål för en ständig förändring genom nyttillkommande respektive utträdande företag.

De psykologiska aspekterna innefattar såväl relationer mellan köpmännen i de olika butiksbolagen som mellan respektive köpman och hans personal.

Den trygghet som hittills funnits för köpmännen och deras anställda genom det tillämpade avräkningsförfarandet med koncernbidrag finner vi så väsentlig att den inte får ifrågasättas av köpmännen eller de anställda.

Mot denna bakgrund anser vi att dispensregeln borde utformas så, att den ger möjlighet till en stående dispens. Härigenom kommer tryggheten att bestå.

SHIO-Familjeföretagen förordar att dispensregeln i ett övergångsskede ges en vidsträckt tillämpning:

Eftersom 1979 års ändringar berör ett mycket stort antal skattskyldiga är det högst önskvärt att dispensmöjligheten inledningsvis får sådan utformning att den i många fall får karaktären av förlängd anpassningsperiod. Så bör vara fallet för de skattskyldiga som kan anföra ekonomiska nackdelar av 1979 års ändringar av regelsystemet. Sådana nackdelar kan vara att de av lagstiftaren angivna möjligheterna till resultatutjämning inom koncern inte kan nås. Sådana nackdelar kan möjligen undvikas efter en omorganisation av koncernen. Omorganisationer är ofta tidskrävande. Till en mjuk tillämpning kan knytas det kravet att den skattskyldige – förutom sedvanlig utredning om förutsättningarna för avdrag för utgivet koncernbidrag – skall lämna utredning om vilket företag som ursprungligen lämnat koncernbidrag samt avger självdeklarationer med "kommunal återläggning" i enlighet härmed. Härigenom kan man förvänta att beskattningsresultatet blir detsamma som vid direktbidrag. Några taxeringsmässiga svårigheter torde inte uppstå. Samtidigt skyddas den ursprungliga givarens kommun. Organisationen anser det därför vara mycket angeläget att dispensen får den beskrivna tillämpningen med utgångspunkt från "särskilda" skäl i stället för föreslagna "synnerliga" skäl.

Organisationen berör vidare frågan om skattetillägg på grund av felaktig uppgift rörande förutsättningarna för koncernbidrag:

Organisationen finner det angeläget att i detta sammanhang ta upp en närliggande fråga. Det nya regelsystemet innehåller bl a det stadgandet att skattskyldig som mottagit koncernbidrag, för vilket givaren har avdragsrätt, inte har rätt till avdrag för koncernbidrag som företaget i sin tur utger under samma beskattningsår. Detta stadgande är även tillämpligt vid statlig taxering. Den i praktiken vanligaste modellen för kanalisering av koncernbidrag är att vinstgivande företag lämnar bidrag uppåt i koncernen till moderbolaget eller till undermoderbolag. Detta bolag lämnar sedan i sin tur koncernbidrag nedåt till de slutliga mottagarna. Skulle skattskyldig – p g a bristande kunskap – yrka avdrag för utgivet koncernbidrag samtidigt som koncernbidrag mottagits föreligger i princip oriktig uppgift vad avser avdraget för utgivet koncernbidrag. I sådana fall skall den skattskyldige påföras skattetillägg. Oavsett skattesituationen för det slutligt mottagande företaget, "kommunal återläggning" eller inte, uppstår det för det givande företaget – om dispens inte medges – en mycket olycklig situation. SHIO-Familjeföretagen anser att det är av stort värde om frågan om skattetillägg i denna situation behandlas i propositionen.

SI anför:

Vi har förståelse för de materiella och praktiska synpunkter som i promemorian framförs som skäl för ett dispensinstitut i stället för en generell undantagsregel från förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag. Eftersom dessutom förbudet angående etappvisa koncernbidrag skall gälla redan fr o m innevarande beskattningsår anser vi oss i förevarande sammanhang kunna godta ett dispensinstitut. De beskattningsfrågor som man avser att lösa med dispensinstitutet är dock så betydelsefulla att man framledes måste ersätta det föreslagna dispensinstitutet med en generell lagstiftning. I

promemorian föreslås dock en onödigt restriktiv tillämpning av dispensinstitutet.

I de två typfall som redovisats i promemorian, dvs då samtliga berörda företag har sina verksamheter förlagda till en och samma koncern eller då verksamheterna i samtliga berörda företag är integrerade med varandra bör dispensgivningen kunna vara mycket generös. Om inga kommunintressen trädes för när bör därför utan olägenheter dispens kunna medges oavsett om "synnerliga skäl" kan återopas. Den omständigheten att man inom koncernen anser sig böra lämna koncernbidrag etappvis bör sålunda vara tillräckligt skäl för dispens. I det andra typfallet med integrerade verksamheter bör av i stort sett samma skäl dispens kunna medges. Som villkor för dispensen torde därvid kunna föreskrivas t ex att bidraget inte leder till överskott för det mottagande bolaget. Även i andra fall då några större problem med återläggning mellan kommunerna inte visas föreliggande bör dispensgivningen kunna vara generös. Detta bör framför allt gälla i de fall berörda koncernföretag önskar utnyttja dispensinstitutet för en anpassning till 1979 års lagstiftning.

RSV instämmer i promemorians ståndpunkt att det nya systemet med principiellt förbud mot etappvisa koncernbidrag inte bör överges. Verket är dock tveksamt till att införa ytterligare dispensregler på skattelagstiftningens område. RSV betonar att den föreslagna dispensprövningen medför svåra avvägningar:

Den dispensregel som föreslås synes innefatta en prövning med hänsynstagande till å ena sidan de fördelar som koncernen kan uppnå genom etappvisa koncernbidrag och å andra sidan den kommunala beskattningsrätten och de administrativa svårigheter sådana bidrag kan medföra för myndigheterna. Det senare ledet i prövningen avser till stor del frågan om mottagande företag kommer att lämna överskott eller inte. Denna fråga kan, trots utredning, inte med säkerhet besvaras förrän möjlighet till ändring av företagets taxering inte längre föreligger. Mot denna risk för administrativa svårigheter och i vissa fall också risk för intrång i den kommunala beskattningsrätten skall vägas de fördelar som möjlighet till etappvisa koncernbidrag erbjuder. Enligt RSVs mening bör sådana avgöranden inte ske genom tjänstemannabeslut.

Den dispensfråga som här är ifråga är inte heller lämpad att avgöras av den till verket knuten nämnden för rättsärenden. Det syns därför endast komma ifråga att till verket överlämna att medge dispens i de i promemorian som typfall 1 (sid 21) betecknade fallen. Det nu sagda gäller emellertid endast under förutsättning att dispens regelmässigt avses bli beviljad. Om däremot – som föreslås på sid 23 – dispensgivningen även i sådana fall bör vara restriktiv, synes inte heller dessa böra avgöras av RSV. Med hänsyn härtill bör därför dispensprövningen enligt RSVs mening förläggas till regeringen.

RSV vill i detta sammanhang betona de svårigheter som föreligger när det gäller att kontrollera om mottagande företag kommer att lämna överskott eller inte. När det är fråga om många företag talar dessa svårigheter med styrka emot en dispens. Såsom framgår av den i promemorian, under rubriken "Generellt undantag" (sid 21 ff) förda diskussionen kan dessa risker för administrativa svårigheter inte heller motverkas genom att dispens medges under förutsättning att överskott inte uppkommer hos mottagande bolag.

Dispensförutsättningarna synes inte tillräckligt klart angivna. Eftersom förslaget utarbetats efter framställning av bl a ICA kan det antas att ICA skall tjäna som exempel på dispensfall. Enligt RSVs mening är det dock svårt att utläsa detta av promemorian.

AO anser inte att de i promemorian åberopade skälen motiverar en dispensbestämmelse:

Koncernbidrag torde vara en extraordinär åtgärd som övervägs på ett sent stadium i bokslutsarbetet i koncernföretag. Efter periodisering av inkomster och utgifter samt värderingar av tillgångar och skulder som utgör angelägenheter för de enskilda företagen vidtas skattemässiga och andra bokslutsdispositioner som i hög grad gäller även koncernen som sådan. Bland dessa bokslutsdispositioner intar koncernbidragen en särställning eftersom de innebär vederlagsfria förmögenhetsöverflyttningar mellan olika juridiska personer. Besluten om koncernbidrag torde helt dikteras av koncernledningens överväganden och baseras på de föreliggande bokslutsförslagen. Eftersom företag som hör till samma koncern numera i princip skall ha samma räkenskapsår torde också alla beslut om koncernbidrag för hela koncernen kunna fattas i ett sammanhang. Det är därför enligt min mening svårt att se att det skulle föreligga några *praktiska* svårigheter att sedan man konstaterat vilka företag som behöver bidrag genomföra de erforderliga överföringarna från de företag som har tillräckliga överskott.

Vad avser förhållandena inom ICA torde svårigheterna även kunna förklaras av att dotterbolagen i praktiken uppfattas som helt oberoende av varandra. Detta torde i sin tur hänga samman med den speciella form för finansiering av etablering av butiksföretag som tillämpas bl a inom ICA. Butiksinnehavaren tecknar nämligen 9 % och ICA 91 % av aktierna i butiksbolaget. Efter det att dotterbolaget efter ett inledningsskede, under vilket koncernbidrag kunnat mottagas och lämnas, blivit vinstgivande överläts resterande aktier (utom en) till butiksinnehavaren på förmånliga villkor. Konstruktionen medger att butiksbolaget kan erhålla och lämna koncernbidrag trots att det i realiteten står det helt självständiga företaget nära.

Koncernbidrag bör ses som en möjlighet att skapa neutralitet vid beskattningen mellan å ena sidan företag som bedriver verksamhet helt och hållet genom en enda juridisk person och å andra sidan sådana som bedriver den uppdelad i flera juridiska personer. I ICA-modellen är intresset inte endast att av organisatoriska eller liknande skäl bedriva verksamhet uppdelad i flera juridiska enheter utan även att på ett smidigt sätt etablera fristående butiksföretag. Det kan enligt min mening ifrågasättas om de uppkomna svårigheterna med förbud mot etappvisa koncernbidrag i dylika fall motiverar en särskild dispensregel. För övrigt torde problemet kunna lösas inom ramen för gällande rätt genom etablerandet av kommissionärsförhållande enligt 43 § 2 mom kommunalskattelagen. Jag anser inte de åberopade skälen tillräckliga för att motivera att lagstiftningen kompliceras med en dispensbestämmelse.

Enligt förslaget skall dispens kunna meddelas om synnerliga skäl föreligger. På sid 23–24 har detta krav närmare utvecklats. Vad där anförs synes dock inte motivera dispens i ICA-fallet. Vidare torde ett "kedjebidrag" ge oförändrade beskattningsresultat för berörda kommuner endast under förutsättning att såväl det mottagande som mellanliggande företaget

redovisar nollresultat efter koncernbidrag. Detta skulle tala för att dispens ges endast för vissa i en ansökan specificerade bidrag (jfr 43 § 3 mom andra stycket).

## 2. Fastighetsförvaltande fåmansföretag

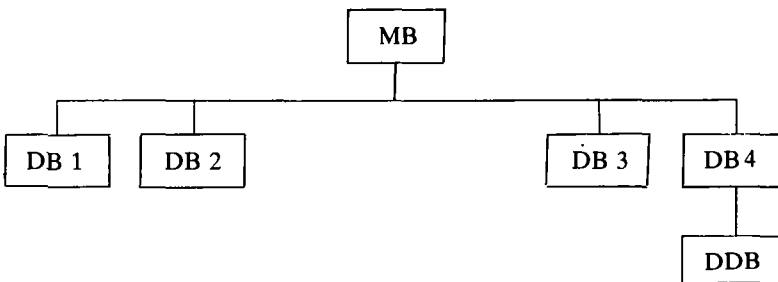
Även förslaget om en utvidgad avdragsrätt för koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansföretag har fått ett blandat mottagande. *FAR* och *SHIO-Familjeföretagen* lämnar förslaget utan erinringar. *SBEF* och *SI* anser att förslaget är för restriktivt. Motsatt uppfattning har *RSV* och *AO* som menar att reglerna blir alltför generösa.

*SBEF* förordar en ändring av de föreslagna villkoren i punkt 3 tredje stycket c) av anvisningarna till 43 § KL:

Dessa villkor innebär att resultatutjämningsmöjligheterna i byggkoncerner även fortsättningsvis kommer att – till synes omotiverat – vara alltför begränsade. Detta kan belysas med följande exempel som har verklighetsanknytning.

### EXEMPEL

En byggkoncern har nedanstående organisatoriska uppbyggnad



Vidare antas följande förutsättningar gälla:

- |              |  |
|--------------|--|
| MB           | – Förvaltar koncernens fastigheter, vilka utgör omsättnings-tillgångar. Omsättningen utgörs till 80 % av fastighetsintäkter och till 20 % av intäkter avseende projektering, finansiering m m. |
| DB 1         | – Driver koncernens "ursprungliga" byggnadsrörelse. Omsättningen utgörs till 100 % av intäkter i denna rörelse.  |
| DB 2         | – Tillverkar och försäljer monteringsfärdiga hus, byggnadselement m m.<br>Omsättningen utgörs till 100 % av ovan nämnd försäljning.  |
| DB 3         | – Utgör koncernens försäljningsbolag och svarar för försäljningen av bl a småhus som uppförs av DB 1.  |
| DB 4 och DDB | – Bolagen, som har samma organisatoriska uppbyggnad som MB-koncernen, har nyligen förvärvats. DB 4s  |

omsättning utgörs till 85 % av fastighetsintäkter och till 15 % av andra intäkter. DDBs omsättning utgörs till 70 % av intäkter i byggnadsrörelse och till 30 % av andra intäkter. Fastigheterna i DB 4 är omsättningstillgångar.

Med tillämpning av de föreslagna reglerna torde följande gälla i fråga om avdragsrätten för koncernbidrag. De allmänna förutsättningarna för koncernbidrag förutsättes vara uppfyllda.

JA = Avdragsrätt för givaren.

NEJ = Ej avdragsrätt för givaren.

Gi- vare	Motta- gare					
	MB	DB 1	DB 2	DB 3	DB 4	DDB
MB		JA	NEJ	NEJ	JA	NEJ
DB 1	JA		JA	JA	JA	NEJ
DB 2	JA	JA		JA	JA	NEJ
DB 3	JA	JA	JA		JA	NEJ
DB 4	JA	JA	NEJ	NEJ		NEJ
DDB	JA	JA	NEJ	NEJ	JA	

Som framgår av tabellen kommer avdrag för koncernbidrag inte att medges i ett flertal fall och det blir över huvud inte möjligt att göra några vinstöverföringar till DDB. Anledningen till begränsningarna är att de "diskvalificerade" mottagarföretagens huvudsakliga verksamhet inte avser byggnadsrörelse. Med hänsyn till att verksamheterna i koncernföretagen har ett sådant samband att – med bortseende från hyresintäkter – en enda förvärvskälla sannolikt skulle ansetts föreligga om verksamheterna drivits av samma företag ter sig begränsningarna än mer tveksamma. Enligt SBEFs uppfattning medför de föreslagna bestämmelserna fortfarande alltför negativa effekter – ur såväl företagsekonomisk som skattemässig synpunkt – på företagens resultatutjämningsmöjligheter. Det vore därför både rimligt och motiverat att ge företagen i exemplet bättre möjligheter till resultatutjämnning sinsemellan än vad det remitterade förslaget medger. Syftet med koncernbidragsreglerna är ju i princip att resultatutjämnning skall tillåtas mellan koncernföretag så länge inte reglerna om dubbel- och kedjebeskattnings sätts ur spel.

#### *Förslag till utformning av tredje stycket c)*

SBEF delar uppfattningen att begränsningsreglerna vid löneuttag från fastighetsförvaltande fåmansföretag inte bör kunna kringgåas genom utnyttjande av koncernbidragsreglerna även om begränsningsreglerna i praktiken

torde ha spelat ut sin roll med hänsyn till den skattebelastning ett löneuttag idag medför jämfört med skattebelastningen då RNs anvisningar tillkom. SBEF anser emellertid att det inte är motiverat med så stora begränsningar i avdragsmöjligheterna för koncernbidrag, som förslaget innebär, enbart för att förhindra att fastighetsinkomster undandras beskattning i bolagssektorn. Kravet att det mottagande företagens huvudsakliga verksamhet skall avse byggnadsrörelse bör därför modifieras.

Utformningen av villkoren för avdrag bör kunna ses mot bakgrund av de förslag om byggföretagens beskattning som läggs fram i proposition 1980/81:68. Förslagen i propositionen innebär bl a att en gränsdragning görs mellan företag som äger och förvaltar fastigheter som *inte* utgör omsättnings- tillgångar och företag som äger och förvaltar fastigheter som *utgör* omsättningsstillgångar i byggnadsrörelse. Sistnämnda företag skall enligt lagförslaget alltid anses som rörelsedrivande oavsett om företagets verksamhet enbart består av fastighetsförvaltning. Bestämmelserna innebär sålunda att en klar åtskillnad görs mellan ovan nämnda företagskategorier. Motsvarande synsätt bör kunna läggas till grund för utformningen av koncernbidragsreglerna. Företag som innehar omsättningsfastigheter skulle med andra ord betraktas som vilket annat rörelsedrivande företag som helst. I enlighet med detta bör tredje stycket c) ges följande lydelse.

"c) att givarens fastighetsinnehav till övervägande del utgör omsättnings- tillgång i byggnadsrörelse".

Med ovanstående utformning skulle samtliga "NEJ-rutor" i exemplet ovan ersättas med "JA-rutor", vilket ur resultatutjämnings synpunkt vore både motiverat och önskvärt i en byggkoncern. Risken för kringgående av löneuttagsbegränsningarna torde – bl a med hänsyn till de allmänna förutsättningarna i första stycket av punkt 3 i anvisningarna till 43 § KL – inte vara särskilt överhängande.

Om risken för kringgående ändå bedöms vara större än enligt SBEFs uppfattning skulle tredje stycket c) kunna utformas på följande sätt.

c) att givarens fastighetsinnehav till övervägande del utgör omsättnings- tillgång i rörelse och mottagarens verksamhet till övervägande del avser byggnadsrörelse eller rörelse med naturlig anknytning till sådan rörelse.

Som exempel på rörelser med naturlig anknytning till byggnadsrörelse kan nämnas måleri- och plåtslagerirörelse, byggmaterialtillverkning, småhusför- säljning m m.

Föreningen tar vidare upp en tidigare inte berörd olägenhet med nuvarande koncernbestämmelser:

I en koncern med den organisatoriska uppbyggnad som i exemplet ovan, torde de olika i koncernen ingående bolagens verksamheter ofta vara att hänföra till skilda kommuner. Med hänsyn till bestämmelserna i den föreslagna punkten 3 *sjätte* stycket anvisningarna till 43 § KL kan därmed den med förslaget åsyftade resultatutjämningsmöjligheten ändock komma att begränsas. Om koncernbidraget nämligen ges från ett bolag vars verksamhet består i förvaltning av omsättningsfastigheter – givaren får alltså avdrag för bidraget i inkomstslaget annan fastighet – och mottagarens verksamhet avser rörelse torde mottagaren ha att redovisa bidraget som inkomst av annan fastighet i den kommun där givaren fått avdrag för bidraget. Detta innebär att kvittning vid den kommunala taxeringen inte kan ske.

Med hänsyn till vad ovan – och i den remitterade promemorian – sagts om det samband som kan anses råda mellan de olika verksamheterna förvaltning

av omsättningsfastigheter och byggnadsrörelse (eller rörelse med naturlig anknytning till sådan rörelse) synes nu nämnda effekt av koncernbidragsreglerna inte vara motiverad. Enligt SBEFs uppfattning borde därför – utan att detta kan anses innebära omotiverade lätnader för en byggkoncern – bidrag enligt tredje stycket c) kunna få redovisas i den förvärvskälla som utgör mottagarens huvudsakliga verksamhet.

*SI* anför liknande synpunkter:

Lagförslaget innebär i fråga om fåmansföretag vars huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet att avdrag för koncernbidrag erhålls endast om

- a) även mottagarens huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet, eller
- b) givarens fastighetsinnehav till övervägande del består av fastigheter som stadigvarande används av företag inom givarens koncern, eller
- c) givarens fastighetsinnehav till övervägande del utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse och mottagarens huvudsakliga verksamhet avser sådan rörelse.

Förutsättningen under a) motsvarar den begränsningsregel som infördes genom 1979 års lagstiftning och vi har ingenting att erinra mot att den bibehålls på sätt som redovisats.

I fråga om förutsättning b) innebär denna en modifiering av 1979 års lagstiftning. Förslaget i denna del betyder därför att man tagit hänsyn till de sk neutralitetsaspekterna i fråga om driftsfastigheter och andra i koncernens verksamhet använda anläggningsfastigheter. Vi anser att det är principiellt riktigt att vid bedömningen av om ett företag skall anses vara sådant fastighetsförvaltningsföretag på vilket begränsningsregeln skall tillämpas bortse från fastigheter som inom en koncern innehas för koncernens rörelsedrivande verksamhet. Vi anser emellertid inte att förslaget i tillräcklig grad beaktat neutralitetsaspekten. I stället för att som föreslås ta hänsyn till om det givande företags fastighetsinnehav till mer än 50 % används inom koncernen bör man när man skall bestämma om den huvudsakliga verksamheten avser annan fastighet helt kunna bortse från den del av fastighetsinnehavet som stadigvarande används inom koncernen.

Vad här efter angår den under c) föreslagna lagändringen får vi anförda följande.

Som framhållits i promemorian innebär neutralitetsaspekten att beskattningsreglerna bör utformas så att i stort sett samma beskattningsresultat uppnås oavsett om flera verksamheter är förlagda till ett och samma företag eller om verksamheterna av rent organisatoriska skäl förlagts till två eller flera formellt fristående företag inom en koncern. Den ifrågavarande föreslagna ändringen under c) har som framgår av promemorian föranletts av en framställning från Svenska Byggnadsentreprenörföreningen. Syftet med förslaget i denna del är sålunda att beakta neutralitetsaspekten ifråga om byggföretag. Den föreslagna lagtexten tillgodoser emellertid inte i tillräcklig omfattning detta syfte. Skälet härtill är att de i förslaget använda två sista orden "sådan rörelse" dvs byggnadsrörelse utan ytterligare förtydligande kan leda till en icke avsedd begränsning. I allmänt språkbruk torde sålunda vanligen med begreppet byggnadsrörelse avses ett företag som utför byggnads- och anläggningsarbeten. Företag som t ex utför målnings-, VVS- eller schaktningsarbeten eller företag som utför ritnings- och projekterings-

arbeten eller hyr ut maskiner till byggnadsföretag eller tillverkar snickerier, byggnadselement eller monteringsfärdiga hus eller som säljer ett byggnadsföretags produktion av t ex småhus torde sålunda icke anses bedriva byggnadsrörelse. Emellertid är det mycket vanligt att någon eller några av nyss redovisade verksamheter ingår som en integrerad del i ett byggnadsföretags verksamhet. T ex kan målnings-, VVS-avdelning och försäljningsavdelning för villaproduktion förekomma i ett byggnadsföretag. Ytterligare exempel och variationer på förekommande verksamheter skulle kunna nämnas. För att neutralitetsaspekten inte skall trädas för när i de fall verksamheter av nu angiven art förekommer i särskilda bolag i en koncern bör lagtext och förarbeten utformas på sådant sätt att byggnadsrörelsebegreppet i detta sammanhang inte får den inskränkta betydelse som torde följa av det allmänna språkbruket. Det bör därför klargöras att avdragsrätt enligt c) föreligger först och främst om det mottagande bolaget själv bedriver byggnadsrörelse. Vidare bör markeras att rätt till avdrag föreligger om det mottagande bolaget ingår i koncernen vari verksamheten avser byggnadsrörelse och det mottagande bolaget bedriver med sådan rörelse ofta förekommande verksamhet. Såsom exempel bör kunna nämnas verksamheter avseende målnings-, el, VVS-, schaktnings- och projekteringsarbeten, maskinuthyrning, tillverkning och försäljning av snickeriprodukter eller monteringsfärdiga hus samt försäljning av småhus. Vad härefter angår begreppet "huvudsakliga verksamhet" anser vi att det bör utbytas mot annan lokution. Skälet härtill är att innehavet av omsättningsfastigheter inom en byggnadskoncern kan av olika anledningar vara uppdelat på de olika koncernföretagen. Det är därför inte ovanligt att i koncernen ingår såväl uteslutande fastighetsförvaltande bolag som bolag som både bygger och förvaltar och där fastighetsinnehavet för båda bolagens del behandlas som omsättningsfastigheter. Med den föreslagna lagtextens krav på att mottagarens *huvudsakliga* verksamhet skall avse byggnadsrörelse finns risker att avdrag för koncernbidrag inte kommer att kunna medges i särskilda fall trots att byggnadsrörelsen i förhållande till koncernens sammanlagda fastighetsinnehav är av sådan omfattning att man med beaktande av neutralitetsaspekten bort erhålla avdrag. Som exempel kan nämnas en byggkoncern bestående av ett fastighetsförvaltande bolag och ett kombinerat rörelsedrivande och fastighetsförvaltande bolag. Om det rörelsedrivande bolagets fastighetsförvaltning överstiger 25 % av bolagets verksamheter skulle med den föreslagna lagtexten det fastighetsförvaltande bolaget inte erhålla avdrag för koncernbidrag trots att koncernens verksamhet som helhet domineras av byggnadsrörelse. Kravet på omfattningen av det mottagande bolagets byggnadsrörelse bör därför sättas betydligt lägre än till att avse huvudsakliga verksamheten. Begreppet "huvudsakliga verksamhet" kan utan att man riskerar kringgående av begränsningsregeln för löneuttag bytas ut mot förslagsvis "mottagarens verksamhet till väsentlig del avser sådan rörelse".

*RSV* anser att förslaget öppnar stora möjligheter att kringgå principerna om lön till aktieägare i fastighetsförvaltande fåmansbolag. Verket ifrågasätter därför om inte förslaget syfte i stället bör tillgodoses dispensvägen:

Riksskatteverket ifrågasätter om de i b)-fallet föreslagna möjligheterna till avdrag för koncernbidrag inte leder till att det är alltför lätt att kringgå de huvudprinciper som praxis utvecklat beträffande rätt till avdrag för lön till aktieägare i fastighetsförvaltande fåmansbolag. De skäl som lett till

koncernbildningen kan vara av sådant slag att ett betraktande av koncernen från beskattningssynpunkt som ett enda företag kan te sig främmande. Det nu sagda gäller främst, när en riskfylld verksamhet – kanske med upprepade konkurser – drivs i dotterbolag till det fastighetsförvaltande bolaget.

Den likaledes i b)-fallet föreslagna möjligheten att få avdrag för koncernbidrag i de fall ett annat företag i koncernen än det mottagande bolaget driver verksamhet i fastigheten(erna) inger också betänkligheter. En sådan regel torde – förutom kringgående av nu berörd praxis beträffande avdragsrätt för lön – kunna utnyttjas för ett kringgående av reglerna i trettonde punkten av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen om lön till företagsledare och make till sådan. Om exempelvis det företag som driver verksamheten i fastigheten(erna) är ett handelsbolag – detta torde vara möjligt med lagtextförslagets formulering – kan det fastighetsförvaltande moderbolaget få avdrag för koncernbidrag till ett dotterbolag. Båda makarna skulle i detta fall kunna lyfta lön, den ene från handelsbolaget och den andre från dotteraktiebolaget. Moderbolagets överskott skulle i detta fall kunna elimineras genom dels förlust i handelsbolagets verksamhet dels ock koncernbidrag till dotteraktiebolaget.

Enligt RSVs mening inger också lagtextförslagets c)-fall betänkligheter. Det kan nämligen inte uteslutas att bestämmelsen kan utnyttjas i inte avsett syfte. Ett ytterlighetsfall kan tjäna som exempel. En byggnadsrörelse kan begränsas till att avse endast arbeten på det fastighetsförvaltande bolagets fastigheter. Om verksamheten drivits i det fastighetsförvaltande bolaget skulle hela verksamheten ha redovisats som inkomst av annan fastighet, varvid "byggnadsrörelsen" utgjort kostnader. Genom att bibehålla uppdelningen av verksamheten i två bolag (byggnadsrörelsen kan tidigare ha varit av större omfattning) skulle i detta fall lönereglerna kunna kringgås. – I promemorian vill man begränsa c)-fallet till byggnadsrörelse. Man vill inte ha med t ex handel med fastigheter. Det är emellertid ofta svårt att här dra några skiljelinjer. Som företagsskatteberedningen framhöll (SOU 1977:86 s 306) anses ofta den som driver byggnadsrörelse handla med fastigheter.

De invändningar som enligt RSVs mening sålunda kan resas mot förslaget kan, såvitt verket kan finna, inte undanröjas genom ändringar i förslaget, om huvudsyftet ändå skall tillgodoses. Enligt verkets mening talar därför starka skäl för att – om de föreslagna utökade avdragsmöjligheterna anses böra genomföras – detta måste ske genom ett dispensförfarande där alla i det enskilda fallet relevanta omständigheterna kan beaktas. Härigenom skulle större möjligheter föreligga att upprätthålla de riktlinjer praxis dragit upp för rätt till avdrag för lön till företagsledare i fastighetsförvaltande fåmansföretag. En dispens av förevarande art skulle kunna prövas av RSV.

*RSV efterlyser vidare ett förtydligande på en punkt:*

En av förutsättningarna i lagtextförslagets b)-fall är att givarens fastighetsinnehav till övervägande del stadigvarande används i annat företags verksamhet. Med "övervägande del" skall enligt förslaget förstås "mer än hälften". För att klarhet skall råda om begreppets innebörd bör även klart anges om avsikten är att bedömningen av fastigheternas användning ska ske utifrån totala lokalytan eller om det är fråga om hyresintäkterna eller annan beräkningsgrund. Härvid bör beaktas att lokalerna kan vara av olika beskaffenhet och ha olika attraktiva lägen.

Också AO anser att förslaget ger alltför stora möjligheter till kringgåenden:

Det anförs i promemorian att 1979 års lagstiftning lett till att reglerna skärpts för fastighetsförvaltande fåmansföretag. Promemorieförslaget tar sikte på att modifiera reglerna så att bidrag skall kunna lämnas dels från företag som förvaltar koncernens driftfastigheter, dels från företag som förvaltar byggnadskoncerners lagerfastigheter. Några rättsfall som utvisar att lagändringen lett till den påstådda skärpningen torde av naturliga skäl inte finnas. Det kan emellertid ifrågasättas om inte i vart fall i det första fallet skärpningen skulle kunna undvikas med en generös tillämpning av kravet på att "givarens huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet". Jag vill erinra om att vid tillämpningen av de år 1979 borttagna reglerna om kedjebeskattning av svarta och vita fåmansbolag (dåvarande femte stycket av 54 §) torde aktier i ett fastighetsförvaltande dotterbolag ansetts som organisationsaktier i inskränkt betydelse – dvs ej som ett led i fastighetsförvaltning – om fastighetsförvaltningen avsett koncernens driftfastigheter. Detsamma gäller bankföretags innehav av aktier i fastighetsförvaltande dotterbolag och detta även om fastigheterna endast till liten del används för bankens rörelsebehov. Det borde därför vara möjligt att anse verksamheten avse rörelse.

Å andra sidan skulle en sådan tillämpning kunna leda till att praxis beträffande löneavdrag i fastighetsförvaltningsföretag kan kringgås – liksom den kunde kringgås tidigare – om nämligen det fastighetsförvaltande bolaget innehåller även andra fastigheter än sådana som används för driften i koncernens rörelse. Inte heller den föreslagna lydelsen av det nya tredje stycket b) förhindrar kringgående i ett sådant fall. Avdrag för koncernbidrag bör i stället medges bara "om givarföretaget innehåller endast sådana fastigheter som så gott som uteslutande stadigvarande används... osv".

I promemorian föreslås också att koncernbidrag skall kunna lämnas från företag som förvaltar lagerfastigheter i byggnadskoncern. Även detta fall skulle möjligen kunna klaras med en generös tillämpning av praxis. Å andra sidan möjliggör en sådan praxis – liksom de tidigare gällande och de i promemorian föreslagna reglerna – ett enkelt kringgående av begränsningen av avdrag för lönekostnader i fastighetsförvaltning. Jag tänker här på det säkerligen inte ovanliga fall där en person äger ett bolag som endast innehåller ett antal fastigheter som tidigare ingått i en byggnadsrörelse. Genom att bilda ett dotterbolag som anställer t ex byggnadsarbetare som utför underhållsarbeten på fastigheterna skulle fastighetsförvaltningens hela överskott kunna tas ut som lön till aktieägaren genom koncernbidrag till det nybildade "byggnadsföretaget". Emellertid torde ett totalt förbud mot koncernbidrag från företag i byggnadskoncern som innehåller lagerfastigheter kunna ge onödigt besvärande effekter. Med hänsyn till svårigheterna att formulera en regel som klarar dessa fall men som förhindrar mera stötande former av kringgåenden, vill jag ifrågasätta om inte en dispensregel är mera motiverad i detta fall än för att möjliggöra etappvisa koncernbidrag.

