

Regeringens proposition

1986/87:42

om ändringar i vinstdelningsskatten, m. m.



Prop.
1986/87:42

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 23 oktober 1986.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Kjell-Olof Feldt

Propositionens huvudsakliga innehåll

Propositionen innehåller förslag till ändringar i inkomstskattereglerna vid fusion, i lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt och i de aktiebolagsrättsliga reglerna om uppskrivning av anläggningstillgångar för förlusttäckning.

De föreslagna ändringarna av inkomstskattereglerna vid fusion föranleds av de nya fusionsformer för banker som är avsedda att införas med verkan fr. o. m. den 1 januari 1987.

Beträffande vinstdelningsskatten föreslås en höjning av det fasta fribeloppet från 500 000 kr. till 1 milj. kr. I samband därmed preciseras begreppet intressegemenskap. Ett annat förslag innebär ökade möjligheter till resultatutjämning inom koncerner. Företag skall under vissa förutsättningar vid vinstdelningsbeskattningen kunna bortse från koncernbidrag. Vidare föreslås att fusioner och andra omstruktureringar skall kunna ske på ett sådant sätt att vinstdelningsunderlagen för de berörda företagen inte påverkas.

Förslaget till ändring av reglerna i aktiebolagslagen (1975:1385) syftar till att göra det enklare för aktiebolag med undervärderade anläggningstillgångar att utnyttja ett uppskrivningsbelopp för att täcka en förlust.

Reglerna om omstruktureringar är avsedda att tillämpas redan fr. o. m. 1985 års taxering. Bestämmelserna om koncernbidrag skall tillämpas första gången vid 1988 års taxering och reglerna i övrigt första gången vid 1987 års taxering. De nya uppskrivningsreglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 1987.

Lagförslagen i denna proposition har granskats av lagrådet. Propositionen innehåller därför – förutom själva lagförslagen (s. 3–26) – tre huvuddelar: lagrådsremissen (s. 27), lagrådets yttrande (s. 161) och föredragande statsrådets ställningstagande till lagrådets synpunkter (s. 164).

Den som vill ta del av samtliga skäl för lagförslagen måste därför läsa alla tre delarna.

Lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 2 § 2 och 4 mom. lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

2 §

2 mom.² Inkomst av rörelse som kommissionärsföretag har drivit för ett kommittentföretags räkning får redovisas hos kommittentföretaget under förutsättning

- a) att kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal,
- b) att kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av ifrågavarande rörelse,
- c) att rörelsen drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag,
- d) att beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt samt

e) att båda företagen skulle ha rätt till avdrag enligt 3 mom. för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.

Med kommissionärsföretag förstås svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som driver rörelse i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning, och med kommittentföretag förstås bolag eller förening för vars räkning rörelsen drivs.

Har kommissionärsföretag under samma beskattningsår drivit rörelse för två eller flera kommittentföretags räkning, får inkomsten redovisas hos dessa företag om de förutsättningar som anges i första stycket a och c – e är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag och kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av rörelse som har drivits för kommittentföretagens räkning. Har kommissionärsförhållandet tillkommit av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan riksskatteverket dock på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten får redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag som avses i första stycket e inte föreligger. Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får inte överklagas.

Inkomst som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade drivit rörelsen.

Vid prövningen av villkoret i första stycket e skall den rörelse som kommissionärsföretaget enligt avtalet skall bedriva för kommittentföretagets räkning anses ingå i båda företagens verksamhet. Inkomst som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade drivit rörelsen.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 770.

² Senaste lydelse 1984: 1061.

4 mom.³ *Har bolag (dotterbolag), som inte driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, genom fusion enligt 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) uppgått i annat sådant bolag (moderbolag) och har moderbolaget genom fusionen övertagit lager, fordringar och liknande tillgångar i rörelse, skall såsom intäkt i moderbolagets rörelse räknas belopp varmed dessa lager, fordringar m. m. i moderbolagets räkenskaper vid fusionstillfället upptagits över de hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdena vid samma tillfälle. Vad nu stadgats skall gälla jämväl vid fusion enligt 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar och vid fusion enligt 87 § 1 mom. lagen (1956:216) om jordbruksskasserörelsen, oaktat jordbruksskasseföreningarna driver penningrörelse. Ekonomisk förening, som vid sidan av sin egentliga verksamhet driver sparkasserörelse genom att från medlemmar mottaga medel för förvaltning, skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke inte på denna grund anses driva penningrörelse.*

Om moderbolag genom sådan fusion som avses i första stycket övertagit betalningsansvaret för framtida kostnader, för vilka avsättning gjorts i dotterbolagets räkenskaper med obeskattade vinstmedel, skall belopp motsvarande denna avsättning räknas såsom intäkt för moderbolaget, om inte utredning företes som visar dels att moderbolaget efter fusionen vidkänts eller kommer att få vidkännas dessa kostnader — varvid i sistnämnda fall en häremot svarande avsättning skall ha verkställts i moderbolagets räkenskaper — dels ock att moderbolaget inte tillgodo-fört sig avdrag för dessa kostnader

4 mom. *Bestämmelserna i andra—åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt*

1. 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) under förutsättning att inget av bolagen bedriver handel med fastigheter eller penningrörelse,

2. 96 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar under förutsättning att ingen av föreningarna bedriver handel med fastigheter eller annan penningrörelse än sådan som består i att förvalta medlemmarnas medel,

3. 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen (1986:000),

4. 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1986:000),

5. 10 kap. 1 och 2 §§ föreningsbankslagen (1986:000).

Har lager, fordringar och liknande tillgångar i rörelse hos det övertagande företaget tagits upp till högre värde än det värde som i beskattningsavseende gäller för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp mellanskillnaden som intäkt.

³ Senaste lydelse 1986: 124.

eller denna avsättning. Vad nu sagts gäller också vid sådan fusion mellan föreningar, som avses i första stycket.

Har sådan fusion som avses i första stycket ägt rum skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt 1 mom. andra stycket skulle ha utgjort skattepliktig intäkt för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget eller den övertagande föreningen. Vid sådan fusion gäller vidare att moderbolaget eller den övertagande föreningen äger åtnjuta avdrag för sådan dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skatt som skulle ha varit avdragsgill för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen enligt 4 § första stycket. Vad ovan i detta stycke sagts gäller också vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker samt då ett bankaktiebologs hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget inte upptagit beloppet till beskattning respektive avstår från att yrka avdraget i fråga.

Vid fusion enligt första stycket skall intäkt av rörelse för de i fusionen deltagande företagen beräknas utan avseende på de i fusionsavtalet angivna värdena på övertagna tillgångar m.m.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som avses i första stycket, övertar byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur, skall vid beräkning av värdeminskningssavdrag och av vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet av tillgången så anses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattskyldig.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening övertagit inventarier eller

Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur övertagits skall vid beräkning av värdeminskningssavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt

annan tillgång, som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning, genom sådan fusion som avses i första stycket och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som enligt bestämmelserna i femte stycket skall anses som anskaffningsvärde för bolaget eller föreningen, får företaget efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär har anförts, hos länsrätt medges rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning under förutsättning att skillnaden mellan det bokförda värdet och anskaffningsvärdet, beräknat enligt femte stycket, tas upp som intäkt under det beskattningsår, då fusionen genomförs, eller, om företaget begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som avses i första stycket, övertar skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattskyldig.

Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall i intet fall anses uppkomma, då aktiebolag övertar tillgångar genom fusion, som avses i första stycket. Har moderbolag avyttrat egendom, som bolaget genom sådan fusion övertagit från dotterbolag, skall vid bedömandet av frågan

reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje stycket, får det övertagande företaget efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär har anförts, hos länsrätt medges rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller, om företaget begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

Har skog övertagits skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter övertagits och har det överlåtande företaget medgetts avdrag för utgifterna skall ett belopp som motsvarar avdraget tas upp som intäkt hos det övertagande företaget. Avdragsrätten för det övertagande företaget prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit an-

om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit så anses, som om moder- och dotterbolag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också vid sådan fusion mellan föreningar, som avses i första stycket, och vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen om sparbanker eller fusion mellan stadshypoteksföreningar samt då ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.

ses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också vid fusion mellan stadshypoteksföreningar samt då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.

Restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt 1 mom. andra stycket skulle ha utgjort skattepliktig intäkt för det överlåtande företaget, skall i stället utgöra skattepliktig intäkt för det övertagande företaget. Vidare får det övertagande företaget avdrag för skatt som skulle ha varit avdragsgill för det överlåtande företaget enligt 4 §. Vad nu sagts gäller också då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget inte tar upp beloppet till beskattning respektive avstår från att yrka avdrag.

Överlåts aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, skall — där ej annat följer av bestämmelserna i 35 § 3 mom. åttonde stycket kommunalskattelagen — beskattning av realisationsvinst inte äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehåses som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall den överlåtna aktien eller andelen anses förvärfvad av det övertagande företaget vid den tidpunkt och för den an-

Överlåts aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, skall — där ej annat följer av bestämmelserna i 35 § 3 mom. åttonde stycket kommunalskattelagen (1928:370) — beskattning av realisationsvinst inte äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehåses som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall det företag som övertagit aktien eller andelen anses ha förvärvat den vid den tidpunkt och för den anskaffnings-

skaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Bestämmelserna i detta stycke om beskattning av realisationsvinst tillämpas även i fråga om avdrag för realisationsförlust. Avdrag för realisationsförlust får dock inte i något fall göras på grund av avyttringar av aktier eller andelar till utländskt koncernföretag.

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening tillgång på annat sätt än genom sådan fusion som avses i första stycket och skulle vid en försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst som om tillgången sålts. Som köpeskillning gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening mottagit utdelning i form av tillgång, för vilken det utdelande företaget vid avyttring skulle ha beräknat vinst eller förlust enligt 35 och 36 §§ kommunalskattelagen, och är mottagande företag frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom., skall skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av tillgången liksom värdeminskningssavdrag beräknas som om det utdelande företaget och det mottagande företaget utgjort en skattskyldig.

kostnad som gällt för det företag som överlätit aktien eller andelen. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Bestämmelserna i detta stycke om beskattning av realisationsvinst tillämpas även i fråga om avdrag för realisationsförlust. Avdrag för realisationsförlust får dock inte i något fall göras på grund av avyttringar av aktier eller andelar till utländskt koncernföretag.

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening en tillgång och skulle vid en försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst som om tillgången sålts till ett pris motsvarande tillgångens verkliga värde vid utskiftningen. Vad nu sagts gäller inte vid utskiftning i samband med sådan fusion som avses i första stycket.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987.
2. De nya bestämmelserna i 2 § 2 mom. tillämpas första gången vid 1987 års taxering och de nya bestämmelserna i 2 § 4 mom. första gången vid 1988 års taxering.
3. De nya bestämmelserna i 2 § 4 mom. tillämpas även i fråga om sådana fusioner enligt 87 § 1 mom. lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen som avsågs i de äldre bestämmelserna i 2 § 4 mom. första stycket.
4. Äldre bestämmelser i 2 § 4 mom. tillämpas alltså vid fusioner enligt 78 § lagen (1955: 416) om sparbanker och i fall då ett bankaktiebolag före den 1 januari 1987 övertagit ett annat bankaktiebolags hela bankrörelse.

Lag om ändring i lagen (1983: 1086) om vinstdelningsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1983: 1086) om vinstdelningsskatt

dels att 2, 3, 6 och 9 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 7 a och 7 b §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

2 §

Vinstdelningsskatten är 20 procent av vinstdelningsunderlaget. Detta underlag är företagets reala vinst till den del vinsten överstiger fribeloppet.

Fribeloppet är 6 procent av företagets lönekostnader (lönebaserat fribelopp) eller – om företaget så önskar – 500 000 kronor (fast fribelopp). Företag mellan vilka intressegemenskap råder (*moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning*) får dock tillsammans tillgodoräknas högst ett fast fribelopp. Det fasta fribeloppet skall i första hand tillgodoräknas det företag inom gruppen som har den största reala vinsten såvida inte yrkande framställs om att fördelningen skall ske på annat sätt. Har det lönebaserade fribeloppet utnyttjats bortfaller rätten till fast fribelopp för övriga företag inom gruppen.

Fribeloppet är 6 procent av företagets lönekostnader (lönebaserat fribelopp) eller – om företaget så önskar – 1 000 000 kronor (fast fribelopp). Företag mellan vilka intressegemenskap råder *vid utgången av beskattningsåret för vart och ett av företagen* får dock tillsammans tillgodoräknas högst ett fast fribelopp. Det fasta fribeloppet skall i första hand tillgodoräknas det företag inom gruppen som har den största reala vinsten såvida inte yrkande framställs om att fördelningen skall ske på annat sätt. Har det lönebaserade fribeloppet utnyttjats bortfaller rätten till fast fribelopp för övriga företag inom gruppen.

Med real vinst avses företagets nominella resultat sedan detta minskats med inflationsavdrag för företagets inventarier, byggnader, markanläggningar och lager enligt 4 och 5 §§ samt justerats med hänsyn till inflations effekter på företagets monetära tillgångar och skulder enligt 6 §.

Intressegemenskap skall anses råda mellan företag som ingår i samma koncern enligt aktiebolagslagen (1975: 1385) eller annan lag. Vid bestämmandet av koncernbegreppet skall 1 § lagen (1980: 1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag tillämpas så att med handelsbolag likställs stiftelse och utländsk juridisk person. Även i andra fall skall intressegemenskap anses råda mellan två eller flera företag, om företagen med hänsyn till vem som har det bestämmande inflytandet över deras organisation och verksamhet kan anses stå under i huvudsak gemensam ledning och –

när denna ledning utövas av staten, landstingskommun eller kommun – företagens huvudsakliga verksamhet är av samma eller likartat slag.

Vid tillämpning av andra och tredje styckena skall, såvitt gäller företag som redovisar inkomst av handelsbolag, hänsyn tas till så stor andel av handelsbolagets lönekostnader, tillgångar och skulder som motsvarar företagets andel av handelsbolagets inkomst.

3 §¹

Det nominella resultatet är företagets beskattningsbara inkomst eller beräknade förlust vid taxeringen till statlig inkomstskatt sedan detta belopp minskats med beskattningsårets inkomstskatt samt, i den mån inkomsten eller förlusten påverkats av nedan angivna poster,

1. ökats med påfordrad kommunalskatt,
2. minskats med restituerad, avkortad eller avskriven kommunalskatt,
3. ökats med avdrag för tidigare års förlust,
4. ökats med avdrag för aktieutdelning,
5. ökats med investeringsavdrag, särskilt forskningsavdrag och exportkreditavdrag,
6. ökats med belopp varmed lagerreserv, resultatutjämningsfond eller annan liknande reserv ökat samt
7. minskats med belopp varmed lagerreserv, resultatutjämningsfond eller annan liknande reserv minskat.

Har ett koncernbidrag ansetts som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall vid beräkning av det nominella resultatet beloppet enligt första stycket för givaren ökas och för mottagaren minskas med koncernbidraget eller del därav. Som förutsättning för detta gäller dock

1. att såväl givare som mottagare framställt yrkande om det och

2. att mottagaren inte för samma beskattningsår erhållit avdrag vid inkomsttaxeringen för något utgivet koncernbidrag.

Vid beräkning av det nominella resultatet skall även bestämmelserna i 7 a och 7 b §§ beaktas.

Med beskattningsårets inkomstskatt avses 52 procent av företagets till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst.

¹ Senaste lydelse 1984: 1076.

6 §

Vid beräkning av den reala vinsten skall det nominella resultatet

1. ökas med ett belopp motsvarande företagets monetära skulder vid beskattningsårets ingång multiplicerat med beskattningsårets inflationstal och

2. minskas med ett belopp motsvarande företagets monetära tillgångar vid beskattningsårets ingång multiplicerat med beskattningsårets inflationstal.

De monetära skulderna är

1. växel-, leverantörs- och skatteskulder,
2. upplupna kostnader och förutbetalda intäkter,
3. förskott från kunder,
4. avsättningar till pensioner,
5. avsättningar till investeringsfond enligt lagen (1979: 609) om allmän investeringsfond och annan liknande fond samt
6. övriga skulder.

Som monetära skulder räknas belopp som under beskattningsåret utskiftats till företagets ägare.

Som monetära skulder räknas, utom i fall som avses i 7 b §, belopp som under beskattningsåret utskiftats till företagets ägare.

De monetära tillgångarna är

1. kassa- och banktillgodohavanden,
2. obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar,
3. växelfordringar och kundfordringar,
4. förutbetalda kostnader och upplupna intäkter,
5. förskott till leverantörer,
6. värdet av inte färdigställda byggnader, markanläggningar och inventarier som inte utgör omsättningstillgångar i rörelse samt
7. övriga fordringar.

Som monetära tillgångar räknas beskattningsårets nominella resultat om det är positivt samt vad företaget uppburit under beskattningsåret för aktier som utgetts i samband med ökning av företagets aktiekapital. Råder intressegemenskap mellan ett företag som erlagt betalning för utgivna aktier och det företag som ökat sitt aktiekapital skall det erlagda beloppet dock inte räknas som monetär tillgång. Vad nu sagts om vad som uppburits vid ökning av aktiekapital gäller också i fråga om ökning av insatskapital i ekonomisk förening.

Som monetära tillgångar räknas beskattningsårets nominella resultat om det är positivt samt vad företaget, i annat fall än vid fusion som avses i 7 b §, uppburit under beskattningsåret för aktier som utgetts i samband med ökning av företagets aktiekapital. Råder före eller efter ökningen intressegemenskap enligt 2 § fjärde stycket mellan ett företag som erlagt betalning för utgivna aktier och det företag som ökat sitt aktiekapital skall det erlagda beloppet dock inte räknas som monetär tillgång. Vad nu sagts om vad som uppburits vid ökning av aktiekapital gäller också i fråga om ökning av insatskapital i ekonomisk förening.

De monetära skulderna får inte tas upp till lägre värde och de monetära tillgångarna får inte tas upp till högre värde än vad de tagits upp till vid räkenskapsårets ingång.

7 a §

Har ett företag övertagit nedskrivna lagertillgångar mot ett vederlag som understiger tillgångarnas bruttovärde hos det överlåtande företaget, får det belopp som motsvarar den till tillgångarna hänförliga lagerreserven, dock högst skillnaden mellan bruttovärdet och vederlaget, tillgodoräknas det övertagande företaget vid beräkning av det nominella resultatet. Tillgodoräknande medges endast under de förutsättningar som anges i andra stycket och sker på det sätt som anges i tredje och fjärde styckena. Med tillgångarnas bruttovärde förstås deras värde enligt räkenskaperna före avsättning till lagerreserv.

Som förutsättning för tillgodoräknande gäller

1. att båda företagen är skattskyldiga enligt 1 §,

2. att vederlaget godtas vid inkomsttaxeringen av de båda företagen,

3. att överlåtelsen avsett hela eller den huvudsakliga delen av lagret i en rörelse eller gren av en rörelse som bedrevs av det överlåtande företaget,

4. att det överlåtande företaget tagit upp beloppet i fråga som en tillkommande post vid beräkning av det nominella resultatet för det beskattningsår då överlåtelsen skett.

Har det övertagande företaget vid överlåtelse tillfället tagit upp tillgångarna i räkenskaperna till ett värde som överstiger vederlaget och bokfört skillnaden som en lagerreserv, sker tillgodoräknandet genom att den bokförda reserven behandlas som om den hade redovisats av det övertagande företaget redan vid ingången av det beskattningsår då övertagandet skett, dock endast till den del reserven inte överstiger det belopp som avses i första stycket första meningen.

I andra fall sker tillgodoräknan-

det genom att det övertagande företaget får ett särskilt avdrag. Avdraget får efter företagets val fördelas på det beskattningsår då övertagandet sker och det närmast följande beskattningsåret.

Bestämmelserna i denna paragraf om lagertillgångar tillämpas även vid överlåtelse av pågående arbeten som är nedskrivna hos det överlåtande företaget. Vad som sagts om rörelse gäller även i fråga om jordbruk och skogsbruk.

7 b §

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller följande.

Har nedskrivna lagertillgångar eller pågående arbeten övertagits vid fusionen får det övertagande företaget tillämpa bestämmelserna i 7 a § om tillgodoräkande på den reserv som är hänförlig till tillgångarna. Därvid gäller inte de begränsningar och villkor som anges i 7 a § första stycket och andra stycket 1–3. Villkoret i 7 a § andra stycket 4 gäller inte heller om verksamheten övertagits från ingången av beskattningsåret för de deltagande företagen.

I fall som avses i föregående stycke sista meningen skall de övertagna tillgångarna och skulderna vid tillämpningen av 4–6 §§ anses ha innehafts av det övertagande företaget vid ingången av nämnda beskattningsår.

Vid beräkning av reala avdrag enligt 4 § för det övertagande företaget skall det omräkningstal användas som skulle ha gällt för det överlåtande företaget om fusionen inte hade ägt rum.

Belopp som utskiftas i samband med fusionen räknas inte som monetär skuld enligt 6 § tredje stycket.

9 §

Ett företag som enligt 1 § skall erlägga vinstdelningsskatt är skyl-

Ett företag som är skattskyldigt enligt 1 § skall i sin självdeklaration

digt att i sin självdeklaration lämna uppgifter till ledning för beräkning av vinstdelningsunderlag. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket.

lämna uppgifter till ledning för beräkning av nominellt resultat, real vinst och fribelopp. Om företaget begär att få tillgodoräkna sig fast fribelopp eller att som monetär tillgång få räkna belopp som under beskattningsåret uppburits i samband med ökning av aktiekapital eller insatskapital, skall uppgifter lämnas som kan läggas till grund för en prövning av om det råder intressegemenskap med annat eller andra företag. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987. De nya bestämmelserna i 3 § andra stycket tillämpas första gången vid 1988 års taxering. De nya bestämmelserna i 7 a och 7 b §§ tillämpas – med iakttagande av punkterna 2–4 nedan – första gången vid 1985 års taxering. I övrigt tillämpas de nya bestämmelserna första gången vid 1987 års taxering.

2. Har överföringen av tillgångar i fall som avses i 7 a och 7 b §§ skett före den 1 januari 1987 gäller

att det överlåtande företaget inte skall ta upp någon tillkommande post enligt 7 a § andra stycket 4,

att tillgodoräknande enligt 7 a eller 7 b § inte får ske i den mån en sådan tillkommande post – om den hade tagits upp – skulle ha lett till ökad skatt för det överlåtande företaget,

att tillgodoräknande enligt 7 a § får ske även om överlåtelsen ägt rum vid en tidpunkt då det överlåtande företaget inte var skattskyldigt enligt 1 § samt

att 7 b § tredje stycket tillämpas endast om det inte leder till ökad skatt för det övertagande företaget.

3. Skattskyldig får genom besvär i den ordning som sägs i 100 § taxeringslagen (1956: 623) föra talan om sådan ändring i 1985 eller 1986 års taxering som föranleds av de nya bestämmelserna i 7 a och 7 b §§.

4. Hänvisningen i 7 b § första stycket till 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt avser detta lagrums lydelse från och med den 1 januari 1987 men skall anses omfatta även fusioner som genomförts eller genomförs enligt 78 § lagen (1955: 416) om sparbanker och 87 § 1 mom. lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen.

Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385)

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 4 § aktiebolagslagen (1975: 1385)¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

11 kap.

4 §

Utan hinder av vad i 15 § fjärde stycket bokföringslagen (1976: 125) föreskrivs om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd anläggningstillgång uppskrivs, får sådant belopp utnyttjas även till ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller fondemission eller till avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får tas i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen eller för ökning av aktiekapitalet.

Utan hinder av vad i 15 § fjärde stycket bokföringslagen (1976: 125) föreskrivs om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd anläggningstillgång uppskrivs, får sådant belopp utnyttjas även till ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller fondemission eller till avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får tas i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen eller för ökning av aktiekapitalet *eller för täckning av förlust enligt fastställd balansräkning i fall då förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.*

Beslut att ta uppskrivningsfond i anspråk för täckning av förlust får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om rätten ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om rättens tillstånd gäller 6 kap. 6 § tredje–femte styckena.

Vid värdering av moderbolags aktier eller andelar i dotterföretag skall aktier, vilka dotterföretaget äger i moderbolaget, ej anses ha något värde.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987.

¹ Lagen omtryckt 1982: 739.

Lag om ändring i förordningen (1927: 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1927: 321) om skatt vid
utskiftning av aktiebolags tillgångar¹

*dels att i 1 § 1 mom. och 5 § ordet "förordning" skall bytas ut mot
"lag",*

*dels att rubriken till förordningen samt 1 § 2 mom. skall ha följande
lydelse.*

Lag om utskiftningsskatt

Nuvarande lydelse

2 mom.² Utskiftningsskatt
skall icke erläggas, då aktiebolag
genom fusion enligt 174 § 1 mom.
lagen den 14 september 1944 om
aktiebolag upplöses och uppgår i
annat bolag, under förutsättning att
moderbolaget alltsedan den 1 janu-
ari 1940 eller, om koncernförhållan-
det uppstått senare, alltsedan den
dag, då dotterbolaget började bedri-
va verksamhet av något slag, vid
varje tillfälle ägt aktier motsvaran-
de mer än nio tiondelar av aktieka-
pitalet.

Uppgår aktiebolag, i annat fall än
i föregående stycke sägs, i annat
bolag genom fusion enligt 174 §
1 mom. *lagen om aktiebolag, må*
rikskattenämnden under nedan
angivna förutsättningar medgiva
att utskiftningsskatteskulden över-
tages av moderbolaget efter vad i
3 § 4 mom. stadgas. Dylikt medgi-
vande må lämnas under följande
förutsättningar, nämligen att med
fusionen åsyftas att vinna en mera
ändamålsenlig organisation, att er-
läggandet av utskiftningsskatten
med hänsyn till dennas storlek kan
anses utgöra ett väsentligt hinder
för fusionen samt att fusionen icke
kan antagas vara ett led i åtgöran-
den, syftande till att erhålla obe-

Föreslagen lydelse

1 §

2 mom. Utskiftningsskatt skall
icke erläggas, då aktiebolag genom
fusion enligt 14 kap. 8 § *aktiebo-*
lagslagen (1975: 1385) upplöses och
uppgår i annat bolag, under förut-
sättning att moderbolaget alltsedan
den 1 januari 1940 eller, om kon-
cernförhållandet uppstått senare,
alltsedan den dag, då dotterbolaget
började bedriva verksamhet av nå-
got slag, vid varje tillfälle ägt aktier
motsvarande mer än nio tiondelar
av aktiekapitalet.

Uppgår aktiebolag, i annat fall än
som sägs i föregående stycke, i an-
nat bolag genom fusion enligt
14 kap. 8 § aktiebolagslagen eller
enligt 11 kap. 1 eller 2 § bankaktie-
bolagslagen (1986:000), kan efter
medgivande utskiftningsskatteskul-
den övertas av det övertagande ho-
laget i enlighet med vad som anges
i 3 § 4 mom. Sådant medgivande
får lämnas om fusionen syftar till
att uppnå en mera ändamålsenlig
organisation och betalningen av
utskiftningsskatten kan utgöra ett
väsentligt hinder för fusionen samt
fusionen inte kan antas vara ett led
i åtgärder, som syftar till att erhålla
obehörig skatteförmån för något av
bolagen eller för någon som är i

¹ Förordningen omtryckt 1950: 587.

Senaste lydelse av förordningens rubrik 1950: 587.

² Senaste lydelse 1951: 443.

hörig förmån i beskattningsavseende för ettdera bolaget eller för någon, med vilken ettdera bolaget är i intressegemenskap.

Vad i detta moment är stadgat skall icke äga tillämpning, då moder- eller dotterbolaget driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter.

intressegemenskap med något av bolagen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller inte vid fusion enligt 14 kap. 8 § aktiebolagslagen om moder- eller dotterbolaget bedriver penningrörelse eller handel med fastigheter.

Fråga om medgivande enligt andra stycket prövas av riksskatteverket vid fusion enligt aktiebolagslagen och av regeringen vid fusion enligt bankaktiebolagslagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1960: 63) om förlustavdrag

Härigenom föreskrivs att 10 § lagen (1960: 63) om förlustavdrag¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §²

Har ett bolag (dotterbolag) genom fusion enligt 14 kap. 8 § lagen (1975: 1385) om aktiebolag upplösts och uppgått i ett annat bolag (moderbolag), äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag som — om fusionen ej skett — skulle ha tillkommit dotterbolaget.

Om moderbolaget vid utgången av beskattningsåret eller om dotterbolaget vid ingången av förluståret var ett fåmansföretag, skall vad i första stycket sagts om moderbolagets rätt att utnyttja dotterbolagets förlustavdrag gälla endast för det fall att moderbolaget vid ingången av förluståret ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget.

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, har det övertagande företaget samma rätt till förlustavdrag som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum.

Sker fusionen enligt 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975: 1385) och var moderbolaget vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget vid ingången av förluståret ett fåmansföretag, har moderbolaget rätt att utnyttja dotterbolagets förlustavdrag endast om moderbolaget vid ingången av förluståret ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget. Beteckningen fåmansföretag

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1983: 987.

² Senaste lydelse 1984: 1063.

Har genom fusion enligt 96 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar en kooperativ förening (överlåtande förening) upplösts och uppgått i en annan sådan förening (övertagande förening), äger den övertagande föreningen samma rätt till förlustavdrag som – om fusionen ej skett – skulle ha tillkommit den överlåtande föreningen.

Vad i tredje stycket sagts gäller även vid fusion enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker samt vid fusion enligt 87 § lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

Beteckningarna kooperativ förening och fåmansföretag har den betydelse som anges i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt respektive 35 § 1 a mom. sjunde stycket a kommunalskattelagen (1928:370).

har den betydelse som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a kommunalskattelagen (1928:370).

Sker fusionen enligt 96 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar har den övertagande föreningen rätt att utnyttja den överlåtande föreningens förlustavdrag endast om båda föreningarna är att anse som kooperativa föreningar enligt 2 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas första gången vid 1988 års taxering. De nya bestämmelserna tillämpas även i fråga om fusioner enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker och 87 § lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

6 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1979:609) om allmän investeringsfond skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §¹

Allmän investeringsfond skall återföras till beskattning om

a) fonden har tagits i anspråk utan tillstånd och det inte är fråga om fall som avses i 9 § andra stycket,

b) medel har tagits ut från konto för investering med stöd av beslut enligt 4 § och en mot de utbetalade medlen svarande del av fonden inte har tagits i anspråk i enlighet med beslutet,

¹ Senaste lydelse 1984: 1071.

c) medel har tagits ut från konto för investering med stöd av 9 § första stycket och fonden inte har tagits i anspråk i enlighet med 9 § andra stycket,

d) företaget har träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på konto för investering,

e) företaget vid beskattningsårets utgång inte driver jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse,

f) företaget genom fusion enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385), 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker skall anses upplöst och fonden inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget,

f) företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt fjärde stycket,

g) beslut har fattats att företaget skall träda i likvidation eller

h) beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs.

Återföringen till beskattning skall göras i den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, statens industriverkan, om särskilda skäl föreligger, medge att allmän investeringsfond, som skall återföras till beskattning enligt första stycket c), får behållas under viss tid. Efter utgången av denna tid skall den kvarstående fonden återföras till beskattning i enlighet med vad nyss sagts.

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta allmän investeringsfond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen gjort inbetalning till riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjorde inbetalningen. Vad som har sagts nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, får allmän investeringsfond övertas. Har fonden övertagits skall det anses som om det övertagande företaget har gjort inbetalning till riksbanken den dag då det överlåtande företaget gjorde inbetalningen.

Vad i första – fjärde styckena sägs om allmän investeringsfond skall i förekommande fall gälla del av sådan fond.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas i fråga om fusioner som genomförs efter utgången av år 1986. De nya bestämmelserna i 11 § fjärde stycket tillämpas även på fusioner som genomförs enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker och 87 § lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

Lag om ändring i lagen (1980: 456) om insättning på tillfälligt vinstkonto

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1980: 456) om insättning på tillfälligt vinstkonto skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*11 §¹

Vinstfond skall återföras till beskattning om

a) fonden har tagits i anspråk utan tillstånd och det inte är fråga om fall som avses i 9 §,

b) medel har tagits ut från vinstkonto med stöd av beslut enligt 6 § utan att en mot de utbetalade medlen svarande del av fonden har tagits i anspråk i enlighet med beslutet,

c) företaget har träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på vinstkonto,

d) företaget vid beskattningsårets utgång inte driver jordbruk, skogsbruk eller rörelse,

e) företaget genom fusion enligt 14 kap. 1, 2 eller 8 § aktiebolagslagen (1975: 1385), 96 § 1 mom. lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955: 416) om sparbanker skall anses upplöst och fonden inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget,

e) företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt fjärde stycket,

f) beslut har fattats att företaget skall träda i likvidation, eller

g) beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs.

Återföringen till beskattning skall göras i den förvärskälla där avsättningen har gjorts.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, statens industriverk får, om det finns särskilda skäl, medge att en vinstfond, som skall återföras till beskattning enligt första stycket d), får behållas under viss tid. Efter utgången av denna tid skall den kvarstående fonden återföras till beskattning i enlighet med vad som nyss sagts.

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928: 370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta en vinstfond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen har gjort inbetalning till riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjorde inbetalningen. Vad som har sagts nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, får vinstfond övertas. Har fonden övertagits skall det anses som om det övertagande företaget har gjort inbetalning till riksbanken den dag då det överlåtande företaget gjorde inbetalningen.

¹ Senaste lydelse 1983: 670.

Vad i första – fjärde styckena sägs om en vinstfond skall i förekommande fall gälla en del av en sådan fond.

Prop. 1986/87: 42

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas i fråga om fusioner som genomförs efter utgången av år 1986. De nya bestämmelserna i 11 § fjärde stycket tillämpas även på fusioner som genomförs enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker och 87 § lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

8 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §¹

Särskild investeringsfond skall återföras till beskattning om

a) fonden har tagits i anspråk utan tillstånd och det inte är fråga om fall som avses i 9 §,

b) medel har tagits ut från särskilt investeringskonto med stöd av beslut enligt 6 § utan att en mot de utbetalade medlen svarande del av fonden har tagits i anspråk i enlighet med beslutet,

c) företaget har träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på särskilt investeringskonto,

d) företaget vid beskattningsårets utgång inte driver jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse,

e) företaget genom fusion enligt 14 kap. 1, 2 eller 8 § aktiebolagslagen (1975:1385), 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker skall anses upplöst och fonden inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget,

e) företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt fjärde stycket,

f) beslut har fattats att företaget skall träda i likvidation eller

g) beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs.

Återföringen till beskattning skall göras i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, statens industriverk får, om det finns särskilda skäl, medge att en särskild investeringsfond, som skall återföras till beskattning enligt första stycket d), får behållas under viss tid. Efter utgången av denna tid skall den kvarstående fonden återföras till beskattning i enlighet med vad som nyss sagts.

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen

¹ Senaste lydelse 1983:671.

(1928:370), får moderbolaget elier den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta en särskild investeringsfond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen har gjort inbetalning till riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjorde inbetalningen. Vad som har sagts nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.

(1947:576) om statlig inkomstskatt, får särskild investeringsfond övertas. Har fonden övertagits skall det anses som om det övertagande företaget har gjort inbetalning till riksbanken den dag då det överlåtande företaget gjorde inbetalningen.

Vad i första – fjärde styckena sägs om särskild investeringsfond skall i förekommande fall gälla en del av en sådan fond.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas i fråga om fusioner som genomförs efter utgången av år 1986. De nya bestämmelserna i 11 § fjärde stycket tillämpas även på fusioner som genomförs enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker och 87 § lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

9 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §

Förnyelsefond skall återföras till beskattning om

- a) fonden har tagits i anspråk utan tillstånd,
- b) medel har tagits ut från förnyelsekonto med stöd av beslut enligt 6 § utan att en mot de utbetalade medlen svarande del av fonden har tagits i anspråk i enlighet med beslutet,
- c) företaget har träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på förnyelsekonto,
- d) företaget vid beskattningsårets utgång inte driver jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning eller rörelse,
- e) företaget genom fusion enligt 14 kap. 1, 2 eller 8 § aktiebolagslagen (1975:1385), 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker skall anses upplöst och fonden inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget,
- e) företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt fjärde stycket,

f) beslut har fattats att företaget skall träda i likvidation eller

g) beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs.

Återföringen till beskattning skall göras i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, statens industriverk får, om det finns särskilda skäl, medge att en förnyelsefond, som skall återföras till beskattning enligt första stycket d, får behållas under viss tid. Efter utgången av denna tid skall den kvarstående fonden återföras till beskattning i enlighet med vad som nyss sagts.

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, får *moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta en förnyelsefond*. Har fonden övertagits skall det anses som om *moderbolaget eller den övertagande föreningen* har gjort inbetalning till riksbanken den dag då *dotterbolaget eller den överlåtande föreningen* gjorde inbetalningen. *Vad som har sagts nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.*

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. *första stycket* lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, får *förnyelsefond övertas*. Har fonden övertagits skall det anses som om *det övertagande företaget* har gjort inbetalning till riksbanken den dag då *det överlåtande företaget* gjorde inbetalningen.

Vad i första – fjärde styckena sägs om förnyelsefond skall i förekommande fall gälla en del av en sådan fond.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas i fråga om fusioner som genomförs efter utgången av år 1986. De nya bestämmelserna i 11 § fjärde stycket tillämpas även på fusioner som genomförs enligt 78 § lagen (1955: 416) om sparbanker och 87 § lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen.

10 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §²

Har skattskyldig tagit avsatta medel i anspråk i annan ordning än enligt 4 § eller har den skattskyldige trätt i likvidation eller skattskyldigt dödsbo

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1976: 345.

² Senaste lydelse 1984: 1073.

skiftats, återföres de avsatta medlen till beskattning för det beskattningsår, då medlen togs i anspråk eller beslutet om likvidationen fattades eller skiftet ägde rum. Till beloppet lägges därvid ränta enligt de grunder som anges i 7 §. I fall av likvidation eller skifte beräknas dock räntan efter endast två procent.

Uppgår genom fusion aktiebolag eller förening (dotterföretag) i annat aktiebolag respektive annan förening (moderföretag) upptages medel, som dotterföretaget avsatt till återanskaffningsfond, till beskattning hos dotterföretaget för det beskattningsår, då rättens tillstånd till fusionen registreras, i den mån fonden icke övertagits enligt tredje stycket. Till beloppet lägges därvid ränta efter två procent om året enligt de grunder som anges i 7 §.

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt får moderföretaget vid tillämpning av denna lag övertaga återanskaffningsfonden hos dotterföretaget. Därvid anses som om fondens medel avsatts hos moderföretaget under det år då dotterföretaget avsatte medlen.

Ett företags återanskaffningsfond skall återföras till beskattning om företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt tredje stycket. Till beloppet skall läggas ränta efter två procent om året enligt de grunder som anges i 7 §.

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, får återanskaffningsfond övertas. Har fonden övertagits skall det anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

När medel upptages till beskattning enligt denna paragraf, äger 7 § tredje stycket motsvarande tillämpning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas i fråga om fusioner som genomförs efter utgången av år 1986. De nya bestämmelserna i 8 § tredje stycket tillämpas även på fusioner som genomförs enligt 87 § lagen (1956: 216) om jordbruksskatterörelsen.

11 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1981: 296) om eldsvådefonder

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1981: 296) om eldsvådefonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Eldsvådefond skall återföras till beskattning om

1) fonden har tagits i anspråk i strid med 4 och 5 §§,

¹ Senaste lydelse 1984: 1072.

2) hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla, där avsättningen till fonden har gjorts, under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört,

3) *det företag som innehar fonden skall anses upplöst genom fusion enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) eller 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker och fonden inte enligt femte stycket har övertagits av det övertagande företaget,*

3) *företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt femte stycket,*

4) beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,

5) beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, eller

6) fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Med överlåtelse som avses i första stycket 2) likställs att hela eller en del av den förvärvskälla där avsättningen har gjorts tillfallit en ny ägare genom bodelning eller genom arv eller på grund av förordnande i testamente. Riksskatteverket får dock, om det finns särskilda skäl, medge att eldsvådefonden i stället för att återföras till beskattning övertas av förvärvskällans nye ägare. I fråga om sådant medgivande skall bestämmelserna i 10 § tredje och fjärde styckena tillämpas.

Återföring till beskattning skall göras i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts.

Riksskatteverket kan, om det finns särskilda skäl, medge att eldsvådefond som skall återföras till beskattning enligt första stycket 6) får behållas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, får *moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta eldsvådefond*. Har fonden övertagits skall det anses som om *moderbolaget eller den övertagande föreningen* har gjort avsättningen under det beskattningsår, då avsättningen skett hos *dotterbolaget eller den överlåtande föreningen*. *Vad som har sagts nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.*

Vid sådan fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, får eldsvådefond *övertas*. Har fonden övertagits skall det anses som om *det övertagande företaget* har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos *det överlåtande företaget*.

Vad i första – femte styckena sägs om eldsvådefond skall i förekommande fall gälla en del av sådan fond.

Mot riksskatteverkets beslut enligt andra och fjärde styckena får talan inte föras. Prop. 1986/87: 42

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas i fråga om fusioner som genomförs efter utgången av år 1986. De nya bestämmelserna i 8 § femte stycket tillämpas även på fusioner som genomförs enligt 78 § lagen (1955: 416) om sparbanker och 87 § lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 oktober 1986

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Lundkvist, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Hellström, Wickbom, Johansson, Hulterström, Lindqvist

Föredragande: statsrådet Johansson

Lagrådsremiss om ändringar i vinstdelningsskatten, m. m.

1 Inledning

Hösten 1985 upprättades promemorian (Ds Fi 1985:15) Ny banklagstiftning – ikraftträdande m. m. Vissa förslag i promemorian har behandlats i prop. 1986/87: 12 om ny banklagstiftning. Jag avser nu att ta upp de förslag i promemorian som gäller kompletteringar av inkomstskattereglerna vid fusion.

Under våren 1986 har en översyn av lagstiftningen om vinstdelningsskatt gjorts inom finansdepartementet. Resultatet har redovisats i promemorian (Ds Fi 1986:19) Översyn av vinstdelningsskatten. Jag avser att i detta sammanhang också ta upp de frågor som behandlas i den promemorian.

Till protokollet i detta ärende bör fogas dels som *bilaga 1* en förteckning över remissinstanserna till promemorian Ds Fi 1985:15 och en sammanställning av remissyttrandena (såvitt avser skatteförslagen), dels som *bilaga 2* ett utdrag ur promemorian Ds Fi 1986:19, dels som *bilaga 3* en förteckning över remissinstanserna till sistnämnda promemoria och en sammanställning av remissyttrandena.

2 Inkomstskatteregler vid fusion

Mitt förslag: De särskilda inkomstskattereglerna vid fusioner skall få tillämpas också vid fusioner mellan banker enligt de föreslagna nya banklagarna. Samtidigt slopas de bestämmelser som tar sikte på överföring av hel bankrörelse (utan fusion) från ett bankaktiebolag till ett annat. Vid fusion mellan bankaktiebolag skall en mottagande bank efter medgivande från regeringen kunna få överta den överlåtande bankens utskiftningsskatteskuld.

Promemrieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är i stort sett positiva. Svenska bankföreningen och Svenska sparbanksföreningen anser att reglerna bör omfatta också fusioner mellan bankaktiebolag och helägt dotterbolag resp. sparbank och helägt dotterbolag. Kammarrätten i Stockholm anser att regleringen vid överföring av hel bankrörelse bör behållas (se bil. 1 avsnitt 3 och 4).

Bakgrunden till mitt förslag: En fusion innebär att ett eller flera företag för över sina tillgångar och skulder till ett annat företag och i samband därmed upplöses utan likvidation. Oftast sker fusionen som *absorption*, dvs. ett företag går upp i ett annat företag. Vid *kombination* övertar ett nybildat företag tillgångarna och skulderna.

I 14 kap. 1 och 8 §§ resp. 14 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, regleras de båda fusionsformerna absorption och kombination. Det helt dominerande antalet fusioner mellan aktiebolag sker som absorption i den formen att ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderbolag (14 kap. 8 § ABL). I fråga om ekonomiska föreningar kan fusion ske genom absorption (96 § lagen /1951:308/ om ekonomiska föreningar, FL). Enligt ett förslag till ny föreningslag (prop. 1986/87:7) skall i framtiden också ekonomiska föreningar kunna fusioneras genom kombination.

För *bankaktiebolag* finns för närvarande inga fusionsregler. Samgåenden mellan bankaktiebolag har i stället fått ske så att en bank övertagit en annan banks rörelse. Likviden (normalt nyemitterade aktier i den övertagande banken) har därefter skiftats ut till den överlåtande bankens aktieägare varefter den överlåtande banken trätt i likvidation. Enligt banklagsförslaget skall fusionsregler som motsvarar 14 kap. 1 och 2 §§ ABL införas för bankaktiebolag. Möjligheten att överta en bankrörelse utan fusion skall finnas kvar.

För *sparbanker* och *föreningsbanker* finns redan i dag regler om fusion genom absorption. Enligt banklagsförslaget skall fusionsformen kombination införas även för dessa typer av banker.

Banklagsförslaget innehåller ytterligare en principiell nyhet. Om en bank (bankaktiebolag, sparbank eller föreningsbank) är ensam ägare till aktierna i ett aktiebolag skall bolaget genom fusion kunna gå upp i moderföretaget.

Skatteregler om fusion fanns före den 1 januari 1985 spridda på ett flertal ställen i kommunalskattelagen (1928:370), KL. I samband med att den kommunala taxeringen av juridiska personer avskaffades flyttades bestämmelserna till 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Bestämmelser om fusion finns också i lagen (1960:63) om förlustavdrag och i ett stort antal fondförfattningar.

Vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag (14 kap. 8 § ABL), ekonomiska föreningar och föreningsbanker gäller i huvudsak följande vid inkomstbeskattningen. Den grundläggande principen är att fusionen skall kunna genomföras utan att utlösa någon inkomstbeskattning hos de deltagande företagen och utan att i övrigt – t.ex. beträffande restvärden och avskrivningsunderlag – medföra någon ändring i deras inkomstskattemässiga situation. Beträffande lager, fordringar och liknande tillgångar i rörelse föreskrivs att det övertagande företaget som intäkt skall ta upp det belopp varmed dessa tillgångar i företagets räkenskaper vid fusionstillfället

tas upp över de hos överlåtaren i beskattningsavseende gällande värdena vid samma tillfälle. Detta innebär bl. a. att överlåtaren inte skall beskattas på grund av överlåtelsen av sådana tillgångar. Saken kan också uttryckas så att överlåtaren — oberoende av vad som står i fusionsavtalet — skall behandlas som om överlåtelsen hade skett till det nedskrivna värdet. I fråga om inventarier, byggnader och andra anläggningstillgångar gäller att vid beräkningen skall företagen anses ha utgjort en skattskyldig. I detta ligger att inte heller en överlåtelse av t. ex. inventarier skall utlösa rörelsebeskattning hos överlåtaren. Vidare föreskrivs att fusionen inte i något fall skall utlösa någon realisationsvinstbeskattning. Slutligen finns särskilda bestämmelser om bl. a. behandlingen av avsättningar för framtida utgifter och av påförda resp. restituerade skatter.

De särskilda reglerna gäller i princip inte om något av de fusionerande företagen bedriver penningrörelse eller handel med fastigheter. Undantaget sammanhänger främst med att tillgångarna i ett sådant fall kan skifta skattemässig karaktär i och med fusionen. Fusioner av föreningsbanker omfattas dock av bestämmelserna trots att föreningsbankerna driver penningrörelse. Detsamma gäller ekonomiska föreningar som vid sidan av sin egentliga verksamhet driver viss sparkasserörelse. För sparbankernas del gäller enbart de bestämmelser som medger undantag från realisationsvinstbeskattning och reglerar behandlingen av påförda resp. restituerade skatter.

Fusionsregler finns också i förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar. Syftet med utskiftningsskatten är att upprätthålla det andra ledet i dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster. Skatten är 40% av skillnaden mellan utskiftat och tillskjutet belopp.

Vid utskiftningsbeskattningen gäller vissa särskilda regler vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag (under förutsättning att ingetdera bolaget bedriver penningrörelse eller handel med fastigheter). För det första blir det inte någon utskiftningsskatt om moderbolaget direkt ägt aktier motsvarande mer än 90% av aktiekapitalet i dotterbolaget alltsedan den 1 januari 1940. Om koncernförhållandet uppstått senare gäller i stället att mer än 90% av aktierna skall ha innehafts under hela den tid dotterbolaget drivit verksamhet. I övriga fall kan riksskatteverket (RSV) under vissa förutsättningar medge att moderbolaget övertar utskiftningsskatteskulden. För sådant medgivande krävs att syftet med fusionen är att åstadkomma en mer ändamålsenlig organisation, att utskiftningsskatten med hänsyn till sin storlek kan anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen samt att fusionen inte kan antas medföra obehörig skatteförmån för något av bolagen eller någon bolagen närstående.

I det här sammanhanget bör också nämnas att regeringen av riksdagen bemyndigats att medge dispens från skyldighet att erlagga inkomstskatt vid vissa samgåenden mellan banker. Bemyndigandet ger också regeringen rätt att befria från utskiftningsskatt eller medge uppskov med betalning av sådan skatt. Bemyndigandet tar sikte på fall ”då ett bankaktiebolag överlåter hela sin rörelse till ett annat bankaktiebolag och i samband därmed upplöses” (SkU 1971:72, rskr. 323). Bemyndigandet tillkom i samband med bildandet av Skandinaviska Enskilda Banken och det gäller alltså.

Skälen för mitt förslag: I det här sammanhanget är det inte aktuellt med en allmän översyn av inkomstskattereglerna vid fusion. Vad det gäller nu är i stället att göra de kompletteringar av bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL som föranleds av de fusionsregler som föreslagits i prop. 1986/87: 12 om ny banklagstiftning. En ytterligare komplettering bör för övrigt göras när förslaget till ny föreningslag har behandlats av riksdagen.

Bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL tillämpas i princip inte på företag som bedriver bl. a. penningrörelse. Bakgrunden är som redan nämnts främst att tillgångar som hos ett penningrörelsedrivande företag är omsättningstillgångar kan få karaktär av anläggningstillgångar hos det andra företag som berörs av fusionen. Kontinuiteten i beskattningen upprätthålls då inte. Vid bankfusioner går emellertid två eller flera penningrörelsedrivande företag samman. Särregeln för penningrörelse bör alltså inte hindra att bankfusioner tas med i 2 § 4 mom. SIL.

Redan nu gäller bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL när en föreningsbank fusioneras med en annan föreningsbank. Något krav ställs inte på att de fusionerande bankerna till någon del skall ha samma ägare. För den skattemässiga bedömningen bör det vara likgiltigt om fusionen sker på detta sätt eller genom att två eller flera banker bildar en ny bank. Inte bara absorptionsfallen utan också kombinationsfallen bör således omfattas av bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL. Motsvarande bör gälla vid fusioner mellan sparbanker. Vid dessa fusioner bör samtliga – och inte som nu bara vissa – fusionsskatteregler gälla.

I fråga om bankaktiebolagen kan det i och för sig hävdas att dessa bolag bör följa reglerna för vanliga aktiebolag. I praktiken skulle i så fall bankaktiebolagen inte omfattas av reglerna i 2 § 4 mom. SIL eftersom dessa regler gäller enbart fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag. Mot en sådan lösning talar det önskvärda i att behandla alla banker på ett likartat sätt. Därtill kommer innehållet i 1971 års bemyndigande och att det i dag finns vissa bestämmelser i 2 § 4 mom. SIL som syftar till att upprätthålla den skattemässiga kontinuiteten vid samgåenden mellan bankaktiebolag. Jag anser att 2 § 4 mom. SIL skall omfatta inte bara fusioner mellan sparbanker och föreningsbanker utan också fusioner mellan bankaktiebolag. Med en sådan utvidgning av tillämpningsområdet finns det enligt min mening inte längre anledning att beivra de nyssnämnda bestämmelser som tar sikte på andra former av samgåenden mellan bankaktiebolag.

Banklagsförslaget innebär vidare att ett aktiebolag skall kunna fusioneras med ett moderföretag som är bankaktiebolag, sparbank eller föreningsbank. När moderföretaget är en sparbank eller en föreningsbank innebär det att tillgångar förs över från ett dubbelbeskattat subjekt till ett subjekt som beskattas enligt andra principer. Av bl. a. detta skäl bör reglerna i 2 § 4 mom. SIL inte nu göras tillämpliga på denna typ av fusioner. Jag vill här också erinra om att vissa inskränkningar gäller i avdragsrätten för koncernbidrag liksom för skattefriheten för utdelning om en bank är moderföretag. Den kommitté som arbetar med att reformera företagsbeskattningen (Fi 1985:06) kommer in på denna problematik. Vidare vill jag erinra om att bankrörelsebegreppet för närvarande ses över av kreditmarknadskommittén (Fi 1983:06).

De nya fusionsformerna föranleder vissa ändringar i lagen om förlustavdrag och i fondförfattningar.

Vid samgåenden av bankaktiebolag – utan fusion – kan regeringen med stöd av 1971 års bemyndigande befria från eller medge uppskov med betalning av utskiftningsskatt. En motsvarande möjlighet till uppskov bör finnas vid fusion mellan bankaktiebolag. Eftersom regeringen ger tillstånd till fusionen bör också beslut i frågan om utskiftningsskatt fattas av regeringen.

Det ligger närmast till hands att de här föreslagna bestämmelserna om beskattningen vid fusioner av bankaktiebolag får ersätta 1971 års bemyndigande. Det synes därför lämpligt att bemyndigandet upphävs i anslutning till antagandet av dessa bestämmelser.

3 Vinstdelningsskatten

3.1 Allmänt

Vinstdelningsskatten används för att finansiera de fem löntagarfondstyrelsernas placeringar. Skatten är alltså specialdestinerad och skiljer sig redan i det avseendet från andra inkomstskatter.

Vid en jämförelse mellan vinstdelningsskatten och den statliga inkomstskatten för bl.a. aktiebolag (bolagsskatten) finner man fler olikheter. Vinstdelningsskatten beräknas på ett inflationsjusterat underlag. I bolagsskatten tas däremot inte någon särskild hänsyn till inflationseffekterna. Reserveringsmöjligheterna är mindre i vinstdelningsskatten än i bolagsskatten. I vinstdelningsskatten beskattas bara vinster över ett visst belopp (fribelegg). Något sådant progressivt inslag finns inte i bolagsskatten.

Vinstdelningsskatten bygger på den modell som vinstdelningsgruppen lade fram (Ds Fi 1983:13). Syftet med den valda konstruktionen – en real skatt med begränsade reserveringsmöjligheter – var att få fram ett skatteunderlag som i högre grad än den beskattningsbara inkomsten speglade företagets verkliga vinst. Det finns också skäl att anta att kombinationen av bolagsskatt och vinstdelningsskatt ger en mer rättvis fördelning av den totala skatten inom företagssektorn än ett system med enbart bolagsskatt. Realt sett lönsamma företag kan visserligen undgå bolagsskatt i samma utsträckning som tidigare men träffas då i stället av vinstdelningsskatt, i vart fall om de reala vinsterna är av någon betydelse.

Det finns alltså vissa skäl som talar för en kombination av bolagsskatt och vinstdelningsskatt. Samtidigt är det lätt att se nackdelarna. Flera skattebaser kan t.ex. göra det svårt för företagen att bedöma skatteeffekterna av ett visst handlande och kan också försvåra skattemyndigheternas kontrollarbete. Den omständigheten att bolagsskatten och vinstdelningsskatten är inbördes avdragsgilla komplicerar naturligtvis också systemet.

Den inbördes avdragsrätten gör att merbeskattningen till följd av vinstdelningsskatten ofta är betydligt lägre än den formella skattesatsen (20%) antyder. För ett företag som befinner sig i ett sådant vinstläge att det på marginalen betalar både bolagsskatt och vinstdelningsskatt kan den sam-

manlagda skattesatsen med vissa antaganden beräknas öka från 52% till 57%. Det extra skatteuttaget begränsar sig alltså i det fallet till ca fem procentenheter. För ett företag som under överskådlig tid inte kommer att betala bolagsskatt utgår emellertid vinstdelningsskatten med fulla 20%. Skatteuttaget kan alltså i praktiken sägas variera mellan 5 och 20%. Av detta följer att en frikoppling av vinstdelningsskatten från bolagsskatten – och en samtidig sänkning av skattesatsen för vinstdelningen – skulle ge en helt annan fördelning av skatteuttaget än de nuvarande reglerna. Frågan om avdragsrätt eller inte är således inte bara teknisk.

Från teknisk synpunkt är naturligtvis en sammanslagning eller åtminstone en frikoppling av de båda skatterna önskvärd. En sådan grundläggande ändring har emellertid inte övervägts i den promemoria som upprättats inom finansdepartementet (Ds Fi 1986: 19). Även andra centrala frågor har lämnats utanför översynen.

Vid remissbehandlingen har förslagen i promemorian fått ett relativt positivt mottagande. Flera remissinstanser anser dock att översynen borde ha omfattat vinstdelningssystemet i dess helhet. Även dessa remissinstanser tillstyrker dock i allmänhet de föreslagna ändringarna.

Som redan nämnts pågår ett arbete med att reformera företagsbeskattningen inom ramen för en särskild kommitté. Det är en uppgift för den kommittén att ta ställning till om och i vilken mån företagsbeskattningen skall baseras på ett realt vinstbegrepp (Dir 1985:30). Enligt min mening bör man därför tills vidare avstå från mer ingripande ändringar i vinstdelningssystemet. De i promemorian föreslagna ändringarna är inte av detta slag och jag anser att de bör genomföras med vissa mindre justeringar.

I promemorian liksom i åtskilliga remissyttranden diskuteras behandlingen av pågående arbeten. Det gäller närmare bestämt i vilken mån sättet att redovisa indirekta kostnader vid arbeten till fast pris skall påverka skatteutfallet. Jag delar bedömningen i promemorian att reglerna på denna punkt inte bör ändras nu. Vid remissbehandlingen har också framförts önskemål om klarlägganden beträffande frågor där det i taxeringsarbetet förekommit olika meningar. Det får – som framhållits i promemorian – lämnas åt praxis att avgöra dessa tolkningsfrågor. RSV:s vägledande uttalanden kommer naturligtvis också att bidra till en enhetlig tillämpning av reglerna.

Lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt, VDL, omfattar svenska aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringsanstalter. Undantagna är livförsäkringsanstalter, schablonbeskattade bostadsföretag och ett fåtal företag som betalar statlig inkomstskatt enbart på fastighetsinkomster. Under den tid vinstdelningsskatten funnits har i olika sammanhang framförts krav på att även andra företag skall undantas från vinstdelningsskatt. Jag är emellertid inte beredd att nu ta initiativ till att kretsen av skattskyldiga företag ändras.

En fråga som tagits upp i bl. a. LRF:s remissyttrande är skattereglerna för s. k. prisregleringsföreningar. Prisregleringsföreningarna är ekonomiska föreningar som efter direktiv av statens jordbruksnämnd har till uppgift att genom marknadsreglerande åtgärder medverka till att den av statsmakterna fastställda prisnivån upprätthålls på prisreglerade jordbrukspro-

dukter och fisk. Föreningarna är i princip oinskränkt skattskyldiga till statlig inkomstskatt men särskilda regler gör det möjligt för föreningarna att med avdragsrätt föra över överskott på regleringsverksamheten till en till resp. förening knuten stiftelse (konjunkturutjämningsfond). Jag anser att dessa speciella regler – som kom till år 1954 – bör slopas och att föreningarna i stället fr.o.m. 1987 års taxering skall hänföras till den kategori av skattskyldiga som inkomstbeskattas enbart för fastighetsinkomster. Genomförs denna ändring behöver föreningarna inte heller betala någon vinstdelningsskatt. Jag avser att återkomma i denna fråga.

I det följande behandlar jag de skattefrågor som tagits upp i promemorian. Jag inleder med ett förslag till höjning av det fasta fribeloppet (avsnitt 3.2) och fortsätter sedan med begreppet intressegemenskap (avsnitt 3.3), resultatutjämning inom koncerner (avsnitt 3.4), behandlingen av kommissionärsföretag (avsnitt 3.5) och särskilda regler för vissa typer av omstruktureringar (avsnitt 3.6).

3.2 Det fasta fribeloppet

Mitt förslag: Det fasta fribeloppet höjs från 500 000 kr. till 1 milj. kr.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks allmänt. LO tillstyrker dock endast en höjning till 600 000 kr. Några näringslivsorganisationer anser att fribeloppet i framtiden skall justeras i takt med förändringar i penningvärdet. Sveriges industriförbund anser att varje företag – även i koncernförhållanden och liknande – skall ha rätt till ett eget fast fribelopp (se bil. 3 avsnitt 3).

Skälen för mitt förslag: Det fasta fribeloppet (500 000 kr.) utnyttjas av de mindre företagen medan företag med ett stort antal anställda använder det lönebaserade fribeloppet (6% av lönesumman). En höjning av det fasta fribeloppet är till särskild nytta för små, expanderande företag med goda vinster och för företag som har en stor andel lånat kapital (t.ex. fastighetsförvaltande företag).

En höjning av det fasta fribeloppet till 1 milj. kr. ger klara förenklingsvinster. Denna möjlighet till förenkling bör tas till vara. Höjningen kan beräknas leda till att antalet företag som betalar vinstdelningsskatt minskar med närmare en tredjedel samtidigt som skattebortfallet blir relativt marginellt.

Vid remissbehandlingen har framförts önskemål om att det fasta fribeloppet skall justeras löpande i takt med inflationen. Tanken är inte ny. Liksom tidigare (prop. 1983/84:50 del A s. 86) anser jag det är enklare och naturligare att vid behov höja fribeloppet. Jag vill erinra om att den höjning jag nu föreslår väsentligt överstiger penningvärdeförändringen sedan VDL:s tillkomst.

För ett företag som tillhör en företagsgrupp gäller vissa begränsningar i rätten att utnyttja det fasta fribeloppet. Företagen i gruppen får tillsam-

mans utnyttja högst ett fast fribelopp. Syftet med regeln är att hindra att verksamheten av skatteskäl delas upp på flera företag. Även om en sådan uppdelning ofta är förenad med betydande kostnader och besvär behöver det inte alltid vara fallet. Jag är därför inte beredd att föreslå att regeln slopas (vissa preciseringar av regeln föreslås i avsnitt 3.3).

3.3 Begreppet intressegemenskap

Mitt förslag: En precisering görs av begreppet intressegemenskap. Intressegemenskap skall alltid anses föreligga i koncerner och vissa koncernliknande företagsgrupper och dessutom i andra fall om företagen – mot bakgrund av vem som har det faktiska inflytandet över företagen – kan anses stå under i huvudsak gemensam ledning. För stats- och kommunägda företag skall dessutom företagens huvudsakliga verksamhet vara av samma eller likartat slag. En uttrycklig bestämmelse om företagens uppgiftsskyldighet införs.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt med undantag för förslaget om uppgiftsskyldighet.

Remissinstanserna: Remissutfallet är positivt i stort. Några remissinstanser anser att bestämmelserna fått en alltför vag utformning. Kritik riktas mot regeln om statliga och kommunala företag. Från administrativ sida framhålls vikten av att företagens uppgiftslämnande förbättras.

Skälen för mitt förslag: Det finns i VDL två regler som tar sikte på företag mellan vilka det råder intressegemenskap.

Den ena regeln gäller det fasta fribeloppet (jfr avsnitt 3.2). Regeln syftar till att hindra att en verksamhet av skatteskäl delas upp på flera företag. I 2§ andra stycket VDL föreskrivs därför att "företag mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning)" får tillgodoräknas högst ett fast fribelopp.

Den andra regeln avser inflationsavdraget för monetära tillgångar. I princip skall storleken av de monetära tillgångarna (och skulderna) bestämmas efter förhållandena vid beskattningsårets ingång. Ett undantag gäller för externt kapital som uppbärs i samband med en nyemission eller en ökning av insatskapital (6§ femte stycket VDL). Här räcker det med att beloppet uppburits någon gång under året. Det har däremot inte ansetts motiverat att på motsvarande sätt gynna en överflyttning av kapital mellan företag som står i intressegemenskap till varandra.

Erfarenheterna från taxeringsarbetet visar att tolkningen av begreppet intressegemenskap vållat problem vid den praktiska tillämpningen. Frågan får naturligtvis en ökad betydelse om det fasta fribeloppet höjs i enlighet med vad jag nyss föreslagit. Det är därför angeläget att åstadkomma någon form av precisering av begreppet.

Till att börja med är det lämpligt att knyta an till det civilrättsliga koncernbegreppet. I lagtexten bör slås fast att det alltid råder intressegemenskap mellan företag som tillhör samma koncern. Detta gäller oavsett

om moderföretaget är t.ex. ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en rörelsedrivande fysisk person eller ett handelsbolag. Innehas aktierna eller andelarna av en stiftelse eller en utländsk juridisk person bör företagen också alltid anses stå i intressegemenskap med varandra och detta trots att det då inte är fråga om en formell koncern.

Det är emellertid uppenbart att intressegemenskap kan föreligga också i andra fall än de nu nämnda. Spärreglerna bör också träffa de fall där en fysisk person eller en grupp av närstående fysiska personer direkt eller indirekt har det bestämmande inflytandet över två eller flera skattskyldiga företag. Avgörande vid bedömningen måste vara hur det faktiska inflytandet över företagen utövas. Även om det skulle vara önskvärt att på ett exakt och uttömmande sätt beskriva de fall som avses, är detta med hänsyn till de skiftande förhållandena knappast möjligt. Det blir nödvändigt att falla tillbaka på en allmänt hållen beskrivning. Uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning" får i princip godtas. I lagtexten bör markeras att det faktiska inflytandet och inte de formella förhållandena skall vara avgörande. I och för sig torde bedömningen ofta bli densamma oavsett om den grundas på det ena eller andra kriteriet. Att – som någon remissinstans varit inne på – uteslutande ta fasta på ägarförhållandena skulle enligt min uppfattning kunna ge ett materiellt otillfredsställande resultat och locka till mer eller mindre fiktiva överlåtelse av aktie- och andelsposter.

Villkoren och förutsättningarna för den statliga och kommunala företagssamheten skiljer sig i flera hänseenden från vad som gäller på den privata sidan. Det övergripande ansvaret för olika samhällsfunktioner gör det nödvändigt för staten och ofta också för kommunerna att engagera sig i skilda verksamheter som saknar egentligt samband. Detta är bakgrunden till att det i promemorian föreslagits en något snävare definition av begreppet intressegemenskap för offentlig verksamhet. Endast sådana stats- eller kommunägda företag som är verksamma inom samma eller likartade verksamhetsområden skall behandlas som en enhet vid vinstdelningsbeskattningen.

Förslaget om en särskild regel för offentlig verksamhet har mötts av kritik vid remissbehandlingen. Kritikerna menar att särregeln ger de offentligt ägda företagen en konkurrensfördel framför de privatägda företagen. Enligt min mening beaktar man då inte att de ifrågavarande statliga och kommunala "koncernerna" typiskt sett är av en annan karaktär än de som förekommer på den privata sidan. Jag anser att promemoriaförslaget bör genomföras även i denna del.

I sammanhanget uppkommer också frågan vilken tidpunkt som skall vara avgörande för bedömningen av om intressegemenskap föreligger eller inte. Jag delar de uppfattningar som framförts i promemorian. Vad gäller begränsningen i rätten till fast fribelopp i 2§ andra stycket VDL bör bedömningen ske med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåren för de berörda företagen. För tillämpning av emissionsregeln i 6§ femte stycket bör det vara tillräckligt att intressegemenskap föreligger före eller efter ökningen av aktiekapitalet (insatskapitalet). Lagtexten bör preciseras i dessa hänseenden.

Ett företag som är skattskyldigt till vinstdelningsskatt enligt 1§ VDL skall lämna de uppgifter som behövs för att taxeringsnämnden skall kunna bestämma vinstdelningsunderlaget. Uppgiftsskyldigheten regleras i 9§ VDL och omfattar "uppgifter till ledning för beräkning av vinstdelningsunderlag". Redovisningen skall göras på en särskild blankett (RSV 3102) som en bilaga till självdeklarationen. Uppgifter om förhållanden som har betydelse för tillämpningen av begreppet intressegemenskap är avsedda att lämnas som en upplysning. Från länsstyrelsehåll har man anmärkt att företagen generellt visar brister i uppgiftslämnandet. Särskilt framhålls att dessa inte är tillräckligt uppmärksamma när det gäller att lämna upplysningar för att bedöma om intressegemenskap föreligger. Utelämnandet av sådana uppgifter medför att granskningen blir tidsödande eftersom taxeringsnämnderna då är hänvisade till att vända sig till företagen för att få kompletteringar.

Det är viktigt att granskningsarbetet inte försvåras i onödan. Av betydelse i det sammanhanget är att uppgifter om intressegemenskap verkligen lämnas av företagen. Jag föreslår därför att lagtexten i 9§ VDL förtydligas så att av denna klart framgår att bl.a. uppgifter avseende eventuell intressegemenskap skall lämnas.

3.4 Resultatutjämning inom koncerner

Mitt förslag: Företag skall vid vinstdelningsbeskattningen helt eller delvis kunna få bortse från koncernbidrag. En förutsättning är att det företag som mottagit bidraget inte vid inkomsttaxeringen fått avdrag för något utgivet bidrag.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Allmänt anses att en resultatutjämningsmöjlighet bör införas. Endast allmänna ombudet för mellankommunala mål är negativ. Vissa näringslivsorganisationer anser att inskränkningarna vid etappvisa koncernbidrag bör tas bort. Sveriges industriförbund föreslår en annan teknik för resultatutjämningen. Enligt förbundet bör moderföretaget i en koncern vid sin beräkning av vinstdelningsunderlag få beakta övriga koncernbolags positiva och negativa vinstdelningsunderlag (se bil. 3 avsnitt 5).

Skälen för mitt förslag: Vid inkomstbeskattningen finns regler som avser att göra det möjligt för koncernföretag att genom resultatutjämning åstadkomma att skattebelastningen för koncernen som helhet inte blir större än om företagets verksamheter hade bedrivits av ett enda företag.

Inför tillkomsten av VDL diskuterades olika möjligheter till utjämning inom koncerner. En sådan innebar att det – vid sidan av systemet vid inkomstbeskattningen – skulle införas särskilda koncernbidrag vid vinstdelningsbeskattningen. Ett annat sätt var att göra en gemensam vinstberäkning för hela koncernen. Båda metoderna avvisades emellertid av bl.a. administrativa skäl.

Den resultatutjämning som finns i det nuvarande systemet innebär att

koncernbidrag som godtagits vid inkomsttaxeringen accepteras också vid vinstdelningsbeskattningen. Det är emellertid inte alltid möjligt att genom koncernbidrag utjämna vinster och förluster i båda systemen samtidigt. Anledningen är att skatterna har olika baser och att ett koncernbidrag alltid får verkan vid båda taxeringarna. De justeringar av inkomstskatteunderlaget som görs vid beräkningen av vinstdelningsunderlaget kan medföra att underlaget avviker – i positiv eller negativ riktning – från vad som beräknats vid inkomsttaxeringen.

Från näringslivets sida har man framhållit att nuvarande regler för utjämning inom koncerner är otillräckliga. Jag delar denna uppfattning och anser att möjligheterna till en ökad resultatutjämning bör prövas. En utjämning mellan olika företag bör dock inte komma i fråga i andra fall än då koncernbidrag kan godtas vid inkomstbeskattningen. Med en annan lösning skulle man enligt min mening i alltför hög grad avvika från nuvarande principer.

Frågan om en särskild resultatutjämning behandlas utförligt i promemorian. En för koncernföretagen gemensam vinstberäkning undersöks och avvisas på nytt. Som ett mindre långtgående alternativ diskuteras att låta reala vinster föras över från ett koncernföretag till ett annat vid taxeringen till vinstdelningsskatt. Överföringen skulle ske på de villkor som gäller för koncernbidrag och med den prövning som detta förutsätter. Det skulle vara fråga om en ren taxeringsåtgärd. Det befaras i promemorian att sådana vinstöverföringar skulle få minst samma omfattning som koncernbidragen men att de ofta skulle gå i en annan riktning än dessa. Företag och myndigheter skulle således få hantera två olika system för överföring. Antalet kontrollmoment förutses öka avsevärt liksom risken för misstag vid taxeringen. Inte heller denna metod bedöms vara genomförbar.

Möjligheterna att använda systemet i en något begränsad form diskuteras också i promemorian. Exempelvis skulle vinstöverföring inte få ske med större belopp än som behövs för att täcka real förlust och outnyttjat lönebaserat fribelopp hos det mottagande företaget. Alternativt skulle de vinstgivande koncernföretagen kunna få utnyttja andra koncernföretags förluster och outnyttjade fribelopp.

Det framhålls i promemorian att införande av beloppsgränser skulle medföra nya problem. Det skulle bli nödvändigt att se till att det tillåtna utrymmet för överföringar inte överskreds genom samtidiga "bidrag" från flera koncernföretag eller – vid den alternativa utformningen av systemet – att förluster och fribelopp inte utnyttjades dubbelt inom koncernen. Särskilt när flera koncernföretag var berörda samtidigt och förlustföretagets deklarerade resultat ändrades vid den ordinarie taxeringen eller i högre instans skulle betydande tillämpnings- och kontrollproblem uppkomma. Slutsatsen som dras i promemorian är därför att denna form av resultatutjämning inom vinstdelningssystemet inte är godtagbar från administrativ synpunkt.

Bl. a. Sveriges industriförbund har ytterligare utvecklat de förslag som diskuteras i promemorian. Industriförbundets förslag att all utjämning skall kunna få ske hos moderföretaget innebär i praktiken att en form av särskilda koncernbidrag införs. Dessa bidrag är inte kopplade till någon

direkt förmögenhetsöverföring. Däremot medför bidragen att skyldigheten att betala skatt flyttas över från ett koncernföretag till ett annat. Till sin storlek begränsas bidragen till det över- eller underskott som resp. koncernföretag redovisar vid taxeringen till vinstdelningsskatt. Genom att låta ett på visst sätt definierat moderföretag vara den ena parten (givare eller mottagare) uppnås onekligen vissa förenklningar. Det är emellertid i princip fråga om samma system som beskrivits i promemorian. De synpunkter som framförts i promemorian mot denna form av resultatutjämning är i allt väsentligt giltiga även i detta fall. Jag anser därför att industriförbundets förslag inte bör genomföras.

Det som med dagens regler framstår som mest besvärande är att ett koncernbidrag som getts i inkomstutjämnande syfte kan skapa eller förstärka en olikhet i vinstdelningsunderlagen. Om man vid vinstdelningsbeskattningen inför en möjlighet att helt eller delvis få bortse från koncernbidrag (återläggning) undanröjs denna effekt. Administrativa hänsyn gör det emellertid enligt min mening nödvändigt att begränsa systemet. För att återläggning av koncernbidrag vid vinstdelningsbeskattningen skall få ske bör därför – som förordats i promemorian – krävas att det mottagande företaget inte har fått avdrag vid inkomsttaxeringen för koncernbidrag till något annat företag.

Jag anser att utökade möjligheter till resultatutjämning inom koncerner bör införas i enlighet med vad jag nu anför. Någon ytterligare rätt till resultatutjämning – t.ex. i form av fri fördelning av det lönebaserade fribeloppet – bör inte komma i fråga.

3.5 Kommissionärsföretag

Mitt förslag: Några särskilda regler om inflationskorrigering m.m. i kommissionärsförhållanden införs inte i VDL. Däremot görs en justering av inkomstskattereglerna.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Några länsstyrelser anser att uttryckliga regler beträffande kommissionärsförhållanden bör införas i VDL. Förslaget till ändring i SIL tillstyrks (se bil. 3 avsnitt 6).

Skälen för mitt förslag: Vid inkomsttaxeringen gäller att rätten till resultatöverföring i kommissionärsförhållanden är beroende av bl.a. att förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag är uppfyllda (2§ 2mom. första stycket e SIL). En fråga som uppkommit är om man vid tillämpningen av koncernbidragsvillkoret skall bestämma kommittentföretagets huvudsakliga verksamhet med eller utan beaktande av den rörelse som kommissionären enligt ett ingånget avtal skall bedriva för kommittentföretagets räkning. Det har från något håll hävdats att bedömningen skall göras med bortseende från kommissionärsrörelsen. Denna tolkning innebär att kommissionärsrörelsen skall räknas in i kommittentföretagets verksamhet endast om och när det har kunnat konstateras att förutsättningarna för att godta

kommissionärsförhållandet – däribland koncernbidragsvillkoret – redan är uppfyllda. Mot detta har sagts att en sådan tolkning skulle strida mot syftet med lagstiftningen och medföra en inte avsedd begränsning i möjligheterna att driva rörelse genom kommissionärsföretag.

Det rimliga är enligt min uppfattning att vid bedömningen av vad som är den huvudsakliga verksamheten behandla kommissionärsrörelsen som om den bedrevs av moderföretaget. Ett sådant beaktande av kommissionärsrörelsen står också bäst i överensstämmelse med den koncernsyn som praxis numera har anlagt vid avgränsningen av begreppet förvaltningsföretag (jfr RÅ 1986 ref 72). Bestämmelserna i 2§ 2mom. SIL bör därför kompletteras med en regel som uttryckligen anger att man vid prövningen av koncernbidragsvillkoret skall räkna den av kommissionärsföretaget bedrivna rörelsen som en del av kommittentföretagets verksamhet. Även kommissionärsföretaget skall naturligtvis, liksom hittills, räknas som rörelsedrivande.

Den inkomstskatterättsliga frågan får betydelse även för vinstdelningsskattens del. Resultatöverföringen till kommittentföretaget vid inkomsttaxeringen beaktas nämligen också vid vinstdelningsbeskattningen. Vissa frågor som enbart gäller denna skatt har också aktualiserats. Jag syftar på inflationskorrigeringen och beräkningen av det lönebaserade fribeloppet i kommissionärsförhållanden. Några bestämmelser som uttryckligen reglerar dessa frågor finns inte i VDL. I promemorian konstateras att de lösningar som förordas där bör rymmas inom ramen för nuvarande regler. Jag ansluter mig till de bedömningar som gjorts i promemorian. Någon lagreglering är enligt min mening inte nödvändig.

3.6 Omstruktureringar

Mitt förslag: Regler införs som innebär att en överlåtelse av ett nedskrivet lager inte skall behöva leda till att vinstdelningsunderlagen för de inblandade företagen ändras. Som villkor gäller bl. a. att både överlåtare och mottagare är skattskyldiga till vinstdelningsskatt, att det nedskrivna värdet godtas som vederlag vid inkomsttaxeringen trots att värdet understiger marknadspriset samt att överlåtelsen avser hela eller den huvudsakliga delen av lagret i en rörelse eller rörelsegren. Redovisar mottagaren lagret till nedskrivet värde (utan någon lagerreserv på skuldsidan) medges ett särskilt avdrag under förutsättning att överlåtaren tar upp motsvarande belopp som en tillkommande post. Avdraget får utnyttjas överföringsåret och det följande året. I princip gäller reglerna också vid fusion.

Promemrieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt. I stället för villkoret att vederlaget godtagits vid inkomstbeskattningen uppställs (utom vid fusion) som villkor att intressegemenskap råder mellan överlåtaren och mottagaren.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är positiva. I vissa yttranden från

näringslivsorganisationer framhålls att kontinuitetsreglerna också bör gälla enstaka lagertillgångar samt resultatutjämningsfond och internvinstkonto, att villkoret om intressegemenskap – som uppställts för andra fall än fusioner – är onödigt och att tiden för att utnyttja det särskilda avdraget bör vara längre än två år. Från administrativt håll framförs synpunkter på kontrollen och förordas att det särskilda avdraget inte skall få utnyttjas efter överföringsåret (se bil. 3 avsnitt 7 och 8).

Skälen för mitt förslag: Inom företagssektorn sker en fortlöpande omstrukturering. Ofta ingår som ett led i omstruktureringen att en hel verksamhet, en verksamhetsgren eller särskilda tillgångar förs över från ett företag till ett annat.

Omfattar överföringen lagertillgångar gäller i princip de vanliga reglerna för beskattning av rörelseinkomster. Vid en överlåtelse till marknadspris träffas företaget således av skatt på skillnaden mellan detta pris och det skattemässiga restvärdet (normalt lagrets anskaffningsvärde minskat med lagerreserven). När lagertillgångar överförs mellan företag till ett värde som understiger tillgångarnas marknadspris tillåts ofta att lagrets skattemässiga restvärde används som avräkningsvärde även om det är uppenbart att marknadspriset är högre. En förutsättning är att tillgångarna behåller sin karaktär av lagertillgångar. Vidare får i princip tillgångarna inte föras från ett dubbelbeskattat till ett enkelbeskattat subjekt. I vilken mån ytterligare förutsättningar skall vara uppfyllda är inte helt klart.

Det som här har sagts har tagit sikte på inkomstbeskattningen. Vid vinstdelningsbeskattningen blir effekterna vid en överlåtelse av ett nedskrivet lager annorlunda. Detta beror på att förändringar i lagerreservens storlek behandlas på olika sätt i inkomstskatten och vinstdelningsskatten. För det överlåtande företaget leder överlåtelsen till att vid beräkningen av det nominella resultatet (vid vinstdelningsbeskattningen) den beskattningsbara inkomsten skall reduceras med ett belopp som motsvarar den upplösta lagerreserven (3 § första stycket 7 VDL). För det övertagande företaget blir det en motsvarande ökning, antingen direkt eller i takt med att lagret omsätts. En utförlig redovisning av dessa förhållanden har lämnats i promemorian.

Enligt min mening är det otillfredsställande att en överlåtelse av lager i samband med en omstrukturering som i det ena systemet kan ske utan skattemässiga verkningar leder till skatteeffekter i det andra systemet. Som framgått av bl. a. framställningar till finansdepartementet kan följden bli att i och för sig angelägna omstruktureringar inte genomförs. Jag anser därför att reglerna bör ändras. Reglerna bör utformas så att det blir möjligt att utan skatteeffekter ta över ett nedskrivet lager inte bara vid inkomstbeskattningen utan också vid vinstdelningsbeskattningen.

En sådan kontinuitet vid vinstdelningsbeskattningen förutsätter till att börja med att det överlåtande företaget neutraliserar avdragsposten (den upplösta lagerreserven) med en motsvarande tillkommande post. Samma belopp skall sedan tillgodoräknas det övertagande företaget. Tillgodoräkmandet får ske på olika sätt beroende på om lagret – för att använda terminologin i promemorian – redovisas enligt netto/netto-metoden eller netto/brutto-metoden.

Netto/netto-metoden innebär att det övertagande företaget tar upp lagret till skattemässigt restvärde och inte gör någon nedskrivning. När lagret säljs kommer en vinst fram som höjer både den beskattningsbara inkomsten och underlaget för vinstdelningsskatt. Engångseffekten kan här undvikas genom att företaget får ett särskilt avdrag vid beräkning av det nominella resultatet. Avdraget skall motsvara en tillkommande post hos det överlåtande företaget. Avdraget bör få utnyttjas fritt under det beskattningsår då övertagandet ägt rum och det närmast följande beskattningsåret.

När *netto/brutto-metoden* tillämpas redovisar det övertagande företaget efter överföringen en lika stor tillgångspost (lagret) och skuldpост (lagerreserven) som tidigare redovisats hos det överlåtande företaget. Skattemässigt kan detta uttryckas som att lagret övertagits till nedskrivet värde och att lagret därefter blivit föremål för både uppskrivning och nedskrivning. Uppskrivningen ökar den beskattningsbara inkomsten liksom det nominella resultatet. Nedskrivningen minskar den beskattningsbara inkomsten men däremot inte det nominella resultatet. Tillgodoräkandet kan här ske mer formlost. Det räcker med att slå fast att den lagerreserv som tillkommit hos det övertagande företaget inte skall beaktas vid beräkning av nominellt resultat.

För att de nya reglerna skall få tillämpas bör det vara fråga om en reell omstrukturering. Detta förutsätter i sin tur att överlåtelsen avser en hel rörelse eller rörelsegren och inte enstaka tillgångar. I likhet med flera remissinstanser anser jag däremot att det inte finns tillräckliga skäl att upprätthålla ett krav på att intressegemenskap skall föreligga mellan de båda företagen. Ett sådant krav kan i några fall leda till att bedömningen blir olika vid inkomstbeskattningen och vinstdelningsbeskattningen. Utgångspunkten bör i stället vara att en överföring som sker till skattemässigt restvärde – eller annat värde som understiger marknadspriset – skall godtas vid vinstdelningsbeskattningen om den godtas vid inkomstbeskattningen. De nya reglerna bör gälla – förutom lager – också pågående arbeten men däremot inte några andra poster.

Reglerna bör i princip gälla också vid *fusioner*. När det gäller fusioner bör även några frågor om inflationskorrigerings uppmärksammas. Den inflationskorrigerings som ett företag gör vid taxeringen till vinstdelningsskatt skall avse företagets inventarier och lager samt monetära tillgångar och skulder vid beskattningsårets ingång. Tillgångar som har förvärvats och skulder som har uppkommit under beskattningsåret beaktas således inte. I fusionsfallen betyder detta att det mottagande företaget inte får beakta de vid fusionen övertagna tillgångarna och skulderna vid sin taxering för fusionsåret. De beaktas i stället vid den taxering av det överlåtande företaget som i princip skall göras för samma år.

Vid många fusioner avtalas om att övertagandet skall ske med verkan retroaktivt från fusionsårets ingång. Eftersom hela resultatet av fusionsårets verksamhet i dessa fall redovisas av det mottagande företaget, talar starka materiella skäl för att detta företag – och inte överlåtaren – skall räkna in de tillgångar och skulder som fanns vid årets ingång i sitt underlag för inflationskorrigerings. Har övertagandet däremot fått effekt först vid en

senare tidpunkt bör inflationskorrigering göras enligt vanliga regler.

Prop. 1986/87:42

När det gäller byggnader och markanläggningar skall reala värdeminsknings- och utrangeringsavdrag beräknas med hänsyn till prisutvecklingen från anskaffningsåret. En fusion bör inte medföra att kontinuiteten bryts. Det övertagande företaget bör få beräkna de reala avdragen med utgångspunkt i det år då överlåtaren anskaffade tillgångarna.

De allmänna reglerna om omstrukturering och de särskilda reglerna för fusionsfallen bör tas in i två olika paragrafer (7 a och 7 b §§). I 7 b § bör vidare anges att belopp som i samband med fusion utskiftats till företagets ägare inte skall räknas som monetär skuld enligt 6 § tredje stycket.

4 Uppskrivning av anläggningstillgångar

Mitt förslag: Efter uppskrivning av anläggningstillgångar i ett aktiebolag får uppskrivningsbeloppet utnyttjas för täckning av förlust enligt fastställd balansräkning, om förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital. Inom tre år från beslut om sådan förlusttäckning får vinstutdelning beslutas endast om rätten ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökats med minst ett belopp som motsvarar förlusttäckningen.

Promemrieförslaget: Överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser utom Sveriges advokatsamfund tillstyrker i huvudsak förslaget eller lämnar det utan erinran. FAR understryker vikten av att de nya reglerna inte utformas så att uppskrivningsbeloppet kan redovisas som intäkt i resultaträkningen (se bil. 3 avsnitt 10).

Skälen för mitt förslag: Som framgår av promemorian får enligt gällande rätt inte uppskrivningsbelopp – vare sig omedelbart eller via en uppskrivningsfond – användas för att täcka förluster. Bakgrunden till denna ordning är att en uppskrivning utgör en orealiserad värdestegring. Ett aktiebolag, som redovisar förluster men som har en i realiteten god ekonomisk ställning, har dock även enligt nu gällande regler viss möjlighet att begagna sig av uppskrivningsbelopp för att täcka sina förluster. Detta förutsätter emellertid att bolaget efter uppskrivning av någon anläggningstillgång av-sätter uppskrivningsbeloppet till en uppskrivningsfond som därefter används för en höjning av aktiekapitalet (alternativt kan uppskrivningsbeloppet användas omedelbart till fond- eller nyemission). Eventuella balanserade förluster kan sedan täckas genom att aktiekapitalet sätts ned. Jag anser – efter att ha samrått med chefen för justitiedepartementet – att detta förfaringsätt är onödigt krångligt och att reglerna bör förenklas.

Behovet av att förenkla reglerna på detta område har ökat med införandet av vinstdelningsskatten och dess reala vinstbegrepp. Vid beräkning av vinstdelningsunderlaget beaktar man att skulder som uttrycks i ett nominellt belopp blir allt mindre betungande vid inflation. Detta sker genom att

ett inflationstillägg beräknas på skuldsumman. Om skulderna hänför sig till t.ex. uthyrda fastigheter balanseras tillägget inte av något inflationsavdrag (bortsett från den beloppsmässigt betydligt mindre uppräkningsavdragen). Ger verksamheten i övrigt ett nollresultat (hyresintäkterna motsvarar summan av räntor och andra driftkostnader) kan inflationstillägget leda till vinstdelningsskatt och till att bolaget måste redovisa en förlust. Om detta upprepas kan det egna kapitalet enligt balansräkningen urholkas så att frågan om att upprätta en kontrollbalansräkning enligt bestämmelserna i 13 kap. 2§ ABL aktualiseras. Detta skulle i regel inte behöva inträffa, om bolaget fick möjlighet att på ett enklare sätt än nu kvitta bort balanserade förluster mot en försiktig uppskrivning av anläggningstillgångarna.

Övervägande skäl talar därför enligt min mening för att ABL förenklas så att uppskrivna medel kan användas för täckning av förluster utan föregående höjning och nedsättning av aktiekapitalet. En förutsättning för att ett sådant förenklat förfarande skall godtas är emellertid, som framhålls i promemorian, att förfarandet kan kringgärdas med regler som motsvarar dem som nu gäller vid nedsättning av aktiekapital. Stränga restriktioner måste alltså gälla i fråga om dispositionen av uppskrivningsbeloppet. Jag vill här erinra om att riksdagen nyligen har understrukt vikten av att inte ändra den nuvarande regleringen så att man därmed öppnar vägar för att föra ut medel ur företagen till nackdel för borgenärer, aktieägare och andra (LU 1985/86:6 s. 13).

Särskilt viktigt är det enligt min mening att vinstutdelning inte får ske inom viss tid efter det att förlusttäckning med uppskrivningsbelopp har ägt rum, såvida inte rätten ger tillstånd till det. Uppskrivningen skulle i annat fall indirekt – om den senare följs av vinster – kunna skapa en utdelningsbar vinst. Uppskrivningsbeloppet bör inte heller i någon annan form än vinstutdelning få föras ut ur företaget. De nya bestämmelserna kan följaktligen komma i fråga endast för företag som är underkastade stränga krav när det gäller bundet eget kapital. Jag delar därför uppfattningen i promemorian att möjligheten till förlusttäckning med uppskrivningsbelopp bör begränsas till att avse enbart aktiebolag.

Med en lösning enligt de riktlinjer som jag nu angett är det enligt min mening möjligt att skapa tillfredsställande garantier för att uppskrivningsbeloppet inte förs ut ur aktiebolaget. Jag kan därför inte ansluta mig till Sveriges advokatsamfunds uppfattning, att den nya möjligheten till förlusttäckning kan leda till en urholkning av ABL:s krav på eget kapital.

De närmare villkor som bör ställas upp för att ett aktiebolag skall få använda ett uppskrivningsbelopp till täckning av förluster behandlas i författningskommentarerna (avsnitt 7.3).

Redovisningstekniskt bör förlusttäckningen kunna göras via en uppskrivningsfond. Frågan är emellertid om uppskrivningsbeloppet i enlighet med förslaget i promemorian även omedelbart skall få användas för täckning av förlust.

Enligt god redovisningssed får en uppskrivning inte redovisas som intäkt i resultaträkningen, eftersom uppskrivningar inte får användas till vinstutdelning (jfr prop. 1975:103 s. 444 och FAR:s rekommendation i redovis-

ningsfrågor nr 3, Redovisning av materiella anläggningstillgångar). För att de nya reglerna inte skall kunna leda till en otillåten intäktsredovisning av uppskrivningsbeloppet, bör enligt FAR förlusttäckningen alltid ske via en uppskrivningsfond.

Prop. 1986/87:42

För egen del ansluter jag mig till FAR:s uppfattning. Det bör alltså enligt min mening inte vara tillåtet att använda uppskrivningsbeloppet omedelbart till förlusttäckning. I stället bör beloppet redovisningstekniskt sett alltid föras till en uppskrivningsfond som i sin tur får tas i anspråk för förlusttäckningen. Jämfört med omedelbar förlusttäckning torde ett sådant förfarande inte innebära någon praktisk olägenhet för företagen.

5 Ikraftträdande

Mitt förslag: De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 1987. Vad gäller vinstdelningsskatten tillämpas reglerna om omstruktureringar fr.o.m. 1985 års taxering, reglerna om återläggning av koncernbidrag fr.o.m. 1988 års taxering och övriga regler fr.o.m. 1987 års taxering. De nya skattereglerna för fusioner tillämpas fr.o.m. 1988 års taxering.

Promemorieförslagen: Överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Från näringslivets sida anser man att återläggning av koncernbidrag skall få ske redan vid 1987 års taxering. I övrigt görs inga erinringar (se bil. 3 avsnitt 11).

Skälen för mitt förslag: De nya banklagarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1987. De nya inkomstskattereglerna vid fusion bör därför tillämpas första gången vid 1988 års taxering.

Även förslaget om resultatutjämnning inom koncerner vid vinstdelningsbeskattningen bör tillämpas första gången vid 1988 års taxering. Tillräckliga skäl att börja tillämpa reglerna redan vid 1987 års taxering anser jag inte föreligga. Vad gäller beskattningen vid fusioner och andra omstruktureringar har det rått en betydande osäkerhet om hur de nuvarande reglerna skall tillämpas. Jag anser det rimligt att de företag som efter tillkomsten av VDL genomfört fusioner och andra omstruktureringar får en möjlighet att dra nytta av de nya reglerna. Reglerna bör därför tillämpas redan fr.o.m. 1985 års taxering (jfr avsnitt 7.2).

I fråga om övriga ändringar på vinstdelningsskattens område – och justeringen för kommissionärsföretagen i SIL – är det angeläget att nya regler kan tillämpas redan vid 1987 års taxering.

Ändringen av värderingsreglerna i ABL bör träda i kraft den 1 januari 1987.

6 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
2. lag om ändring i lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt,
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385),
4. lag om ändring i förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar,
5. lag om ändring i lagen (1960:63) om förlustavdrag,
6. lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond,
7. lag om ändring i lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto,
8. lag om ändring i lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto,
9. lag om ändring i lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto,
10. lag om ändring i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet,
11. lag om ändring i lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Det under 3 angivna förslaget har upprättats i samråd med chefen för justitiedepartementet.

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 4*¹.

7 Författningskommentarer

7.1 Lagen om statlig inkomstskatt

2 §

2 mom. Redan i dag gäller att kommissionärsrörelsen skall betraktas som en del av kommissionärsföretagets verksamhet. Tillägget i 2 mom., som är att se som ett förtydligande, innebär att rörelsen också skall räknas in i kommittentföretagets verksamhet vid prövningen av om koncernbidragsvillkoret i första stycket e är uppfyllt.

4 mom. I samband med att den kommunala taxeringen av juridiska personer avskaffades sammanfördes ett stort antal fusionsregler i KL till 2 § 4 mom. SIL. Bestämmelserna finns för närvarande i de första åtta styckena av momentet.

I förslaget har de nya fusionsreglerna arbetats in. Hänvisningar görs till de aktuella paragraferna i förslaget till nya banklagar (prop. 1986/87:12). Vidare har lagtexten redigerats om i väsentliga delar. Samtidigt har den nuvarande bestämmelsen i 2 § 4 mom. fjärde stycket tagits bort. Enligt denna bestämmelse skall intäkt av rörelse för de i fusionen deltagande företagen beräknas utan avseende på de i fusionsavtalet angivna värdena på övertagna tillgångar m.m. Bestämmelsen är närmast avsedd att uttrycka att det överlåtande företaget inte skall beskattas i anledning av fusionen (jfr avsnitt 2). Slopandet av bestämmelsen innebär ingen ändring i förhållande till vad som nu gäller.

¹ Av bilagan har här endast tagits med 2 § fjärde stycket, 6 § femte stycket och 7 a § lagen om vinstdelningsskatt. I övrigt är de remitterade lagförslagen fränsett redaktionella ändringar likalydande med dem som är fogade till propositionen.

I *första stycket* anges de olika fusioner för vilka momentets bestämmelser gäller. Vid fusioner enligt ABL och FL gäller liksom nu att reglerna inte är tillämpliga om något av de fusionerande företagen bedriver handel med fastigheter eller penningrörelse. De ekonomiska föreningarnas spar-kasseverksamhet är dock inte diskvalificerande i det här sammanhanget.

De nuvarande bestämmelserna i 2§ 4mom. SIL är inte i alla delar tillämpliga på sparbanksfusioner. För sparbankernas del gäller enbart reglerna om avdrag för påford resp. skatteplikt för restituerad vinstdelnings-skatt m. m. och reglerna om kontinuitet vid realisationsvinstbeskattningen. Enligt förslaget skall bestämmelserna i momentet bli tillämpliga fullt ut på alla de ifrågavarande fusionsformerna, således även på sparbanksfusioner.

Av *andra stycket* framgår indirekt att fusionen normalt inte skall utlösa någon beskattning. Övertagandet av lager m. m. får ske till skattemässigt restvärde hos det överlåtande företaget, dvs. i förekommande fall exkl. lagerreserv eller motsvarande. Om det övertagande företaget tar upp tillgångarna till högre värde beskattas företaget för skillnadsbeloppet.

I *tredje–femte styckena* anges vilka regler som skall gälla vid överföring av andra typer av tillgångar. Av *sjätte stycket*, som motsvarar nuvarande *andra stycket*, framgår att fusionen i sig inte utan vidare föranleder någon definitiv återföring av avdrag för avsättningar för framtida utgifter. Den föreslagna lagtexten innebär inte någon saklig ändring.

För närvarande gäller vissa av fusionsreglerna också när ett bankaktiebolag övertar ett annat bankbolags hela bankrörelse. Den övertagande banken träder i den överlåtande bankens ställe vad gäller avdrag och skatteplikt för vinstdelningsskatt och beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust vid försäljning av övertagna tillgångar. Eftersom det nu öppnas en möjlighet för bankaktiebolag att gå samman genom fusion har dessa kontinuitetsregler vid övertagande av bankrörelse utan fusion slo-pats. Bestämmelserna i *sjunde och åttonde styckena*, som motsvarar nuva-rande *åttonde resp. tredje stycket*, skall alltså bara gälla i fusionsfallen.

I *tionde stycket* finns en bestämmelse som innebär att utskiftning av rörelsetillgångar kan utlösa inkomstbeskattning hos det utskiftande företa-get. Undantag görs när utskiftningen sker genom fusion som avses i 2§ 4mom. första stycket. Bestämmelsen har formulerats om så att det klart skall framgå att en utskiftning av fusionsvederlag till delägarna i det överlå-tande företaget inte skall jämföras med en försäljning.

Övergångsbestämmelserna

I *punkt 1* anges att ändringarna i SIL träder i kraft den 1 januari 1987. Tidpunkten sammanfaller med den tidpunkt för ikraftträdande som föresla-gits beträffande de nya banklagarna. Av *punkt 2* framgår att de nya fu-sionsskattereglerna tillämpas fr. o. m. 1988 års taxering.

Enligt *punkt 3* skall de nya reglerna tillämpas även på sådana fusioner enligt 87§ 1mom. lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen som omfat-tas av de tidigare bestämmelserna i 2§ 4mom. Även de fusioner som efter ikraftträdandet genomförs enligt den äldre lagstiftningen kommer att täckas av de nya reglerna.

Särskilda regler gäller för närvarande vid fusion enligt 78 § lagen (1955:256) om sparbanker. Av *punkt 4* följer att dessa särregler skall tillämpas även fortsättningsvis när fusionen sker enligt den lagen. Motsvarande särregler vid vissa samgåenden mellan bankaktiebolag skall även de fortsätta att tillämpas, dock bara om övertagandet av bankrörelsen skett före den 1 januari 1987.

7.2 Lagen om vinstdelningsskatt

Förslagen föranleder ändringar i 2, 3 och 6 §§. De nya bestämmelserna om beskattningen vid omstruktureringar och fusion har samlats i två nya paragrafer, 7 a och 7 b §§. Dessutom föreslås vissa jämkningar av 9 §.

2 §

Ändringarna avser höjningen av det fasta fribeloppet och begreppet intressegemenskap. I *andra stycket* anges vilken tidpunkt som är relevant för bedömningen av om intressegemenskap föreligger eller ej. Denna tidpunkt är utgången av beskattningsåret för vart och ett av de berörda företagen. Om beskattningsåren för två företag utgår t.ex. den 30 juni 1987 resp. den 31 december 1987 föreligger alltså intressegemenskap bara om företagen vid båda dessa tidpunkter står i sådan relation till varandra som anges i *andra stycket*. Taxeras ett företag samtidigt för resultatet under ett brutet räkenskapsår och för vissa inkomster som enligt 3 § KL skall redovisas per kalenderår (t.ex. realisationsvinster) bör avseende fästas vid de förhållanden som förelåg vid *räkenskapsårets* utgång.

Definitionen av begreppet intressegemenskap har tagits in i det nya *fjärde stycket*. Enligt första meningen skall intressegemenskap alltid anses föreligga i koncerner (med ett svenskt företag som moderföretag). Detta led motsvarar uttrycket "moder- och dotterföretag" i den nuvarande definitionen. Koncernregler finns i ABL, FL och lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag men också i t.ex. banklagarna. I det här sammanhanget räknas som koncerner också företagsgrupper med en stiftelse eller en utländsk juridisk person som moderföretag. Bestämmelserna i tredje meningen avser de fall där något koncernförhållande av det här angivna slaget inte föreligger. Uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning" har behållits men ett tillägg har gjorts för att markera att det är det faktiska inflytandet och inte de formella förhållandena som skall vara avgörande.

När det gäller företag där staten eller en kommun har det bestämmande inflytandet förutsätts för intressegemenskap dessutom att företagens huvudsakliga verksamhet är av "samma eller likartat slag". Avsikten är att verksamhetsarten i första hand skall bestämmas med ledning av den svenska standarden för näringsgrensindelning (SNI). Till grund för bedömningen bör läggas indelningen i nio olika näringar. För t.ex. kommunernas del betyder detta att de företag som ombesörjer samfärdsel (tillhör näring 7) normalt skall anses ha intressegemenskap med varandra men att de där emot skall anses som fristående från företag som svarar för el-, gas-,

värme- och vattenförsörjning (näring 4) eller bedriver hotellverksamhet (näring 6). Uttrycket "likartat slag" ger dock utrymme för en något friare bedömning där hänsyn tas till olika funktionella och ekonomiska samband. I regel bör t.ex. ett rörelsedrivande företag anses ha intressegemenskap med ett företag som förvaltar den fastighet på vilken rörelsen bedrivs. I lagtexten anges uttryckligen att ifrågavarande bestämmelse är tillämplig även beträffande landstingskommuner. Med kommun avses inte kyrklig kommun.

3 §

Det nya *andra stycket* innehåller bestämmelserna om återläggning av koncernbidrag. Frågan om återläggning blir naturligtvis aktuell endast i de fall där koncernbidraget har beaktats vid inkomsttaxeringen. Som villkor för återläggningen gäller att mottagaren inte i sin tur har fått avdrag vid inkomsttaxeringen för något utgivet koncernbidrag. Har företaget fått koncernbidrag från flera givare, finns det inte något som hindrar att återläggningen omfattar samtliga bidrag men den kan också, om företagen så önskar, begränsas till att avse något eller några av bidragen (eller delar av dem). Ett ytterligare krav är att både givare och mottagare yrkar att återläggning skall ske.

I det nya *tredje stycket* har tagits in en erinran om att det nominella resultatet påverkas om företag som berörs av omstruktureringen utnyttjar bestämmelserna i 7 a eller 7 b § om tillgodoräknande.

6 §

Beträffande belopp som har utskiftats till delägare erinras i *tredje stycket* om det undantag som enligt den nya 7 b § skall gälla vid de där avsedda fusionerna.

Av *femte stycket* framgår att bedömningen av om intressegemenskap föreligger skall göras med hänsyn till förhållandena vid emissionstillfället. Det erlagda beloppet får inte räknas som monetär tillgång om det råder intressegemenskap antingen före eller efter emissionen. Förslaget innebär en kodifiering av vad som uttalades i förarbetena till VDL.

7 a §

Paragrafen innehåller de bestämmelser om tillgodoräknande som har föreslagits i avsnitt 3.6. Bestämmelserna går ut på att ett företag, som har förvärvat nedskrivna lagertillgångar, i vissa fall skall få tillgodoräkna sig ett belopp som i princip motsvarar den upplösning av lagerreserv som på grund av överlåtelsen skett hos det överlåtande företaget.

I *första stycket* anges de allmänna förutsättningarna för ett sådant tillgodoräknande. Kravet att det skall vara fråga om nedskrivna tillgångar innebär att bestämmelserna blir tillämpliga bara på tillgångar som det överlåtande företaget innehade vid ingången av överlåtelseåret. För att bestämmelserna skall få tillämpas fordras vidare att vederlaget har under-

stigit tillgångarnas bruttovärde hos överlåtaren, såsom detta uttryck har definierats i sista meningen.

Av första stycket framgår också hur man skall fastställa det belopp som får tillgodoräknas det övertagande företaget. Det är i första hand fråga om den lagerreserv som är hänförlig till de överlåtna tillgångarna, dvs. skillnaden mellan dessa tillgångars brutto- och nettovärde. Har vederlaget överstigit nettovärdet, är det dock bara skillnaden mellan bruttovärdet och vederlaget som får utnyttjas av det övertagande företaget. Uppgift om storleken av lagerreserven kan hämtas från föregående års utgående balansräkning. I många fall måste det naturligtvis inträffa att en del av tillgångarna har hunnit säljas ut eller förbrukas före den interna överlåtelsen eller att denna inte omfattar hela det lager som finns vid överlåtelsestillfället. I sådana fall blir det nödvändigt att till en början fastställa hur stor den i bokslutet gjorda lagernedskrivningen var i förhållande till det utgående lagrets bruttovärde. Den procentsats för nedskrivningen som då erhålls får sedan appliceras på bruttovärdet av de tillgångar som omfattas av internöverlåtelsen. Har olika grupper av lagertillgångar behandlats enligt olika principer (för vissa varor har t.ex. de särskilda reglerna för rå- och stapelvaror tillämpats) måste en motsvarande beräkning göras särskilt för varje varuslag. Det skall slutligen framhållas att företagen, sedan det belopp som får tillgodoräknas mottagaren har räknats fram, har att välja mellan att överföra *hela* beloppet eller att avstå från en tillämpning av de nya reglerna. Avsikten är således inte att tillåta ett partiellt utnyttjande.

I *andra stycket* anges de ytterligare villkor som gäller för ett tillgodoräkande. Enligt *punkt 1* fordras att båda företagen är skattskyldiga enligt 1 §. Det är däremot inte nödvändigt att de vid taxeringen för överlåtelseåret faktiskt påförs någon vinstdelningsskatt.

Av *punkt 2* framgår att överlåtelsen inte får föranleda uttagsbeskattning hos det överlåtande företaget. Lagertillgångarna får alltså inte – vilket för övrigt också följer av *inledningen till första stycket* – i samband med överlåtelsen byta skattemässig karaktär till anläggningstillgångar. Så långt överensstämmer *punkt 2* med regleringen i promemorian. Därtill täcker *punkt 2* också andra fall där uttagsbeskattning skulle kunna bli aktuell. Som framgått tidigare (avsnitt 3.6) är innebörden av gällande rätt oklar. Genom bestämmelsen i *punkt 2* vinner man dock att bedömningen blir enhetlig vid inkomstbeskattningen och vinstdelningsbeskattningen. En förutsättning för att reglerna över huvud taget skall bli tillämpliga är – som framgår av *punkt 3* – att överlåtelsen inte bara avser enstaka lagertillgångar.

Föreskriften i *andra stycket punkt 4* förutsätter i princip att det överlåtande företags vinstdelningsunderlag först beräknas enligt vanliga regler, dvs. med tillämpning av bl.a. återläggningsreglerna i 3 §, och att det belopp som skall tillgodoräknas mottagaren därefter behandlas som en tillkommande post hos överlåtaren.

I *tredje och fjärde styckena* anges hur tillgodoräkandet skall genomföras. Har mottagaren tillämpat den s.k. netto/brutto-metoden, sker tillgodoräkandet genom att metoden godtas vid vinstdelningsbeskattningen. Detta gäller dock endast i den mån mottagaren inte tar upp de övertagna

tillgångarna till högre värde än överlåtarens bruttovärde. Håller sig mottagaren inom denna ram skall någon uppskrivning av tillgångarna inte anses ha skett. Tas tillgångarna upp till högre värde, betraktas däremot det överskjutande beloppet som en uppskrivning. Har överföringen skett enligt netto/netto-metoden får mottagaren utnyttja det tillgodoräknade beloppet som ett särskilt avdrag. Avdraget är inte knutet till vidareförsäljningen av tillgångarna. Mottagaren får fritt fördela avdraget mellan övertagandeåret och det närmast följande beskattningsåret.

Av femte stycket framgår att bestämmelserna är tillämpliga också på en överlåtelse av pågående arbeten som är nedskrivna hos överlåtaren. Vad som sagts om lagertillgångar i rörelse gäller enligt samma stycke även i fråga om lager i jordbruk och skogsbruk.

7 b §

I denna paragraf finns de särskilda bestämmelserna om beskattningen vid fusion. Det övertagande företaget skall få tillgodoräkna sig ett belopp som motsvarar den hos överlåtaren upplösta lagerreserven. Dessutom gäller särskilda regler för företagets inflationskorrigering.

Enligt första stycket gäller de nya reglerna fusioner som omfattas av 2 § 4 mom. första stycket SIL enligt momentets lydelse fr.o.m. den 1 januari 1987. Reglerna kommer också att bli tillämpliga på bl.a. sparbanksfusioner som genomförts eller genomförs enligt ännu gällande sparbankslag (se vidare nedan angående övergångsbestämmelserna).

Andra stycket innehåller bestämmelserna om tillgodoräknande. Regleringen har kunnat göras betydligt enklare än i 7 a §. Hela den upplösta reserven får genomgående tillgodoräknas det övertagande företaget. När det är fråga om ett retroaktivt övertagande av verksamheten krävs inte att det överlåtande företaget tar upp det tillgodoräknade beloppet som en tillkommande post.

I tredje–femte styckena finns reglerna om inflationskorrigering.

9 §

I denna paragraf regleras skyldigheten att lämna uppgifter till ledning för beräkningen av vinstdelningsunderlag. Vissa ändringar föreslås nu i förtydligande syfte. Bl.a. markeras att det är den subjektiva skattskyldigheten enligt 1 § – och inte skyldigheten att ett visst år faktiskt betala vinstdelningsskatt – som är avgörande för uppgiftsskyldigheten. Vidare slås fast att uppgiftsskyldigheten även omfattar de uppgifter som behövs för att ta ställning till om intressegemenskap föreligger mellan det ifrågavarande företaget och annat eller andra företag.

Övergångsbestämmelserna

Som framgår av punkt 1 skall de nya bestämmelserna träda i kraft den 1 januari 1987. Huvudregeln är att bestämmelserna skall tillämpas fr.o.m. 1987 års taxering. Reglerna om frivillig återläggning av koncernbidrag skall

dock tillämpas fr.o.m. 1988 års taxering och de regler som gäller omstruktureringsfallen fr.o.m. 1985 års taxering. I fråga om omstruktureringarna gäller dessutom reglerna i punkterna 2–4.

Enligt 7 a § andra stycket 4 får det övertagande företaget tillämpa reglerna om tillgodoräknande endast om det överlåtande företaget tagit upp en motsvarande tillkommande post. Detta villkor bör inte utan vidare tillämpas i fråga om överlåtelser som skett före ikraftträdandet, bl.a. av den anledningen att posten skulle kunna leda till att det överlåtande företags skatt i efterhand höjdes. Av *punkt 2* framgår hur villkoret skall behandlas övergångsvis.

I promemorian har förutsatts att det överlåtande företaget skall ta upp en tillkommande post även om överlåtelserna skett under ett beskattningsår som redan blivit föremål för taxering. Detta kan leda till processuella problem. Här har i stället en annan lösning valts. Den innebär att det överlåtande företaget inte behöver ta upp någon tillkommande post om överlåtelserna skett före ikraftträdandet, dvs. före den 1 januari 1987. I stället skall man vid det övertagande företags taxering göra en beräkning av vilket vinstdelningsunderlag det överlåtande företaget skulle ha fått om posten hade tagits upp. Tillgodoräknande får inte ske alls om vinstdelningsunderlaget från början var positivt och bara delvis om vinstdelningsunderlaget från början var negativt men genom tillägget av den ifrågavarande posten blir positivt.

I den tredje att-satsen klarläggs att villkoret i 7 a § andra stycket 1 – att de företag som berörs av omstruktureringen är skattskyldiga till vinstdelningsskatt – inte hindrar att de nya reglerna tillämpas även om överlåtelserna skett under ett beskattningsår som inletts före den 1 januari 1984. Bestämmelsen i den fjärde att-satsen syftar till att undvika retroaktiva effekter av de nya reglerna i 7 b § tredje stycket om inflationskorrigering vid fusion.

Enligt *punkt 3* får ett företag som vill tillämpa bestämmelserna om tillgodoräknande besvara sig i särskild ordning över 1985 och 1986 års taxeringar. Beträffande sådana besvär gäller reglerna i 100 § taxeringslagen (1956:623). Rätten att anföra extraordinära besvär är i detta fall oberoende av om det är fråga om ett väsentligt skattebelopp eller (i fråga om 1986 års taxering) om det framstår som ursäktligt att besvären inte anförts inom den ordinarie besvärstiden (jfr prop. 1985/86: 131 s. 97).

Av *punkt 4* framgår att de nya reglerna i 7 b § tillämpas också på fusioner som genomförts eller under ett övergångsskede genomförs enligt den ännu gällande lagstiftningen om sparbanker och jordbrukskassor.

7.3 Aktiebolagslagen

Ändringarna i *första stycket* av 11 kap. 4 § innebär att en uppskrivningsfond får tas i anspråk också för täckning av förlust. En förutsättning för detta är dock att förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital. I praktiken innebär denna ändring att belopp som motsvarar det värde varmed en anläggningstillgång har uppskrivits i vissa fall får användas för förlusttäckning.

Beslut om dispositioner beträffande ett aktiebolags vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen skall fattas av ordinarie bolagsstämma (se 9 kap. 5§). Det är således den ordinarie bolagsstämman som skall fatta beslut om förlusttäckning enligt förevarande paragraf.

I *andra stycket* anges närmare vilka förutsättningar som gäller för förlusttäckningen.

I normalfallet kommer den av styrelsen upprättade årsredovisningen att innehålla förslag till uppskrivning och förlusttäckning. I sådana fall får det i *andra stycket första meningen* uppställda kravet på revisorernas hörande anses uppfyllt genom den vanliga revisionsberättelsen. Om den av styrelsen framlagda årsredovisningen saknar förslag i nu angivna hänseenden eller stämman avviker från dessa förslag, måste revisorerna däremot höras innan stämman beslutar om förlusttäckningen. Revisorernas uttalande skall därvid avse huruvida ett visst förslag till förlusttäckning står i överensstämmelse med bestämmelserna i förevarande paragraf.

Föreskrifterna i 20§ första stycket punkt 3 bokföringslagen (1976:125) och 11 kap. 8§ första stycket punkt 3 ABL innebär att upplysning om uppskrivning och avsättning till uppskrivningsfond skall lämnas i årsredovisningen. Det sistnämnda lagrummet innebär även att upplysning skall lämnas i årsredovisning om att en uppskrivningsfond tas i anspråk. Genom de angivna bestämmelserna tillgodoses behovet av upplysningar i årsredovisningen om beslut att täcka förluster med uppskrivningsbelopp.

Bestämmelserna i *andra stycket andra meningen* om begränsningar i möjligheten att dela ut vinst efter beslut om förlusttäckning har en förebild i 6kap. 5§. Vad beträffar rättens tillstånd gäller enligt *tredje meningen* 6kap. 6§ tredje–femte styckena. Rätten skall alltså utfärda kallelse på kända och okända borgenärer och tillstånd till vinstutdelning skall meddelas, om fordringsägarna inte bestrider ansökan eller får betalning eller betryggande säkerhet.

7.4 Övriga författningar

Förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar

Författningen bör i fortsättningen benämnas "Lag om utskiftningsskatt".

I 1§ 2mom. har den nya dispensregeln tagits in. Dispensfrågan provas inte – som fallet är vid vanliga fusioner mellan moderbolag och helägda dotterbolag – av RSV utan av regeringen.

Lagen (1960:63) om förlustavdrag

Ändringarna i 10§ föranleds av de nya bestämmelserna om fusion i 2 § 4 mom. SIL. Ändringar av redaktionell karaktär har också gjorts.

Vissa fondförfattningar

De nya fusionsformerna föranleder följdändringar i 11§ lagen (1979:609) om allmän investeringsfond, 11§ lagen (1980:456) om insättning på tillfäl-

ligt vinstkonto, 11 § lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto, 11 § lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto, 8 § lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet samt 8 § lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Prop. 1986/87:42

8 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
2. lag om ändring i lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt,
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385),
4. lag om ändring i förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar,
5. lag om ändring i lagen (1960:63) om förlustavdrag,
6. lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond,
7. lag om ändring i lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto,
8. lag om ändring i lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto,
9. lag om ändring i lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto,
10. lag om ändring i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet,
11. lag om ändring i lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

9 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Sammanställning av remissyttranden över avsnittet om skatteregler vid fusion i promemorian (Ds Fi 1985:15) Ny banklagstiftning – ikraftträdande m. m.

1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över avsnittet om skatteregler vid fusion i promemorian (Ds Fi 1985:15) Ny banklagstiftning – ikraftträdande m. m. avgetts av fullmäktige i riksbanken, kammarrätten i Stockholm, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksskatteverket, Svenska bankföreningen, Svenska sparbanksföreningen och Sveriges föreningsbankers förbund. Post- och kreditbanken, PK-banken, har instämt i Svenska bankföreningens yttrande.

2 Den huvudsakliga inställningen

Förslagen har fått ett i huvudsak positivt mottagande. Förslagen tillstyrks helt eller lämnas utan erinran av fullmäktige i riksbanken, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksskatteverket och Sveriges föreningsbankers förbund. Även övriga remissinstanser har godtagit det mesta av vad som förts fram utan erinringar. De avvikande synpunkterna redovisas nedan.

3 Fusion mellan bankaktiebolag eller sparbanks och helägt dotterbolag

Svenska bankföreningen motsätter sig att fusionsreglerna i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt inte avses omfatta fusion mellan ett bankaktiebolag och ett helägt dotterbolag.

Svenska bankföreningen anför:

När fusionen gäller en sparbanks eller föreningsbanks, förs tillgångar från ett dubbelbeskattat subjekt till ett subjekt, vilket beskattas enligt andra principer. Enligt promemorian bör i detta fall av systematiska skäl motsvarande regler gälla när moderföretaget är ett bankaktiebolag. Ett sådant skäl kan enligt bankföreningens uppfattning inte godtas. Enhetliga regler är visserligen i och för sig eftersträfvansvärda; regelsystemet blir enkelt och lättillämpat. Men konsekvensen får inte bli att samma regler skall tillämpas på områden, där verkligheten är olikartad. I detta fall finns inga sakliga motiv att införa den föreslagna ordningen för fall där bankaktiebolag är moderbolag. Om den skattemässiga karaktären på tillgångarna i resp rörelse inte förändras till följd av fusionen bör, liksom i fråga om fusion av

bankaktiebolag, inga skattekonsekvenser uppstå. Endast de systematiska skäl som anförts kan enligt bankföreningen inte motivera den skattemässiga försämring för berörda banker som förslaget skulle innebära. Bankföreningen motsätter sig alltså detta förslag.

Svenska sparbanksföreningen anför:

I förslaget till ny sparbankslag upptas regler som möjliggör fusion mellan sparbank och helägt dotteraktiebolag. Enligt stencilen skall 2 § 4 mom SIL inte gälla fusion mellan sparbank och dess helägda dotteraktiebolag. Den motivering härfor som anförts på sid 64 i stencilen är inte övertygande. Däremot kan starka skäl anföras för att 2 § 4 mom SIL skall gälla fusion mellan sparbank och helägt dotteraktiebolag. Ett skäl är naturligtvis att en sparbank, som enligt sina överväganden funnit det vettigt att driva verksamhet i dotterbolag, inte skall komma i sämre läge om det vill fusionera verksamheten än en sparbank som från början behållit verksamheten inom sig. Här ligger också att fusionsskattereglerna inte bör på ett så avgörande sätt få styra sparbankens val av organisationsform för sin verksamhet. Föreningen anser således inte att det föreligger några principiella skäl mot att 2 § 4 mom skall omfatta fusion mellan sparbank och helägt dotteraktiebolag. Följaktligen skall enligt föreningens uppfattning 2 § 4 mom SIL gälla även fusion mellan sparbank och dess dotterbolag.

4 1971 års riksdagsbemyndigande

Enligt ett bemyndigande av riksdagen från år 1971 får regeringen vid samgående mellan bankaktiebolag – utan fusion – befria från eller medge uppskov med betalning av utskiftningsskatt. I promemorian sägs att det ligger närmast till hands att bemyndigandet upphävs.

Kammarrätten i Stockholm anför:

I promemorian erinras (s 59) om att enligt banklagsutredningens förslag en bankrörelse även i fortsättningen skall kunna övertas utan fusion. Domstolen anser att i så fall 1971 års riksdagsbemyndigande för regeringen – att befria från eller medge uppskov med betalning av utskiftningsskatt – bör behållas för sådana fall (jfr s 64 f).

5 Övrigt

Kammarrätten i Stockholm anför i fråga om förslaget till ändring i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet:

Tredje stycket i 8 § i förslaget bör omformuleras enligt följande: Vid sådan – – – avsatts hos *det övertagande företaget* under det år då *det överlåtande företaget* avsatte medlen. .

FINANS-
DEPARTEMENTET

ÖVERSYN AV VINSTDELNINGSSKATTEN

Ds Fi 1986:19

2.1 Lagen om vinstdelningsskatt	58
4 Det fasta fribeloppet	59
5 Närstående företag	60
5.1 Inledning	60
5.2 Begreppet intressegemenskap	62
5.2.1 Nuvarande regler	62
5.2.2 Behovet av översyn	64
5.2.3 Överväganden och förslag	64
5.3 Resultatutjämnning inom koncerner	70
5.3.1 Nuvarande regler	70
5.3.2 Behovet av översyn	72
5.3.3 Överväganden och förslag	73
5.4 Kommissionärsföretag	76
5.4.1 Nuvarande regler	76
5.4.2 Behovet av översyn	78
5.4.3 Överväganden och förslag	79
6 Omstruktureringar	80
6.1 Inledning	80
6.2 Behandlingen av lagerreserver m. m.	82
6.2.1 Nuvarande regler	82
6.2.2 Behovet av översyn	85
6.2.3 Överväganden och förslag	93
6.3 Fusion	100
6.3.1 Nuvarande regler	100
6.3.2 Behovet av översyn	103
6.3.3 Överväganden och förslag	105
7 Värdering av anläggningstillgångar	107

2.1 Lagen om vinstdelningsskatt

Lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt, VDL, omfattar aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringsanstalter. Undantag har gjorts för livförsäkringsföretag, schablonbeskattade bostadsföretag och vissa aktiebolag som är skattskyldiga bara för fastighetsinkomster.

Vinstdelningsskatten tillfaller staten och förs till allmänna pensionsfonden. Vad gäller taxerings- och uppbördsförfarandet behandlas vinstdelningsskatten i princip på samma sätt som den vanliga inkomstskatten för juridiska personer (bolagsskatten). Reglerna om skattetillägg och förseningsavgift gäller dock inte.

Underlaget för vinstdelningsskatt bestäms av taxeringsnämnden. De vanliga besvärreglerna tillämpas. Sedan år 1985 är det vidare möjligt att få förhandsbesked från riksskatteverkets rättsnämnd i frågor som gäller vinstdelningsskatten.

VDL omfattar bara tio paragrafer. Att VDL inte är mer omfattande än så hänger bl.a. samman med att den statligt beskattningsbara inkomsten bildar utgångspunkt för beräkning av underlaget för vinstdelningsskatten.

Vid utformningen av vinstdelningsskatten har man lagt vikt vid att skatten – i högre grad än som är fallet med bolagsskatten – skall träffa företagets "verkliga" vinst. Medan underlaget för bolagsskatten beräknas helt nominellt ligger en real vinstberäkning till grund för vinstdelningsskatten. Vidare godtas inte bokslutsdispositioner i samma utsträckning som i bolagsskatten. En annan skillnad är att bolagsskatten är helt proportionell medan vinster upp till ett visst belopp (fribeloppet) undantas från vinstdelningsskatt.

Utgångspunkten vid beräkning av underlaget för vinstdelningsskatt är alltså den statligt beskattningsbara inkomsten. Efter justeringar i *tre steg* får man fram ett underlag för vinstdelningsskatt. Skatten är 20 % av detta underlag.

Vinstdelningsskatten är med ett års förskjutning avdragsgill vid beräkning av den statligt beskattningsbara inkomsten. Samtidigt är årets inkomstskatt – utan förskjutning – avdragsgill vid beräkning av vinstdelningsunderlag. Inkomstskatten beräknas schablonmässigt till 52 % av den beskattningsbara inkomsten. I det första steget görs också andra justeringar. Förlustavdrag liksom Annell-avdrag, investeringsavdrag och andra s.k. stimulansavdrag återläggs. Vidare görs ett tillägg om lagerreserv, resultatutjämningsfond och annan liknande reserv har ökat och ett avdrag om en reserv av detta slag har minskat. Vad som återstår efter dessa justeringar utgör det *nominella resultatet*.

Vid beräkningen av det nominella resultatet görs alltså en justering för vissa typer av bokslutsdispositioner. Någon justering görs däremot inte för s.k. överavskrivningar på inventarier och avsättningar till investeringsfonder. Koncernbidrag godtas också enligt samma regler som vid inkomsttaxeringen. Att inte alla bokslutsdispositioner återläggs vid vinstdelningsbeskattningen skall ses bl.a. mot bakgrund av att VDL inte innehåller

några särskilda regler om utjämning av vinstdelningsunderlag mellan olika beskattningsår eller mellan olika koncernföretag.

I det andra steget beräknas den *reala vinsten*. För byggnader och markanläggningar beräknas reala värdeminskningsavdrag med hjälp av omräkningstal som visar utvecklingen av konsumentpriserna från anskaffningsåret (som anskaffningsår räknas år 1973 om egendomen anskaffats detta år eller tidigare). Skillnaden mellan de reala och de nominella värdeminskningsavdragen tillgodoförs företaget som ett inflationsavdrag. Av praktiska skäl beräknas inflationsavdraget för inventarier på ett annat sätt. Det för året fastställda inflationstalet multipliceras med inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets början.

Även för lager är det ingående värdet avgörande (före avsättning till lagerreserv). Motsvarande gäller för monetära tillgångar och skulder. De ingående värdena multipliceras med årets inflationstal. För lager och monetära tillgångar blir det fråga om ett inflationsavdrag och för monetära skulder ett inflationstillägg. Årets nominella resultat räknas som en monetär tillgång (om det är positivt) liksom belopp som uppburits i samband med ökning av aktie- eller andelskapital.

Från den reala vinsten skall slutligen dras fribeloppet. Fribeloppet är antingen fast eller lönebaserat. Det fasta fribeloppet är 500 000 kr. (om beskattningsåret är tolv månader). Ingår företaget i en grupp av företag mellan vilka intressegemenskap föreligger får företagen i gruppen inte tillgodoräknas mer än ett fast fribelopp. Har något av företagen utnyttjat det lönebaserade fribeloppet – 6 % av lönesumman – får de andra företagen i gruppen inte utnyttja det fasta fribeloppet.

Vad som återstår av den reala vinsten sedan fribeloppet dragits av utgör *underlag för vinstdelningsskatt*.

4 Det fasta fribeloppet

Reala vinster upp till en viss nivå (fribeloppet) är undantagna från vinstdelningsskatt. Fribeloppet är antingen lönebaserat eller fast. Det lönebaserade fribeloppet är 6 % av lönesumman och det fasta fribeloppet 500 000 kr (2 § andra stycket VDL).

Företag med ett stort antal anställda utnyttjar det lönebaserade fribeloppet medan de mindre företagen utnyttjar det fasta fribeloppet. Med en genomsnittlig lönesumma per anställd om 110 000 kr. går gränsen vid 75 anställda.

För ett företag som tillhör en företagsgrupp (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning) gäller vissa begränsningar i fråga om möjligheten att utnyttja det fasta fribeloppet. I dessa fall av intressegemenskap får det fasta fribeloppet inte utnyttjas så snart något företag inom gruppen utnyttjar det lönebaserade fribeloppet. Vidare gäller att de företag som tillhör gruppen får tillgodoräkna sig sammanlagt högst ett fast fribelopp. Dessa regler avser att hindra att en uppdelning av

verksamheten på flera formellt fristående företag skall medföra inte avsedda skattelättnader.

Prop. 1986/87:42

Om företagen inom en koncern e.d. utnyttjar det fasta fribeloppet får de själva bestämma hur det skall fördelas. Om inget annat yrkas skall fribeloppet i första hand tillgodoräknas det företag som har den största reala vinsten. Kan detta företag inte utnyttja hela beloppet får återstoden tillgodoräknas det företag som har näst störst vinst osv..

Omfattar räkenskapsåret längre period än tolv månader skall det fasta fribeloppet justeras. Är räkenskapsåret t.ex. arton månader blir det fasta fribeloppet $(18/12 \times 500\,000 =) 750\,000$ kr. Motsvarande justering görs om räkenskapsåret är kortare än tolv månader (7 § tredje stycket VDL).

Reglerna om fribelopp syftar till att definiera den del av vinsten ("normalvinsten") som inte skall bli föremål för vinstdelning. I förarbetena till VDL framhölls att ett fribelopp om 6 % av lönesumman normalt var tillräckligt för att ett större industriföretag skulle kunna behålla sin reala kapacitet och tillgodose aktiemarknadens avkastningskrav utan att träffas av vinstdelningen.

Från principiell synpunkt har det lönebaserade fribeloppet störst betydelse. Från andra synpunkter är emellertid det fasta fribeloppet viktigare. Ett stort antal företag undantas genom det fasta fribeloppet från vinstdelningsskatt. De företag som undantas måste i och för sig lämna uppgifter i sin deklaration om vinstdelningsskatten men uppgiftslämnandet kan i allmänhet begränsas. Deklarationsblanketten är nämligen utformad så att avdragsposterna (inflationsavdrag för byggnader m.m.) inte behöver fyllas i om summan av det nominella resultatet och inflationstillägget för monetära skulder inte överstiger fribeloppet.

En höjning av det fasta fribeloppet skulle således förenkla deklarations- och taxeringsförfarandet. Samtidigt skulle villkoren förbättras för mindre företag som befinner sig i ett expansionsskede. Beloppet bör därför höjas och höjningen bör inte begränsas till en ren inflationsuppräknings av det nuvarande beloppet. Lämpligen bör beloppet bestämmas till 1 milj. kr. Antalet företag som betalar vinstdelningsskatt kan därmed antas minska med närmare en tredjedel men den totala vinstdelningsskatten inte med mer än ca 5 % (dvs. med 75 milj. kr. om skatten ger 1500 milj. kr.).

En höjning av det fasta fribeloppet från 500 000 kr. till 1 milj. kr. ställer större krav på en enhetlig tolkning av begreppet intressegemenskap i 2 § VDL. I ett följande avsnitt (avsnitt 5.2) diskuteras vilka möjligheter det finns att precisera begreppet.

5 Närstående företag

5.1 Inledning

Även om ett företag ingår i en koncern eller någon annan företagsgrupp behandlas det vid inkomsttaxeringen i princip som ett självständigt skatteobjekt. Någon taxering av koncernen eller företagsgruppen som helhet förekommer inte.

Inkomstskattesystemet innehåller emellertid många regler som på olika sätt tar hänsyn till att det råder intressegemenskap mellan formellt fristående företag. Särskilt när det har varit fråga om moderföretag och helägda dotterbolag eller om andra företag med ett kvalificerat koncernförhållande har skattelagstiftaren ofta gett uttryck för ståndpunkten att skattebelastningen för koncernen som helhet och dess ägare inte bör vara större än om koncernföretagens verksamheter hade bedrivits av ett enda företag. Önskemålet att beskattningen skall vara neutral i förhållande till företagens organisationsform var ett huvudmotiv när aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna ursprungligen generellt frikallades från skattskyldighet för utdelning från andra bolag och föreningar och samma motiv ligger till grund för nuvarande regler om utdelningsbeskattning. Strävandena efter en neutral beskattning har också kommit till uttryck i bestämmelserna om öppna koncernbidrag.

Genom bl. a. koncernbidragsreglerna har vissa närstående företag fått möjligheter att utjämna resultatet av en inom företagsgruppen pågående verksamhet. Skattelagstiftaren har också på olika sätt försökt tillse att beskattningen inte skall hindra omstruktureringar inom näringslivet. Som exempel kan nämnas de regler som gör det möjligt att utan omedelbar realisationsvinstbeskattning överlåta vissa slag av aktier inom en koncern (2 § 4 mom. nionde stycket lagen /1947:576/ om statlig inkomstskatt, SIL), fondförfattningarnas bestämmelser om överföring av investeringsfonder o. d. samt reglerna om beskattning vid fusion.

Vid utformningen av de nu berörda reglerna har det ansetts nödvändigt att sätta upp särskilda spärrar för att hindra missbruk. Även i andra sammanhang har lagstiftaren haft anledning att uppmärksamma att uppdelningen av en verksamhet mellan flera närstående men formellt fristående företag kan utnyttjas för att uppnå opåkallade skattelättnader. Här kan nämnas bestämmelserna i 43 § 1 mom. och 57 § 3 mom.¹ kommunalskattelagen (1928:370), KL, som är riktade mot vissa vinstöverföringar till utlandet resp. över kommungränserna, samt de regler som har införts för att hindra att reserveringsmöjligheterna utnyttjas på ett sätt som inte har varit avsett (punkt 2 sjunde och elfte styckena av anvisningarna till 41 § KL).

I VDL finns endast ett par regler som särskilt rör beskattningen av närstående företag. Den viktigaste är den som begränsar närståendes företags rätt till fast fribelopp (2 § andra stycket VDL). Den andra hindrar att den likvid som ett närstående företag betalar för nyemitterade aktier räknas som monetär tillgång redan under inbetalningsåret (6 § femte stycket VDL). Den definition av närståendekretsen som dessa regler bygger på har hämtats från KL. Vid den praktiska tillämpningen har vissa tolknings- och tillämpningsproblem uppkommit. Möjligheterna att precisera definitionen diskuteras i avsnitt 5.2.

Bortsett från de nu berörda spärreglerna innehåller VDL således inte några särskilda regler för beskattningen av koncernföretag eller andra

¹ 57 § 3 mom. KL upphävs med verkan fr.o.m. 1988 års taxering (jfr prop. 1985/86:150 bil. 1).

närstående företag. Det betyder inte att koncernförhållanden eller andra slag av intressegemenskap behöver bli obeaktade vid vinstdelningsbeskattningen. Denna utgår från det underlag som fastställs vid inkomsttaxeringen. Om ett moderföretag inte har inkomstbeskattats för den utdelning som uppburits från ett dotterbolag, kommer utdelningen inte heller att ingå i vinstdelningsunderlaget. Har ett koncernbidrag godtagits vid inkomsttaxeringen, dvs. medfört avdragsrätt för givaren och skatteplikt för mottagaren, kvarstår dessa resultatutjämnande effekter vid vinstdelningsbeskattningen. Vid denna görs emellertid i andra hänseenden ett stort antal justeringar av inkomstskatteunderlaget. Dessa justeringar kan i vissa fall medföra att de resultatutjämnande åtgärder som har gjorts inom en koncern med verkan vid inkomsttaxeringen inte ger avsedda effekter vid vinstdelningsbeskattningen. Frågan om det av denna anledning är påkallat att införa särskilda koncernbeskattningsregler i VDL behandlas i avsnitt 5.3.

En nära sammanhängande fråga, nämligen hur beskattningen skall ske i de fall då en rörelse bedrivs genom ett s. k. kommissionärsföretag, tas upp i det följande avsnittet 5.4.

Vid vinstdelningsbeskattningen uppkommer särskilda problem i samband med fusioner och andra omstruktureringar. Eftersom dessa frågor kan beröra inte endast närstående företag utan även i viss omfattning företag som inte har någon intressegemenskap, behandlas de för sig i kap. 6.

5.2 Begreppet intressegemenskap

5.2.1 Nuvarande regler

Alltsedan KL:s tillkomst har i 57 § 3 mom. funnits bestämmelser som har till syfte att upprätthålla det kommunala beskattningsintresset i situationer där närstående företag som är verksamma i olika kommuner har tillämpat en oriktig prissättning vid sina inbördes affärer. Den närståendekrets som bestämmelserna tar sikte på har definierats som "näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning)". Senare har samma definition införts i de bestämmelser som skall hindra missbruk av KL:s reserveringsregler (punkt 2 sjunde och elfte styckena av anvisningarna till 41 § KL). Av definitionens lydelse framgår att den kan omfatta både äkta och oäkta koncernförhållanden. När det gäller att närmare avgränsa tillämpningsområdet ger däremot varken lagtext eller förarbeten någon säker ledning. Frågan har också blivit sparsamt belyst i praxis (se dock från senare tid RÅ83 Aa 225 = RSV/FB Dt 1984:20).

Även de bestämmelser i KL som ger korrektiv mot vinstöverföringar till utlandet innehåller ett krav på intressegemenskap (43 § 1 mom.) Bestämmelserna har visserligen en annan utformning och funktion än de nyss berörda men en jämförelse kan ändå bidra till att konkretisera det närståendebegrepp som brukar användas i KL. Enligt den ursprungliga lydelsen kunde ingripande göras när en i Sverige skattskyldig näringsidkare

hade tillämpat oriktig prissättning e.d. gentemot "någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på dess ledning". År 1965 omarbetades bestämmelserna. I anvisningarna till 43 § KL infördes i det sammanhanget en beskrivning av de närståendefall som avsågs. Enligt denna skulle bestämmelserna gälla "bland annat när en näringsidkare direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital liksom när samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äga del i dessa företags kapital". Bestämmelserna har åter ändrats år 1983. Numera krävs enligt 43 § 1 mom. KL att "ekonomisk intressegemenskap" föreligger mellan företagen. Beskrivningen i anvisningarna till 43 § KL har emellertid lämnats i sak oförändrad.

Som tidigare nämnts finns det i VDL två spärregler som tar sikte på närstående företag. Den ena avser det fasta fribeloppet och den andra inbetalningar som utgör likvid för nyemitterade aktier.

I förarbetena till VDL framhölls att ett fast fribelopp för varje enskilt företag skulle kunna leda till att det blev intressant att dela upp en vinstgivande verksamhet på flera mindre företag i syfte att komma i åtnjutande av mer än ett fribelopp (Ds Fi 1983: 13 s. 44 och 59, jfr prop. 1983/84: 50 del A s. 86). För att hindra detta föreskrevs i 2 § andra stycket VDL att "företag mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning)" får tillgodoräknas högst ett fast fribelopp. I första hand skall beloppet tillgodoräknas det företag inom gruppen som har den största reala vinsten men företagen har rätt att fördela beloppet på annat sätt. En ytterligare begränsning gäller. Har något företag i gruppen utnyttjat det lönebaserade fribeloppet, får inte något av de övriga använda det fasta fribeloppet.

Den andra spärregeln finns i 6 § femte stycket VDL. För att främja anskaffningen av riskvilligt kapital har föreskrivits att belopp som ett företag har uppburit under beskattningsåret för aktier som getts ut i samband med ökning av dess aktiekapital skall räknas som monetär tillgång (motsvarande gäller vid ökning av insatskapitalet i en ekonomisk förening). Det har emellertid inte ansetts motiverat att premiera en överflyttning av kapital från ett företag till ett annat inom en företagsgrupp (Ds Fi 1983: 13 s. 77, prop. 1983/84: 50 del A s. 98). Av detta skäl har undantag gjorts för inbetalningar från företag som har "intressegemenskap" med det emitterande företaget. Sådana inbetalningar räknas alltså inte som monetär tillgång redan under inbetalningsåret. Enligt ett uttalande i propositionen (s. 98) är det tillräckligt att intressegemenskap föreligger före eller efter ökningen av aktiekapitalet (eller andelskapitalet).

VDL:s definition av begreppet intressegemenskap har, som framgått, hämtats från KL. I förarbetena till VDL har gjorts några uttalanden om begreppets innebörd. Det ansågs helt klart att begreppet omfattade inte endast företag som ingår i samma koncern utan även s. k. oäkta koncerner, t. ex. två aktiebolag som ägs av samma fysiska person. Samtidigt underströks att det saknar betydelse i sammanhanget om företagen bedriver verksamhet av samma slag eller verksamheter som inte har något samband

med varandra (Ds Fi 1983:13 s. 60, prop. 1983/84:50 del A s. 86). Vid remissbehandlingen av betänkandet tog Sveriges föreningsbankers förbund upp frågan hur en organisation av den typ föreningsbanksrörelsen utgör skulle bedömas. Organisationen består av lokala föreningsbanker (kooperativa föreningar) anslutna till regionala föreningsbanker som i sin tur bildar förbundet. Departementschefen anslöt sig till förbundets uppfattning att varje förening inom en organisation av detta slag skall anses utgöra en självständig enhet och att någon gemensam beräkning av fribelopp följaktligen inte skall ske (prop. 1983/84:50 del A s. 86).

Prop. 1986/87:42

5.2.2 Behovet av översyn

Vid remissbehandlingen av vinstdelningsgruppens betänkande uppehöll sig några statliga remissinstanser vid begreppet intressegemenskap såsom det används i 2 § andra stycket VDL (prop. 1983/84:50 del B s. 149 f.). De framhöll bl. a. att bestämmelserna om fast fribelopp – till skillnad från de regler i KL som bygger på samma begrepp – leder till en definitiv skattebefrielse och att avgränsningen därmed får större betydelse vid vinstdelningsbeskattningen än den har haft vid inkomsttaxeringen. Av denna anledning efterlyste remissinstanserna en ytterligare precisering av begreppet, i lagtexten eller i propositionen. Vidare förutsåg de att det i praktiken skulle bli svårt att kontrollera efterlevnaden av den aktuella bestämmelsen i VDL.

De rapporter som har erhållits om erfarenheterna vid 1985 års taxering besannar remissinstansernas farhågor. Det har sagts att både skattskyldiga och granskare i vissa fall haft svårigheter att avgöra om intressegemenskap föreligger. Särskilt stor har osäkerheten varit när det har gällt stats- eller kommunägda företag. Man har också understrukt att de praktiska problemen har varit stora, bl. a. därför att deklarationerna ibland inte innehåller tillräckliga uppgifter om vilka företag som ingår i en oäkta koncern. I detta sammanhang har också ställts frågan vilken tidpunkt som skall vara avgörande vid bedömningen av om intressegemenskap föreligger och vidare frågan hur fribeloppet skall beräknas när de närstående företagen har olika långa räkenskapsår.

Svenska kommunförbundet har i en skrivelse till finansdepartementet tagit upp frågan om tillämpningen av den aktuella bestämmelsen i 2 § andra stycket VDL. Enligt skrivelsen visar uppgifter från kommunerna att bestämmelsen kan medföra betydande svårigheter för de kommunala företagen och att det finns risk för att en kommuns samtliga aktiebolag och ekonomiska föreningar bedöms som ingående i en koncern. Förbundet anser att varje kommunägt företag bör behandlas som en självständig enhet.

5.2.3 Överväganden och förslag

Syftet med bestämmelserna om öppna koncernbidrag är, såsom tidigare berörts, att tillse att beskattningen blir neutral i förhållande till företagens organisationsform. Företag som kan ge och ta koncernbidrag mellan sig

med verkan vid inkomsttaxeringen – och därmed i princip också vid vinstdelningsbeskattningen – kan genom bidragen åstadkomma att de blir beskattade som en enhet. Med hänsyn till neutralitetskravet är det motiverat att i dessa fall göra en gemensam beräkning av det fasta fribeloppet. En ordning som medgav att varje koncernföretag fick ett eget fast fribelopp skulle gynna en organisationsform framför en annan.

Om detta var det enda motivet bakom spärregeln i 2 § andra stycket VDL, skulle regeln kunna ges samma relativt snäva och väldefinierade tillämpningsområde som koncernbidragsreglerna. Av det tidigare sagda framgår emellertid att spärregelns syfte i första hand är ett annat, nämligen att förhindra att ett företag skaffar sig skattefördelar genom att dela upp sin verksamhet på flera formellt fristående företag. Med ett fast fribelopp av någon betydelse är det nödvändigt att eliminera sådana effekter. Det är uppenbart att tillämpningsområdet med denna utgångspunkt inte kan begränsas till koncernbidragsfallen. Ett stort antal olika situationer måste fångas in.

Vid utformningen av nya skatteregler är det naturligtvis en fördel att kunna falla tillbaka på redan inarbetade begrepp. Den definition av intressegemenskap som görs i 2 § andra stycket VDL har sedan länge funnits i 57 § 3 mom. KL. Att den där har kunnat användas utan några mer betydande tillämpningsproblem torde sammanhålla med regelns i övrigt snäva tillämpningsområde och dess relativt begränsade funktion. Det är möjligt att definitionen kan komma att vålla större svårigheter sedan den numera har överförts till reserveringsreglerna i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL (jfr det förut omnämnda rättsfallet RÅ83 Aa 225) men även dessa regler har trots allt en ganska begränsad funktion. Saken kommer i ett annat läge när det är fråga om att vid den årliga taxeringen definitivt undanta viss inkomst från beskattning genom ett fribelopp. Erfarenheterna från 1985 års taxering visar att definitionen av intressegemenskap i 2 § andra stycket VDL vållat problem vid den praktiska tillämpningen. Frågan får naturligtvis en ökad betydelse om fribeloppet höjs i enlighet med förslaget i kap. 4.

Mot denna bakgrund finns det skäl att ännu en gång pröva möjligheterna att på ett tydligare sätt avgränsa begreppet intressegemenskap. För det ändamålet är det inte nödvändigt att göra någon mer ingående analys av den hittills använda, från KL hämtade definitionen. Det är mer ändamålsenligt att utifrån det syfte som bär upp spärregeln i 2 § andra stycket VDL undersöka vilka företagsgrupper som bör omfattas om detta syfte skall kunna tillgodoses.

Spärregeln har införts i första hand för att hindra att en uppdelning av en pågående verksamhet skall medföra skattelättnader i form av flera fasta fribelopp. Med denna utgångspunkt är det önskvärt att spärregeln träffar de fall där samma person eller grupp av personer har ett sådant inflytande över verksamheten i två eller flera företag att de kan avgöra hur denna skall vara organiserad.

Det finns anledning att här anknyta till det civilrättsliga koncernbegreppet. Som koncern räknas ett moderföretag (moderbolag) och dess dotterföretag. Om ett aktiebolag äger så många aktier eller andelar i en svensk

eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är aktiebolaget enligt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Som dotterföretag räknas också företag i vilka ett eller flera dotterföretag eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag behärskar mer än hälften av rösterna. Även i andra fall räknas ett aktiebolag som moderföretag till en annan juridisk person, om bolaget på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ensamt har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet. Motsvarande definitioner finns i 1 a § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar¹, FL, och 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, ÅRL. Bestämmelserna innebär att en ekonomisk förening resp. ett handelsbolag under nyss angivna förutsättningar beträffande röstetal eller inflytande och resultatandel kan utgöra moderföretag i en koncern. Enligt 1 § ÅRL kan dessutom enskilda näringsidkare och vissa andra juridiska personer än de hittills nämnda vara moderföretag, dock endast om näringsidkaren resp. den juridiska personen är skyldig att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen (1976:125), BFL.

Det civilrättsliga koncernbegreppet tar således sikte på just de fall där någon har ett bestämmande inflytande över ett eller flera företag. Med hänsyn till vad som tidigare har sagts om syftet med spärregeln i 2 § andra stycket VDL och den önskvärda omfattningen av dess tillämpningsområde är det klart att de företag som tillhör en och samma koncern i civilrättslig mening också bör anses ha intressegemenskap enligt VDL. Den definition av närstående dekretsen som skall användas vid vinstdelningsbeskattningen bör således i första hand kunna bygga på koncernbegreppet i ABL, FL och ÅRL.

Det måste samtidigt konstateras att detta begrepp inte är tillräckligt omfattande för det här aktuella ändamålet. Utanför faller bl.a. de fall där en stiftelse eller en utländsk juridisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera företag som är skattskyldiga till vinstdelningsskatt. Även dessa fall måste inbegripas. Lagtekniskt kan detta åstadkommas genom en föreskrift att stiftelser och utländska juridiska personer skall likställas med handelsbolag vid tillämpningen av 1 § ÅRL.

Om det civilrättsliga koncernbegreppet, med den nu angivna kompletteringen, hade varit tillräckligt omfattande, skulle definitionen av närstående dekretsen få en tillfredsställande precision. Vid närmare övervägande visar det sig emellertid att så inte är fallet. Utanför definitionen i 1 § ÅRL ligger t.ex. de fall där en fysisk person har ett bestämmande inflytande över två eller flera företag men inte själv är att betrakta som näringsidkare eller inte är skyldig att upprätta årsbokslut. Definitionen täcker inte heller de fall där staten eller en kommun äger ett antal formellt fristående företag.

Vad först beträffar företag inom den *privata* sektorn är det uppenbart att spärregeln bör kunna träffa ett stort antal fall där en fysisk person eller en grupp av närstående fysiska personer direkt eller indirekt har det bestäm-

¹ Ett förslag till ny lagstiftning finns i lagrådsremiss den 20 mars 1986 om ekonomiska föreningar.

mande inflytandet över två eller flera skattskyldiga företag. Det är således inte bara fråga om sådana företagsgrupper som omfattas av 1 § ÅRL. Avgörande vid bedömningen måste vara hur det faktiska inflytandet över företagen utövas, inte vem som formellt står som aktieägare eller ingår i styrelsen. Även om det skulle vara önskvärt att på ett exakt och uttömmande sätt beskriva de fall som avses, är detta med hänsyn till de skiftande förhållandena knappast möjligt. Det blir nödvändigt att falla tillbaka på en allmänt hållen beskrivning. Uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning" får i princip godtas. I lagtexten bör dock markeras att det faktiska inflytandet och inte de formella förhållandena skall vara avgörande för bedömningen.

När det gäller de statliga och kommunala företagen bör till en början erinras om dessa sektors sammansättning och uppbyggnad.

Den *statliga* företagssektorn omfattar en mångfald olika verksamhetsinriktningar, bl. a. industriföretag, kreditinstitut, företag med renodlat kulturell verksamhet och bolag som ålagts speciella uppgifter av staten (t.ex. Systembolaget AB och Penninglotteriet AB). Många företag är samlade i koncerner i ABL:s mening, t.ex. Procordiakoncernen samt Svenska Varv AB och Domänföretagen AB med deras resp. dotterbolag. Moderbolagen i dessa koncerner sorterar i regel under ett departement eller ett verk. Detsamma gäller ett betydande antal statsägda företag som inte tillhör någon koncern (se vidare 1985 års redogörelse för de statliga företagen, Skr. 1985/86:20).

En utförlig beskrivning av den *kommunala* verksamhet som bedrivs i privaträttslig form har lämnats av kommunalföretagskommittén i betänkandet (SOU 1982:13) Kommunalföretaget (se särskilt s. 35 ff.). Av beskrivningen framgår att kommunerna år 1980 ägde (eller snarare hade det bestämmande inflytandet i) närmare 800 aktiebolag och ekonomiska föreningar. Flertalet var verksamma inom fastighetsförvaltning och bostadsförsörjning men ett stort antal andra verksamhetsområden var representerade, alltifrån kommunikationer samt hotell- och kioskrörelse till ren tillverkningsindustri. När det gäller ansvaret och ledningen kan noteras att fullmäktiges befattning i regel var begränsad till att utse eller nominera styrelseledamöter och revisorer samt till ställningstaganden i frågor av principiell eller stor ekonomisk betydelse. Kommunstyrelsen brukade bevaka kommunens rätt vid bl. a. bolags- och föreningsstämmor samt ha den fortlöpande tillsynen över företagen (SOU 1982:13 s. 71 ff.).

Frågan är nu om rekvisitet "under i huvudsak gemensam ledning" bör tillämpas även när det gäller att bedöma om intressegemenskap föreligger mellan två eller flera stats- eller kommunägda företag som inte tillhör samma koncern. Ser man till de faktiska förhållandena kan man beträffande de statsägda företagen hävda att en gemensam ledning utövas på departements- eller verksnivå. Samtliga företag som hör under ett visst departement eller verk skulle således komma att tillhöra samma enhet. När det gäller de kommunägda företagen är det – med hänsyn till kommunfullmäktiges och kommunstyrelsens roller i beslutsprocessen och tillsynen – sannolikt att en kommuns samtliga företag i regel skulle anses stå "under i huvudsak gemensam ledning". Beträffande båda sektorerna kan starkt

ifrågasättas om resultatet är rimligt. Villkoren och förutsättningarna för den statliga och kommunala företagsamheten skiljer sig i flera hänseenden från vad som gäller på den privata sidan. Det övergripande ansvaret för olika samhällsfunktioner gör det nödvändigt för staten och också ofta för kommunerna att engagera sig i skilda verksamheter som saknar egentligt samband. Mot denna bakgrund är det motiverat att för de stats- och kommunägda företagens del ha en något snävare definition av begreppet intressegemenskap. Å andra sidan synes det inte möjligt att tillmötesgå kommunförbundets önskemål att varje kommunägt företag skall behandlas som fristående. Det kan inte uteslutas att en del kommuner skulle vilja utnyttja en sådan särregel för att skaffa sina företag konkurrensfördelar framför de privatägda företagen.

I detta läge synes en framkomlig väg vara att ta fasta på verksamhetens art. Bortsett från koncernföretagen skulle med andra ord endast sådana stats- eller kommunägda företag som är verksamma inom samma eller nära besläktade verksamhetsområden behandlas som en enhet vid vinstdelningsbeskattningen. Svårigheten är att på ett tillfredsställande sätt definiera verksamhetsarten. Ett alternativ skulle vara att anse två företags verksamheter besläktade endast under förutsättning att de har ett sådant samband med varandra att de skulle utgöra en förvärvskälla i KL:s mening om de bedrevs inom ett enda företag. En sådan teknik har använts vid utformningen av de tidigare berörda spärreglerna i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL. En bestämmelse om förvärvskällesamband blir emellertid ganska svårtillämpad och skulle dessutom innebära ett alltför högt krav på integration mellan företagen. En friare bedömning måste göras där hänsyn tas till om företagens huvudsakliga verksamhet är av samma eller likartat slag. Till ledning för bedömningen bör läggas den av SCB fastställda standarden för näringsgrensindelning, SNI (se SCB:s meddelanden i samordningsfrågor 1977:9). Indelningen görs där på flera olika nivåer. Som regel bör den första nivån, som utgörs av nio s.k. näringar, vara avgörande. Den närmare innebörden av detta kommer att belysas i författningskommentaren (kap. 9).

Det hittills sagda kan sammanfattas enligt följande. Intressegemenskap skall anses föreligga mellan företag som tillhör samma koncern enligt 1 kap. 2 § ABL, 1 a § FL eller 1 § ÅRL. Stiftelser och utländska juridiska personer skall vid tillämpning av 1 § ÅRL likställas med handelsbolag. I övrigt fordras för att intressegemenskap skall anses föreligga mellan två företag att företagen, med hänsyn till vem som har det bestämmande inflytandet över deras organisation och verksamhet, kan anses stå under i huvudsak gemensam ledning. Beträffande stats- och kommunägda företag fordras dessutom att företagens huvudsakliga verksamhet är av samma eller likartat slag.

Denna definition har utformats med tanke på spärregeln i 2 § andra stycket VDL. En definition av närståendekretsen behövs också för tillämpningen av emissionsregeln i 6 § femte stycket VDL. För det ändamålet skulle möjligen en snävare definition vara tillräcklig. Även det förslag som läggs fram i avsnitt 6.2 fordrar emellertid en definition av begreppet intressegemenskap. Som där kommer att framgå är den redan föreslagna

definitionen användbar i det sammanhanget. Eftersom det är önskvärt att ett enhetligt begrepp används i vinstdelningsbeskattningen bör den ovan föreslagna definitionen ligga till grund även för tillämpningen av emissionsregeln.

Vid den praktiska tillämpningen har uppkommit frågan om vilken tidpunkt som skall vara avgörande för bedömningen. För emissionsregeln i 6 § femte stycket VDL framstår den i prop. 1983/84:50 (del A s. 98) anvisade lösningen som ändamålsenlig. Det bör således vara tillräckligt att intressegemenskap föreligger före eller efter ökningen av aktiekapitalet. Inte heller förslaget i avsnitt 6.2 bereder i detta hänseende några svårigheter. Förslaget avser effekterna vid en överlåtelse av rörelsetillgångar mellan närstående företag och förutsätter att intressegemenskap föreligger vid överlåtelsetillfället.

I fråga om begränsningarna i rätten till fast fribelopp är det svårare att besvara frågan. Nära till hands ligger att se till förhållandena under större delen av beskattningsåret (eller kanske hela året). Argument kan också anföras för en lösning som innebär att förhållandena vid en viss tidpunkt – ingången eller utgången av beskattningsåret – får vara utslagsgivande. När dessa olika alternativ bedöms måste man hålla i minnet att de företag som ingår i en grupp kan ha räkenskapsår som inte sammanfaller. Det kan inte vara lämpligt att ett företag, som har tillhört en sådan grupp och har överlåtits under ett löpande beskattningsår, vid taxeringen kan komma att behandlas som ingående i två olika grupper samtidigt. Skall detta resultat undvikas måste frågan huruvida två företag har intressegemenskap eller ej bedömas med hänsyn till förhållandena vid ingången eller utgången eller under större delen av beskattningsåret för *båda* företagen.

Från materiell synpunkt måste det i normalfallet vara motiverat att ta hänsyn till förhållandena under större delen av (eller hela) beskattningsåret. Har ett företag förvärvat ett annat strax efter ingången av beskattningsåret eller sålt det på årets sista dag är det principiellt mindre tillfredsställande att med hänsyn till förhållandena vid ingången (i det första fallet) eller utgången (i det andra fallet) av beskattningsåret helt bortse från den intressegemenskap som har förelegat under resten av året. En undersökning av vilka förhållanden som har rått under större delen av beskattningsåret för två eller flera företag kan dock bli administrativt betungande om företagen har räkenskapsår som inte sammanfaller. Den här ifrågasatta regeln kan också leda till en inte önskvärd fördröjning. Antag att företaget A har kalenderåret och företaget B perioden 1 maj–30 april som räkenskapsår och att B i november eller december år 1 köps upp av A eller dess ägare. Den därmed föreliggande intressegemenskapen skulle bli beaktad först vid taxeringen år 4.

Administrativa skäl talar för en mer schablonmässig lösning. Från praktisk synpunkt är de två tidigare nämnda alternativen, beskattningsårets ingång resp. dess utgång, likvärdiga. Förhållandena vid årets ingång har avgörande betydelse vid den inflationskorrigering som skall göras enligt 4–6 §§ VDL. De överväganden som har legat till grund för detta är dock knappast relevanta för den nu aktuella frågan. En regel som innebär att förhållandena vid årets ingång skall vara utslagsgivande skulle kunna med-

föra att ett företag skaffade sig opåkallade skattelättnader genom att efter årets ingång köpa upp ett annat företag och på det överföra en del av verksamheten. Denna risk föreligger inte om förhållandena vid årets utgång får vara avgörande.

Ett för samtliga alternativ gemensamt problem uppkommer om intresse-gemenskap har förelagat under den period eller vid den tidpunkt som är utslagsgivande men har upphört vid tiden för deklaration och taxering. Trots att företagen vid den senare tidpunkten har skilda ägare kommer det ena företagets rätt till fast fribelopp att vara helt beroende av om det andra utnyttjar det lönebaserade fribeloppet eller ej. En fördelning av det fasta fribeloppet mellan företagen förutsätter dessutom att de kan enas om hur fördelningen skall ske. Risken för att problem av detta slag skall uppkomma blir minst om förhållandena vid beskattningsårets utgång läggs till grund för bedömningen.

Slutsatsen av det sagda är att det sistnämnda alternativet är att föredra och att således förhållandena vid *utgången* av beskattningsåren för de berörda företagen bör vara avgörande vid tillämpningen av spärregeln i 2 § andra stycket VDL.

Ytterligare en fråga som har aktualiserats vid 1985 års taxering bör tas upp här. Omfattar beskattningsåret annan tid än tolv månader, skall det fasta fribeloppet enligt 7 § tredje stycket VDL justeras så att det per månad motsvarar en tolfedel av det för helår gällande beloppet. Frågan är hur denna regel skall tillämpas när de företag som ingår i en grupp har olika långa räkenskapsår. Det förefaller rimligt att låta det längsta räkenskapsåret vara bestämmande. Har något av företagen ett räkenskapsår som omfattar t.ex. 18 månader, blir det gemensamma fasta fribeloppet för gruppen som helhet således 18/12 av det annars gällande beloppet. Detta resultat synes kunna uppnås redan med nuvarande regler (jfr RSV:s handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1986 s. 601). Det torde vidare stå klart att ett företag inte för egen del kan utnyttja ett större belopp än vad företaget skulle ha varit berättigat till om det hade varit fristående. Någon lagreglering av de aktuella frågorna är därför inte påkallad.

5.3 Resultatutjämnning inom koncerner

5.3.1 Nuvarande regler

Ett företag som bedriver t.ex. rörelse eller fastighetsförvaltning har rätt till avdrag för utbetalningar till andra företag – närstående eller ej – om utbetalningen är att betrakta som driftkostnad i verksamheten. Genom bestämmelserna om öppna koncernbidrag har de företag som tillhör en och samma koncern fått möjligheter att med verkan vid inkomsttaxeringen – dvs. med avdragsrätt för givaren och skatteplikt för mottagaren – ge bidrag till andra koncernföretag trots att bidraget inte utgör driftkostnad i givarens verksamhet.

Koncernbidragsreglerna infördes år 1965. De har därefter reviderats vid några tillfällen och finns numera i 2 § 3 mom. SIL. Avsikten med reglerna är, såsom redan framhållits, att göra det möjligt för koncernföretagen att

genom resultatutjämnning åstadkomma att skattebelastningen för koncernen som helhet inte blir större än om företagens verksamheter hade bedrivits av ett enda företag. Ett koncernbidrag är en förmögenhetsöverföring från det givande till det mottagande företaget. Den kan ske i form av t.ex. en vederlagsfri överlåtelse av vissa tillgångar men det accepteras också att den verkställs i samband med bokslutet på det sättet att givaren tar upp en skuld och mottagaren en motsvarande fordran. En formell förutsättning för att bidraget skall beaktas vid taxeringen är att båda företagen redovisar bidraget öppet i sin självdeklaration eller i en bilaga till denna.

Möjligheten till resultatutjämnning genom öppna koncernbidrag omfattar inte alla koncernföretag. Man har ansett att den bör begränsas till de fall där företagen på grund av ägarförhållandena står varandra så nära att det verkligen är befogat att behandla dem som en enhet. För att ett öppet koncernbidrag skall godtas vid inkomsttaxeringen fordras därför att ett s.k. kvalificerat koncernförhållande har förelegat mellan givare och mottagare under hela beskattningsåret för båda företagen. Bidrag tillåts i första hand inom den grupp av företag som består av ett moderföretag (svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt) och dess till mer än 90 % ägda dotterbolag. Moderföretaget kan också ge bidrag till ett företag längre ner i koncernen, t.ex. ett dotterdotterbolag, om ägarförhållandena är sådana att mottagaren genom en eller flera fusioner kan få gå upp i moderföretaget. Det finns inte något som hindrar att t.ex. ett dotterbolag, som har fått koncernbidrag från sitt moderföretag, i sin tur lämnar koncernbidrag till ett systerbolag, ett eget dotterbolag eller – enligt den nyssnämnda fusionsregeln – ett bolag längre ner i koncernen. Finns det i ett visst fall förutsättningar för att på detta sätt slussa koncernbidrag i flera led från en ursprunglig givare till en slutlig mottagare, är det tillåtet att i stället låta bidraget gå direkt mellan de två sistnämnda företagen.

En genomgående förutsättning för att öppna koncernbidrag skall godtas vid inkomsttaxeringen är att den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse (dock inte livförsäkringsrörelse). Ett förvaltningsföretag kan således inte ge eller ta emot koncernbidrag. Vidare finns spärregler som har till syfte att förhindra att bestämmelserna om utdelningsbeskattning kringgås. Om ett moderföretag skulle vara skattskyldigt för utdelning från ett visst dotterbolag, får detta dotterbolag inte avdrag för koncernbidrag som lämnas till moderföretaget. För att dotterbolaget i ett sådant fall skall få avdrag för koncernbidrag till ett systerbolag fordras att moderföretaget är skattskyldigt också för utdelning från systerbolaget. Det kan slutligen nämnas att en särskild spärregel ytterligare begränsar möjligheterna för fastighetsförvaltande fåmansbolag att ge koncernbidrag med verkan vid inkomsttaxeringen.

I det föregående har understrukits att VDL, bortsett från de spärregler som behandlades i föregående avsnitt, inte innehåller några särskilda regler om koncernbeskattning. Koncernbidrag som har godtagits vid inkomsttaxeringen skall emellertid inte återläggas vid taxeringen till vinstdelningsskatt. Har ett företag reducerat sin beskattningsbara inkomst ge-

nom ett koncernbidrag, kvarstår således denna effekt vid vinstdelningsbeskattningen. För mottagaren gäller på motsvarande sätt att bidraget räknas in i inkomstskatteunderlaget och därmed också i underlaget för vinstdelningsskatt.

I sammanhanget bör framhållas att det lönebaserade fribeloppet – till skillnad mot det fasta – inte får fritt fördelas mellan närstående företag. Beloppet beräknas individuellt för varje företag och får således, även om företaget inte kan utnyttja det, inte föras över till något annat företag.

5.3.2 Behovet av översyn

En förlust som ett företag redovisar vid inkomsttaxeringen kan i princip inte utnyttjas av något annat företag. Ingår företaget i en koncern kan förlusten dock ofta jämnas ut genom koncernbidrag från ett annat företag inom koncernen. Alternativt kan företaget utnyttja förlusten ett senare år enligt lagen (1960:63) om förlustavdrag.

Vid vinstdelningsbeskattningen gäller på motsvarande sätt att en real förlust hos ett företag inte kan utnyttjas för avdrag hos ett annat företag. Som framhölls i föregående avsnitt kan inte heller ett outnyttjat lönebaserat fribelopp föras över till någon annan. Enligt nuvarande regler gäller dessutom att ett förlustföretag inte har någon möjlighet att utnyttja sin förlust ett senare år. I detta läge har koncernerna naturligtvis intresse av att också inom vinstdelningssystemet kunna utjämna de olika koncernföretagens resultat. Detta kan i många fall åstadkommas med hjälp av koncernbidragen.

Det är emellertid inte alltid möjligt att genom koncernbidrag utjämna förluster i båda systemen samtidigt. Anledningen är att skatterna har olika baser och att ett koncernbidrag alltid får verkan vid båda taxeringarna. Den justering av inkomstskatteunderlaget som görs vid vinstdelningsbeskattningen – genom återläggning av bl.a. avsättningar till lagerreserv enligt 3 § VDL och genom inflationskorrigerings enligt 4–6 §§ VDL – kan medföra att det resultat som beräknas enligt VDL avviker i positiv eller negativ riktning från det underlag som beräknats vid inkomsttaxeringen. Ett företag som redovisar förlust vid inkomsttaxeringen kan ha ett betydande vinstdelningsunderlag och vice versa. Om ett koncernbidrag lämnas för att utjämna en förlust vid inkomsttaxeringen, slår det således igenom också vid vinstdelningsbeskattningen och kan där skapa eller öka en real förlust hos det givande företaget. På motsvarande sätt kan det inträffa att ett koncernbidrag som skall jämnas ut resultatet vid vinstdelningsbeskattningen skapar eller förstärker ojämnheter vid inkomsttaxeringen.

Behovet av vinstutjämning inom koncernerna uppmärksammades i direktiven till vinstdelningsgruppen. Där uttalades att syftet kunde nås genom att man vid vinstberäkningen antingen gör en sammanläggning av alla ingående koncernbolag eller tillåter en särskild typ av koncernbidrag (Ds Fi 1983:13 s. 28). I sitt betänkande föreslog vinstdelningsgruppen att de vid inkomsttaxeringen accepterade koncernbidragen skulle godtas också vid vinstdelningsbeskattningen. Gruppen konstaterade samtidigt att skillnaderna i vinstbegreppen kunde medföra att koncernbidrag inte alltid kan

utnyttjas optimalt i båda systemen. Enligt gruppen hade emellertid de två i direktiven berörda metoderna för resultatutjämning klara nackdelar. Koncernbidrag som är avdragsgilla i det ena men inte i det andra systemet befarades göra reglerna svåröverblickbara och leda till misstag vid taxeringen. Metoden med en gemensam vinstberäkning för hela koncernen borde enligt gruppens mening inte komma i fråga så länge vinstberäkningen i inkomstskattesystemet grundas på resultatet i varje företagsenhet för sig (Ds Fi 1983:13 s. 49 f.). Av administrativa skäl avvisade gruppen därför tanken på att införa nya utjämningsmöjligheter.

Vid remissbehandlingen av vinstdelningsgruppens förslag pekade några remissinstanser på de begränsningar som finns i rätten till avdrag för koncernbidrag och framhöll att förslaget skulle få till effekt att organisationen inom en koncern ofta blir avgörande för vinstdelningsskattens storlek (se prop. 1983/84:50 del B s. 132 f.). I propositionen anslöt sig departementschefen till vinstdelningsgruppens förslag att koncernbidragen skulle få verkan även inom vinstdelningssystemet. Han konstaterade också att det i vissa fall skulle kunna vara till fördel för företagen att kunna lämna koncernbidrag i särskild ordning för vinstdelningsskattens del men fann i likhet med gruppen att de lösningar som var tänkbara skulle medföra sådana administrativa komplikationer att de måste avvisas (prop. 1983/84:50 del A s. 64).

I skrivelser till finansdepartementet har bl.a. ASEA och Telefon AB L M Ericsson tagit upp frågan om koncernbeskattningen inom vinstdelningssystemet. De framhåller att nuvarande regler kan medföra att den sammanlagda skatten för koncernföretagen blir högre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda företag. Systemet kan enligt båda skrivelserna vålla störningar och förhindra eller avsevärt fördyra rationella organisationsförändringar. I den ena skrivelsen yrkas bl.a. att real förlust hos ett företag skall få utnyttjas av andra företag i samma koncern, i den andra att möjligheter till en koncerngemensam resultatberäkning skall införas.

5.3.3 Överväganden och förslag

I föregående avsnitt konstaterades att det inte alltid är möjligt för koncernerna att med hjälp av koncernbidragen utjämna vinster och förluster samtidigt i inkomstskatte- och vinstdelningssystemen. En ofullständig resultatutjämning inom en koncern kan få till följd att den sammanlagda skattebelastningen blir större än om koncernföretagens verksamheter hade varit samlade i ett enda företag. Skattens storlek kan bli beroende av sådana omständigheter som var de olika verksamhetsgrenarna är förlagda inom koncernen, hur tillgångar och skulder är fördelade mellan företagen och – bl.a. på grund av konstruktionen av det lönebaserade fribeloppet – var personalen är placerad.

Från materiell synpunkt är det naturligtvis önskvärt att beskattningen är neutral i förhållande till företagets organisationsform. Det är samtidigt angeläget att reglerna för resultatutjämning inom koncernerna inte ändras på ett sätt som medför någon mer betydande merbelastning vad gäller administration och kontroll. I detta ligger bl.a. att man inte bör genomföra

ändringar som alltför mycket ökar strömmen av koncernbidrag inom koncernerna. I förarbetena till VDL vägdes de materiella och administrativa synpunkterna mot varandra. Slutsatsen blev, som redan nämnts, att önskemålet om resultatutjämning borde tillgodoses såtillvida att koncernbidragen godtogs även vid vinstdelningsbeskattningen men att ytterligare åtgärder av administrativa skäl inte borde vidtas. Vad som anförts i de tidigare nämnda framställningarna och de uppgifter som i övrigt lämnats om erfarenheterna vid 1985 års taxering ger anledning att ännu en gång ta upp frågan.

Till en början diskuteras här möjligheterna till en särskild form av resultatutjämning vid vinstdelningsbeskattningen. En utgångspunkt för denna diskussion är att en utjämning inte bör medges i andra situationer än de som godtas vid inkomsttaxeringen. Vid beräkningen av vinstdelningsunderlaget görs visserligen i andra hänseenden avvikelser från inkomsttaxeringen men de skäl som ligger bakom dessa avvikelser motiverar inte att möjligheterna till resultatutjämning mellan koncernföretagen är större i vinstdelningssystemet än vid inkomstbeskattningen. De spärar som har ställts upp för att t.ex. hindra att företagen med hjälp av koncernbidrag kringgår utdelningsreglerna bör med andra ord beaktas även vid vinstdelningsbeskattningen. Har ett dotterbolag på grund av spärreglerna inte rätt till avdrag för koncernbidrag till sitt moderföretag, skall dotterbolaget således inte heller kunna föra över vinst till moderföretaget med verkan vid vinstdelningsbeskattningen.

I förarbetena till VDL har möjligheterna till en för koncernföretagen gemensam vinstberäkning berörts. Enligt det nyss sagda bör en sådan beräkning inte få leda till resultat som strider mot koncernbidragsreglerna. Redan av detta skäl är det – med tanke på de fall där koncernbidrag kan lämnas från ett företag till ett annat men inte i motsatt riktning – knappast möjligt att på ett godtagbart sätt avgränsa den grupp av företag som skulle omfattas av den gemensamma beräkningen. Huvudinvändningen är dock att inkomsttaxeringen, som är utgångspunkt för beräkningen av vinstdelningsunderlag, för närvarande görs individuellt för varje företag. En koncerngemensam beräkning enbart vid vinstdelningsbeskattningen förutsätter således att ett helt nytt system utformas, i vilket bl.a. internvinster samt interna fordringar och skulder elimineras. Det är uppenbart att en sådan utbyggnad måste avvisas i nuvarande läge, inte minst av administrativa skäl.

Ett något mindre långtgående alternativ skulle vara att – på de villkor som gäller för koncernbidrag – låta reala vinster föras över från ett koncernföretag till ett annat vid taxeringen till vinstdelningsskatt. Det skulle vara fråga om en ren taxeringsåtgärd som – till skillnad från vad som är fallet med koncernbidragen – inte återspeglade någon verklig förmögenhetsöverföring under beskattningsåret. Vid en närmare analys visar sig även detta alternativ väcka starka betänkligheter från administrativ synpunkt. Koncernbidragen ställer redan i dag stora krav på administrationen och kontrollen, särskilt i de fall då koncernföretagen är verk samma i olika län och bidragen slussas i många led genom koncernen. Det kan antas att de nya vinstöverföringarna skulle få minst samma omfattning

som koncernbidragen men att de ofta skulle gå i en annan riktning än dessa. Företag och myndigheter skulle således få hantera två olika system för överföring, av vilka det ena ofta hade till uppgift att vid någon av taxeringarna motverka effekterna av det andra. Antalet kontrollmoment skulle öka avsevärt och risken för misstag vid taxeringen är uppenbar.

Även den nu diskuterade metoden måste därför avvisas av administrativa skäl. Det är möjligt att systemet skulle kunna bli något mer hanterbart om det begränsades ytterligare. Man kunde t. ex. föreskriva att vinstöverföring inte fick ske med större belopp än som behövs för att täcka real förlust och outnyttjat lönebaserat fribelopp hos det "mottagande" företaget. Alternativt kunde systemet innefatta en rätt för de vinstgivande koncernföretagen att utnyttja andra koncernföretags förluster och outnyttjade fribelopp. Även med sådana begränsningar skulle de nya reglerna i realiteten innebära att en ny form av vinstöverföring godtogs vid sidan av koncernbidragen. Beloppsgränserna skulle kanske göra att omfattningen av de nya överföringarna blev mindre, men de skulle å andra sidan medföra nya kontrollproblem. Det skulle vara nödvändigt att tillse att det tillåtna utrymmet för överföringar inte överskreds genom samtidiga "bidrag" från flera koncernföretag eller – vid den alternativa utformningen av systemet – att förluster och fribelopp inte utnyttjades dubbelt inom koncernen. Särskilt när flera koncernföretag var berörda samtidigt och förlustföretagets deklarerade resultat ändrades vid den ordinarie taxeringen eller i högre instans skulle betydande tillämpnings- och kontrollproblem uppkomma. Slutsatsen är därför att en särskild form av resultatutjämning inom vinstdelningssystemet inte är godtagbar från administrativ synpunkt ens med de nu ifrågasatta begränsningarna.

Det nu sagda har avsett möjligheterna till en särskild form av resultatutjämning vid vinstdelningsbeskattningen. I viss utsträckning skulle behovet av resultatutjämning kunna tillgodoses om företagen i stället fick möjlighet att ge de nuvarande koncernbidragen med verkan enbart vid inkomsttaxeringen. Det finns anledning att ytterligare belysa detta. Antag att koncernföretaget A redovisar vinst och koncernföretaget B förlust vid inkomsttaxeringen men att båda – på grund av inflationskorrigerings m.m. – har nollresultat vid vinstdelningsbeskattningen. Om A ger koncernbidrag till B för att jämna ut resultatet vid inkomsttaxeringen, leder nuvarande regler till att A får förlust och B vinst vid taxeringen till vinstdelningsskatt. Utjämning kan således i detta fall inte uppnås i båda systemen samtidigt. I den tidigare nämnda skrivelsen från Telefon AB L M Ericsson ges ett annat exempel som kan utvecklas enligt följande. A har ett varulager som är bokfört till 400 milj. kr. och en lagerreserv på 200 milj. kr. Lagret säljs till B för 400 milj. kr. Försäljningen skulle på grund av upplösningen av lagerreserven medföra att A får en beskattningsbar inkomst på 200 milj. kr. Denna elimineras genom att ett koncernbidrag på samma belopp lämnas till B. Hos detta företag kvittas koncernbidraget mot en lagernedskrivning på 200 milj. kr. Försäljningen utlöser således inte någon inkomstbeskattning hos de deltagande företagen. Eftersom koncernbidragen slår igenom vid vinstdelningsbeskattningen och ändringarna i lagerreserven inte skall beaktas vid denna, kommer transaktionerna att leda till att A får ett negativt (-200) och B ett positivt (+200) vinstdelningsunderlag.

I situationer som de nu beskrivna skulle den av företagen eftersträlvade resultatutjämnningen kunna uppnås om koncernbidraget tilläts få verkan bara vid inkomsttaxeringen. Bidragen skulle med andra ord återläggas vid beräkningen av vinstdelningsunderlaget. Frågan är om en sådan ordning kan genomföras.

En förutsättning för att avdrag för koncernbidrag skall medges vid inkomsttaxeringen är att bidraget har redovisats öppet av både givande och mottagande företag i självdeklarationen eller i en deklarationsbilaga (se avsnitt 5.3.1). Den nu ifrågasatta ändringen av bestämmelserna skulle innebära att företagen fick möjlighet att vid deklarationstillfället bestämma om bidraget skall ha verkan vid båda taxeringarna eller ej. Vill ett företag att bidraget skall beaktas endast vid inkomsttaxeringen, skulle det uttryckligen yrka detta och återlägga bidraget vid sin beräkning av vinstdelningsunderlaget.

Vid första påseende framstår en regel om frivillig återläggning av koncernbidragen som en ganska begränsad ändring. Några nya materiella regler införs inte. I situationer som de nyss beskrivna, där det är fråga om två företag som har utjämnat sitt resultat vid inkomsttaxeringen med hjälp av ett koncernbidrag, innebär återläggningen inte något annat merarbete för taxeringsmyndigheterna än att kontrollera att båda företagen genomfört återläggningen på ett korrekt sätt. En närmare analys visar emellertid att en återläggningsregel skulle ge koncernerna avsevärt ökade möjligheter att uppnå resultatutjämnning vid vinstdelningsbeskattningen. Ett optimalt utnyttjande skulle ofta leda till att nya koncernbidrag – dvs. bidrag som inte var motiverade från inkomstskattesynpunkt – skulle slussas i flera led genom koncernen varefter den eftersträlvade utjämnningen av vinstdelningsunderlag skulle uppnås genom återläggning i något enstaka led i kedjan. Det kan således förutses att en obegränsad rätt till återläggning skulle ge upphov till betydande nya strömmar av koncernbidrag inom åtminstone de större koncernerna. Härigenom skulle återläggningen indirekt medföra en avsevärd merbelastning på administration och kontroll. Skall detta resultat undvikas, måste en begränsning göras. Som villkor för återläggning bör fordras att det mottagande företaget inte har fått avdrag vid inkomsttaxeringen för koncernbidrag till något annat företag. Med en sådan inskränkning synes systemet få tillräcklig stadga för att kunna accepteras från administrativ synpunkt.

Slutsatsen är att en bestämmelse bör införas som medger att ett koncernbidrag helt eller delvis får återläggas vid vinstdelningsbeskattningen, dock endast under förutsättning att det företag som har mottagit bidraget inte vid inkomsttaxeringen har fått avdrag för något utgivet bidrag.

5.4 Kommissionärsföretag

5.4.1 Nuvarande regler

De skatterättsliga reglerna om kommissionärsföretag har systematiskt ett nära samband med koncernbidragsreglerna. De innebär att resultatet av en rörelse som har bedrivits av ett företag (kommissionärsföretaget) får redo-

visas hos ett annat företag (kommittentföretaget). Beroende på om verksamheten ger överskott eller underskott godtas därmed en vinstöverföring till eller från kommittentföretaget.

Ett kommissionärsföretag i skatterättslig mening skiljer sig i regel avsevärt från en kommissionär i civilrättslig mening. Kommissionärsföretaget är i normalfallet ett helt osjälvständigt dotterföretag, som ofta saknar såväl egna tillgångar som egen personal. En skatterättslig reglering gjordes första gången år 1965. Reglerna ändrades väsentligt genom lagstiftning år 1979 och har numera förts över till 2 § 2 mom. SIL. Begreppet kommissionärsföretag definieras där som ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som driver rörelse i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars (kommittentföretags) räkning.

Det vanligaste torde vara att kommissionärsföretaget är verksamt för ett enda kommittentföretag. Denna situation regleras i 2 § 2 mom. första stycket SIL. För att resultatet av rörelsen i detta fall skall få redovisas hos kommittentföretaget fordras

- a) att kommissionärsförhållandet är grundat på ett skriftligt avtal,
- b) att kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av ifrågavarande rörelse,
- c) att rörelsen har bedrivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva verksamhet av något slag,
- d) att beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt samt
- e) att båda företagen skulle ha rätt till avdrag för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.

Villkoret under e innebär bl. a. att en resultatöverföring godtas endast i de fall där de båda företagen har ett sådant kvalificerat ägarsamband som fordras enligt koncernbidragsreglerna (se avsnitt 5.3.1). I villkoret ligger också – vilket har särskilt intresse för den fortsatta framställningen – att den huvudsakliga verksamheten för båda företagen skall avse rörelse eller fastighet.

Ett kommissionärsföretag kan också vara verksamt för två eller flera kommittentföretag samtidigt. Enligt tredje stycket i det aktuella lagrummet gäller i princip samma krav i detta fall. Villkoret i första stycket e hindrar normalt att två eller flera företag driver rörelse genom ett gemensamt ägt kommissionärsföretag. Med tanke på att sådana samarbetsformer ibland kan bäras upp av starka organisatoriska eller marknadstekniska skäl har en möjlighet öppnats för RSV att dispensera från koncernbidragsvillkoret.

Bestämmelserna i 2 § 2 mom. SIL har utformats så att det skall framgå att kommissionärsföretaget trots inkomstöverflyttningen är att betrakta som ett rörelsedrivande företag. I fjärde stycket har dessutom föreskrivits att inkomst, som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretaget, skall behandlas hos detta företag som om företaget självt hade bedrivit rörelsen. Godtas kommissionärsförhållandet behandlas således båda företagen som rörelsedrivande.

I VDL finns inte några särregler om kommissionärsföretag. Det betyder bl. a. att en resultatöverföring till ett kommittentföretag som godtas vid

5.4.2 Behovet av översyn

Till en början bör uppmärksammas ett problem som har uppkommit vid inkomsttaxeringen. Frågan gäller tillämpningen av koncernbidragsvillkoret i 2 § 2 mom. första stycket e SIL.

Villkoret infördes år 1979. I förarbetena framhölls att särskilda spärarr har ställts upp för att hindra att bestämmelserna om utdelningsbeskattning kringgås med hjälp av koncernbidrag och för att förebygga risken för missbruk av annat slag. Det ansågs anmärkningsvärt att företagen genom att ingå kommissionärsavtal kunde sätta spärreglerna helt ur spel. Av denna anledning gjordes rätten till resultatöverföring i kommissionärsförhållanden beroende av att förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag var uppfyllda (prop. 1978/79:210 s. 170 ff.).

Ett genomgående krav för att koncernbidrag skall kunna ges och tas med verkan vid inkomsttaxeringen är att den huvudsakliga verksamheten för både givare och mottagare avser rörelse eller fastighet (2 § 3 mom. första stycket a SIL). Den fråga som har aktualiserats är om man vid tillämpningen av koncernbidragsvillkoret skall bestämma kommittentföretagets huvudsakliga verksamhet med eller utan beaktande av den rörelse som kommissionären enligt ett ingånget avtal skall bedriva för kommittentföretagets räkning. En uppfattning, som har hävdats av en taxeringsmyndighet vid 1985 års taxering, är att bedömningen skall göras med bortseende från kommissionärsrörelsen. Denna tolkning innebär att kommissionärsrörelsen skall räknas in i kommittentföretagets verksamhet (jfr 2 § 2 mom. fjärde stycket SIL) endast om och när det har kunnat konstateras att förutsättningarna för att godta kommissionärsförhållandet – däribland koncernbidragsvillkoret – redan är uppfyllda. Enligt en annan uppfattning skulle denna tolkning strida mot syftet med 1979 års lagstiftning och medföra en av lagstiftaren inte avsedd begränsning i möjligheterna att driva rörelse genom kommissionärsföretag.

Den inkomstskatterättsliga frågan får naturligtvis betydelse även för vinstdelningsbeskattningens del. Blir ett kommissionärsförhållande underkänt vid inkomsttaxeringen på den grunden att koncernbidragsvillkoret inte är uppfyllt, kommer förhållandet att underkännas också vid vinstdelningsbeskattningen.

Vidare råder viss osäkerhet om hur reglerna i VDL skall tillämpas i de fall där kommissionärsförhållandet godtas. Bestämmelserna i 2 § 2 mom. SIL reglerar endast beskattningen av rörelseinkomsten. Vid vinstdelningsbeskattningen skall också tillgångar och skulder inflationskorrigeras och det lönebaserade fribeloppet beräknas. Frågan har ställts om kommittentföretaget vid dessa beräkningar får eller skall beakta tillgångar och skulder hos kommissionärsföretaget och löner till personal som formellt är anställd hos detta företag.

Av föregående avsnitt framgår att det råder delade meningar om hur ett av de grundläggande kraven i bestämmelserna om kommissionärsföretag – nämligen koncernbidragsvillkoret – skall tillämpas. Det är angeläget att i det nu aktuella sammanhanget ta ställning i frågan.

Ordalydelsen av bestämmelserna i 2 § 2 mom. SIL ger möjligen stöd för den tolkning som enligt det föregående har hävdats från en taxeringsmyndighets sida. Enligt fjärde stycket gäller att inkomst som *enligt första eller tredje stycket* redovisas hos kommittentföretaget skall behandlas hos detta företag som om det självt hade bedrivit rörelsen. I *första stycket* anges de villkor som skall vara uppfyllda för att inkomsten verkligen skall få redovisas hos kommittentföretaget. Till dessa villkor hör koncernbidragsvillkoret, som i sin tur fordrar att kommittentens huvudsakliga verksamhet avser rörelse eller fastighet. Dessa regler kan läsas så att koncernbidragsvillkoret skall prövas utan hänsyn till kommissionärsrörelsen.

Konsekvensen av denna tolkning skulle bli att ett kommissionärsförhållande kan godtas endast om kommittenten vid sidan av kommissionärsrörelsen bedriver en verksamhet som huvudsakligen avser rörelse (eller fastighet). Möjligen skulle det vara tillräckligt att företaget bedrev sådan verksamhet vid den tidpunkt då kommissionärsavtalet ingicks. Den historiska bakgrunden skulle då få betydelse.

Det kunde tyckas att tolkningen skulle medföra en stark begränsning i möjligheterna att utnyttja kommissionärsinstitutet. Så är dock knappast fallet. Detta sammanhänger med den förskjutning som under senare tid har skett i praxis när det har gällt att dra gränsen mellan förvaltningsföretag och rörelsedrivande företag. RSV (nämnden för rättsärenden) har vid sin prövning av ansökningar om dispens enligt 7 § 8 mom. åttonde stycket SIL och om förhandsbesked funnit att ett moderföretag, som i inte obetydlig omfattning fullgör koncerngemensamma uppgifter (t.ex. företagsledning, administration, redovisning eller finansiering) för rörelsedrivande dotterföretags räkning, skall anses delta i den inom koncernen bedrivna rörelsen på ett sådant sätt att även den koncerngemensamma funktionen är att betrakta som rörelse i skatterättslig mening. Regeringsrätten har godtagit detta synsätt (se särskilt regeringsrättens dom den 10 mars 1986 i mål nr 4862-1985). Det kan med fog antas att många kommittentföretag fullgör just sådana koncerngemensamma funktioner som enligt denna praxis utgör rörelse och att de därför – även med bortseende från den rörelse som bedrivs genom kommissionärsföretaget – uppfyller koncernbidragsvillkoret. Detta hindrar dock inte att det fortfarande kan tänkas förekomma fall där ett kommittentföretag inte uppfyller villkoret om man vid bedömningen av dess verksamhet bortser från kommissionärsrörelsen.

Frågan är då vilka krav som med hänsyn till lagstiftningens syfte bör ställas på kommittentföretaget. Koncernbidragsvillkoret infördes, såsom redan nämnts, för att hindra att spärreglerna i koncernbidragssystemet kringgås genom kommissionärsavtal. Skall detta syfte tillgodoses bör man alltså kräva att det föreligger ett sådant kvalificerat koncernförhållande mellan kommittent och kommissionär som fordras för att de skall kunna ge koncernbidrag till varandra. I princip är det också motiverat att upprätthåll-

la kravet att kommittentföretagets huvudsakliga verksamhet skall avse rörelse (eller fastighet). Det bör således inte godtas att resultatöverföring sker till ett moderföretag vars verksamhet huvudsakligen avser t.ex. värdepappersförvaltning. Däremot synes det inte föreligga något skäl mot att vid bedömningen av vad som är den huvudsakliga verksamheten behandla kommissionärsrörelsen som om den bedrevs av moderföretaget. Ett sådant beaktande av kommissionärsrörelsen synes tvärtom stå bäst i överensstämmelse med den koncernsyn som praxis numera har anlagt vid avgränsningen av begreppet förvaltningsföretag.

I enlighet med det anförda bör bestämmelserna i 2 § 2 mom. SIL kompletteras med en regel som uttryckligen anger att man vid prövningen av koncernbidragsvillkoret skall räkna den av kommissionärsföretaget bedrivna rörelsen som en del av kommittentföretagets verksamhet. Även kommissionärsföretaget får naturligtvis, liksom hittills, räkna in rörelsen i sin verksamhet.

Härefter återstår frågan hur reglerna i VDL skall tillämpas på de kommissionärsförhållanden som godtas vid inkomsttaxeringen. Det har redan tidigare konstaterats att resultatöverföringen till kommittentföretaget skall beaktas också vid vinstdelningsbeskattningen. Vad frågan gäller är närmast hur inflationskorrigeringen och beräkningen av det lönebaserade fribeloppet skall genomföras.

Det förekommer att den personal som är sysselsatt i rörelsen formellt inte är anställd hos kommittentföretaget utan hos kommissionärsföretaget. Eftersom hela resultatet av rörelsen skall redovisas hos kommittentföretaget, är det rimligt att detta företag, oavsett de formella anställningsförhållandena, får beakta samtliga lönekostnader som är hänförliga till rörelsen vid sin beräkning av det lönebaserade fribeloppet. När det gäller inflationskorrigeringen är ett liknande betraktelsesätt motiverat. Åtminstone som huvudregel bör gälla att kommittentföretaget får beakta de tillgångar och skulder som hör till rörelsen. Poster som inte har samband med denna bör däremot inte beaktas (några mer betydande sådana poster lär normalt inte förekomma, eftersom kommissionärsföretaget enligt 2 § 2 mom. SIL inte får driva annan rörelse än kommissionärsrörelsen och inte heller får bedriva verksamhet "i nämnvärd omfattning" vid sidan av rörelsen). Det som nu har sagts om det lönebaserade fribeloppet och inflationskorrigeringen synes kunna uppnås redan inom ramen för nuvarande regler (jfr RSV:s handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1986 s. 602). Någon lagreglering synes inte erforderlig.

6 Omstruktureringar

6.1 Inledning

Inom företagssektorn sker en fortlöpande omstrukturering. Det kan vara fråga om en omorganisation inom en bestående koncern, ett samgående mellan tidigare fristående företag, en delning av ett företag (s.k. fission) eller ett byte av företagsform (t.ex. en övergång från enskild firma till

aktiebolag). Ett viktigt led i omstruktureringen är i många fall att något av de berörda företagen överlåter hela sin verksamhet, en verksamhetsgren eller särskilda tillgångar till ett annat. Enligt vanliga regler skulle överlåtelsen ofta utlösa inkomstbeskattning. Det kan finnas risk för att en sådan beskattning hindrar eller försvårar omstruktureringarna. I lagstiftning och praxis har utvecklats ett regelsystem som har till syfte att eliminera sådana effekter (i det följande bortses från de lagstiftningsingripanden som i preventivt syfte har gjorts mot vissa företeelser inom fåmansbolagssektorn, t. ex. interna aktieöverlåtelser och vinstbolagstransaktioner).

En genomgående princip vid realisationsvinstbeskattningen är att någon beskattning av s. k. förtäckt realisationsvinst inte skall förekomma. Vid en överlåtelse av en tillgång som omfattas av realisationsvinstreglerna skall det faktiskt betingade vederlaget ligga till grund för vinstberäkningen även om det understiger tillgångens marknadsvärde. Genom att överlåta tillgångar av det slag som nu avses till ett pris som inte överstiger anskaffningsvärdet (eller snarare det omkostnadsbelopp som beräknas enligt realisationsvinstreglerna) kan företagen förhindra att överlåtelsen utlöser inkomstbeskattning. I 2 § 4 mom. nionde stycket SIL finns dessutom särskilda bestämmelser som gör det möjligt att inom en koncern överlåta bl. a. organisationsaktier till ett högre pris än anskaffningsvärdet utan att överlåtelsen leder till omedelbar realisationsvinstbeskattning.

När det är fråga om lager, inventarier och andra tillgångar vars avyttring skall behandlas enligt rörelsereglerna gäller generellt att en försäljning till ett pris som överstiger det skattemässiga restvärdet leder till inkomstbeskattning. Om överlåtelsen sker mellan svenska företag som tillhör samma koncern kan beskattningen ofta elimineras genom koncernbidrag. I omstruktureringsfallen är det emellertid vanligt att priset bestäms till ett belopp som inte överstiger överlåtarens skattemässiga restvärde eller – vid vissa fusioner – att något vederlag inte bestäms. Om vanliga regler tillämpades, skulle även sådana överlåtelser kunna utlösa en inkomstbeskattning som baserades på marknadspriset (s. k. uttagsbeskattning). Genom särskilda bestämmelser har lagstiftaren sett till att vissa former av fusioner kan genomföras utan sådan beskattning. För övriga omstruktureringsfall har i praxis utvecklats regler som innebär att uttagsbeskattning också i dessa fall ofta kan underlåtas.

Vinstdelningsbeskattningen utgår från det underlag som beräknas vid inkomsttaxeringen. Det betyder att en överlåtelse som inte leder till inkomstbeskattning i princip inte heller utlöser någon vinstdelningsbeskattning. Helt undantagslöst gäller emellertid inte detta. De justeringar av underlaget som görs vid vinstdelningsbeskattningen kan medföra att en överlåtelse som är inkomstskattemässigt neutral medför ett ökat uttag av vinstdelningsskatt hos de berörda företagen. Särskild betydelse i detta hänseende har bestämmelserna i 3 § VDL om behandlingen av förändringar i lagerreserver och reserver för pågående arbeten.

I detta kapitel diskuteras i första hand möjligheterna att genom ändringar i VDL eliminera den merbeskattning som överlåtelser i samband med omstruktureringar kan ge upphov till. I avsnitt 6.2 uppmärksammas behandlingen av lagerreserver och reserver för pågående arbeten vid om-

strukturering inom en bestående företagsgrupp. Vad som där sägs har i princip tillämplighet på samtliga omstruktureringsfall, även fusionerna. Av både systematiska och framställningstekniska skäl har emellertid frågan om beskattningen vid fusion brutits ut. Den behandlas separat i avsnitt 6.3.

Återläggningsreglerna i 3 § VDL omfattar också andra poster, nämligen ändringar som avser resultatutjämningsfonder och internvinstkonton. De effekter som återläggningen av dessa poster kan medföra är emellertid inte specifika för omstruktureringarna och förbigås i det följande.

6.2 Behandlingen av lagerreserver m.m.

6.2.1 Nuvarande regler

Den merbeskattning som kan inträda i samband med omstruktureringarna beror, som nämnts i inledningen, främst på de bestämmelser i 3 § VDL som anger hur förändringar i lagerreserver och reserver för pågående arbeten skall behandlas. Här görs till en början en sammanfattning av de bestämmelser i inkomstskatteförfattningarna och VDL som reglerar dessa poster. En mer detaljerad analys av vissa effekter redovisas i nästa avsnitt.

Lager

Den ersättning som erhålls för avyttrade lagertillgångar är skattepliktig oavsett om avyttringen omfattar enbart sådana tillgångar eller utgör ett led i en avveckling eller överlåtelse av hela rörelsen. Hela kostnaden för anskaffning (inköp, tillverkning m.m.) är avdragsgill enligt 29 § 1 mom. KL men värdet av utgående lager skall beaktas enligt 41 § samma lag. Innebörden av regelsystemet kan i själva verket beskrivas på följande sätt. Utgiften för anskaffning skall periodiseras. Huvudregeln är att avdrag skall göras när de inköpta lagertillgångarna eller de förädlade produkterna avyttras (eller uttrangeras eller förbrukas). Under innehavet medges dock avdrag för värdenedgång, oavsett om denna beror på ändrade marknadspriser eller inkurans. Dessutom har företagen betydande möjligheter till konsolidering genom nedskrivning. En nedskrivning innebär att avdrag görs "i förväg", dvs. innan tillgångarna har avyttrats. Enligt huvudregeln i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL får avdrag göras för nedskrivning med högst 50 % av lägsta värdet (det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdena) minskat med inkurans (här förbigås de s. k. suppletärreglerna och de särskilda regler som gäller för lager av fastigheter och värdepapper). Det belopp varmed nedskrivning har gjorts utgör lagerreserven. När nedskrivna lagertillgångar avyttras, skall det avdrag som då medges begränsas till den inte redan konsumerade delen av anskaffningsvärdet. Detta åstadkoms genom att de tidigare gjorda nedskrivningarna återförs (lagerreserven upplöses).

Om lagertillgångar överläts till någon närstående utan vederlag eller för ett pris som understiger marknadsvärdet, är huvudregeln att beskattning skall ske som om en försäljning till marknadspris hade ägt rum, s. k. uttagsbeskattning (här bortses från de fall där hela förvärvskällan överförs

genom en överlåtelse som skattemässigt betraktas som gåva; i dessa fall sker inte någon uttagsbeskattning eftersom gåvotagaren i inkomstskattehänseende – dvs. med avseende på bl.a. avskrivningsunderlag och restvärden – anses träda i givarens ställe).

Utgångspunkten är således att en överlåtelse av lagertillgångar till närstående för underpris skall leda till uttagsbeskattning. Som berörts i inledningen medger dock praxis att undantag i vissa fall görs från denna princip (se till det följande Thorell, Skattefrågor vid byte av företagsform, Skattemytt 1985 s. 369 ff., med hänvisningar). En första förutsättning för att uttagsbeskattning skall underlätas är att lagertillgången inte i och med överlåtelsen byter skattemässig karaktär. Kommer den i mottagarens hand att bli anläggningstillgång, skall överlåtaren i princip uttagsbeskattas. Vidare fordras att tillgången inte förs över från ett dubbelbeskattat till ett enkelbeskattat subjekt. Underläts uttagsbeskattning i ett sådant fall, skulle reglerna om dubbelbeskattning kunna kringgås. Slutligen krävs att det föreligger en viss grad av ägarsamband eller intressegemenskap mellan överlåtaren och förvärvaren.

Innebörden av det sistnämnda kravet är inte helt klar. Om överlåtelsen sker mellan två koncernföretag och förutsättningar finns att medge överlåtaren avdrag för öppet koncernbidrag till förvärvaren, har uttagsbeskattning av naturliga skäl ansetts kunna underlätas. Även i andra fall har dock en överlåtelse kunnat ske utan uttagsbeskattning. Ett exempel erbjuder rättsfallet RÅ80 Aa 126 (= RSV/FB Dt 1981:12), där vissa omsättningstillgångar överfördes från ett aktiebolag till ett annat som ägdes av samma fysiska personer. Ett i praxis ofta förekommande fall är att en fysisk person överför omsättningstillgångar till ett närstående aktiebolag som avses fortsätta rörelsen. I regel har det varit fråga om ett av överlåtaren helägt bolag (jfr det ofta åberopade RÅ83 1:35). Praxis har dock inte upprätthållit något krav på ägaridentitet. I RÅ80 Aa 61 (= RSV/FB Dt 1981:10) godtog en överlåtelse till ett aktiebolag som ägdes av överlåtaren och hans barn. I några opublicerade förhandsbesked har uttalats att en överlåtelse kan ske utan uttagsbeskattning till ett aktiebolag som ägs av överlåtaren eller av honom närstående personer.

Det skall tilläggas att uttagsbeskattning har underlåtits inte endast i de fall där överlåtelsen har omfattat en hel rörelse eller rörelsegren utan även när enstaka lagertillgångar (eller inventarier) har förts över. Nyssnämnda RÅ80 Aa 61 och även RÅ82 Aa 218 är exempel på detta. De opublicerade förhandsbeskeden ger ytterligare exempel på samma sak.

Det hittills sagda har avsett villkoren för att underlätta uttagsbeskattning, dvs. en beskattning som träffar det belopp varmed marknadsvärdet överstiger köpeskillingen för de överlåtna lagertillgångarna. Även om dessa villkor är uppfyllda, är därmed inte sagt att köpeskillingen i andra hänseenden skall godtas vid inkomsttaxeringen. Antag att köpeskillingen understiger de överförda lagertillgångarnas nettovärde (lägsta värdet minskat med inkuransavdrag och nedskrivning; se nästa avsnitt angående terminologin). Försäljningen leder därmed – även sedan upplösningen av lagerreserven beaktats – till en förlust för överlåtaren. Får denna utnyttjas för avdrag mot andra intäkter? I praxis har godtagits att fastigheter som utgör

omsättningstillgångar överläts till ett pris som motsvarar nämnda nettovärde minskat med det belopp varmed värdeminskningssavdrag har gjorts i förvärvskällan annan fastighet (se bl. a. RÅ79 1:29 och RÅ83 1:35). Detta kan uttryckas så att förlusten på grund av försäljningen har fått kvittas mot den återföring av värdeminskningssavdrag som skall göras på grund av försäljningen. Det är inte helt klart om – och i så fall under vilka förutsättningar – en förlust av detta slag i övrigt kan utnyttjas vid taxeringen. En annan fråga gäller förvärvarens beskattning. För denne utgör den överenskomna köpeskillingen lagrets anskaffningsvärde. Det är ovisst om förvärvaren alltid får basera sin lagerredovisning på detta värde eller om hänsyn skall tas även till överlåtarens förhållanden. Antag att överlåtaren har anskaffat lagertillgångarna för 1000 och gjort en nedskrivning med 500 samt att överlåtelsen sker till ett pris motsvarande nettovärdet 500. Frågan om förvärvaren har rätt att göra ytterligare nedskrivning med 250 synes ännu inte ha besvarats i praxis.

I VDL finns inte några särbestämmelser om överlåtelser mellan närstående företag. Har uttagsbeskattning underlåtits vid inkomsttaxeringen, sker inte någon sådan vid beräkningen av vinstdelningsunderlaget. När det gäller behandlingen av lagerreserver innebär däremot bestämmelserna i 3 § första stycket 6 och 7 VDL att ett betydande avsteg görs från inkomsttaxeringen. Den grundläggande principen är att bokslutsdispositioner (fria reserveringar) inte skall påverka vinstdelningsunderlaget (Ds Fi 1983:13 s. 31 och 63, prop. 1983/84:50 del A s. 60 och 88 f.) och att förändringar i lagerreserven följaktligen inte skall få slå igenom vid vinstdelningsbeskattningen. Det betyder att ett avdrag för lagernedskrivning som har medgetts vid inkomsttaxeringen skall återföras vid beräkningen av vinstdelningsunderlag (punkt 6) och att å andra sidan en reservupplösning som beaktats vid inkomsttaxeringen skall räknas av från vinstdelningsunderlaget (punkt 7). Konsekvenserna av dessa bestämmelser skall belysas mer utförligt i nästa avsnitt.

Pågående arbeten

Detta uttryck syftar på sådana arbeten för annans räkning som ett företag har påbörjat men inte avslutat vid räkenskapsårets utgång. Företaget har haft utgifter för arbetet men har samtidigt skaffat sig ett anspråk på ersättning. Värdet av det utförda arbetet är en tillgång som kan ses som ett mellanting mellan en fordran och en lagertillgång.

För vissa verksamheter, nämligen byggnads-, hantverks-, anläggnings- och konsultrörelser, har frågan om behandlingen av pågående arbeten numera reglerats i punkt 3 a av anvisningarna till 41 § KL. Bestämmelserna skiljer mellan arbete på löpande räkning och arbete till fast pris.

Vid arbete på löpande räkning i lagstiftningens mening (se definitionen i anvisningspunktens andra stycke) behöver utgifterna inte till någon del aktiveras utan får belasta rörelsens resultat löpande. Intäkterna beskattas i takt med faktureringen.

Av större intresse med tanke på vinstdelningsbeskattningen är bestämmelserna om arbete till fast pris. Här gäller att de indirekta kostnaderna

inte behöver aktiveras. Det föreskrivs nämligen att värdet av pågående arbeten skall tas upp till lägst 85 % av nedlagda *direkta* kostnader såvitt avser byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse och till 100 % av *direkta* kostnader minskat med ett basbelopp när det är fråga om konsultrörelse. Detta betyder för t.ex. byggnadsföretagens del att det finns ett reserveringsutrymme motsvarande samtliga indirekta och 15 % av de *direkta* kostnaderna. I prop. 1980/81:68 s. 144 framhölls att det inte finns något som hindrar att ett företag i sina räkenskaper aktiverar samtliga *direkta* och *indirekta* kostnader och därefter gör en öppen reservering i form av en bokslutsdisposition om detta överensstämmer med tillämpad praxis.

Av förarbetena till VDL framgår att en nedskrivning av värdet av pågående arbeten i princip omfattas av återläggningsreglerna i 3 § första stycket 6 och 7. Ett vid taxeringen medgivet avdrag för nedskrivning skall återföras vid beräkningen av vinstdelningsunderlag och en reservupplösning skall räknas av från detta underlag. Enligt ett uttalande i prop. 1983/84:50 del A s. 90 bör återföringen avse nedskrivningen av *direkta* kostnader och dessutom, om även ett belopp motsvarande *indirekta* kostnader redovisas som en obeskattad reserv i bokslutet, de sistnämnda kostnaderna. Det framhölls samtidigt att någon återföring inte skall äga rum om företaget kan visa att nedskrivningen har varit nödvändig för att uppfylla kravet på god redovisningssed.

6.2.2 Behovet av översyn

Även i detta avsnitt behandlas lager och pågående arbeten var för sig.

Lager

I skrivelser till finansdepartementet från Telefon AB L M Ericsson (se även avsnitt 5.3.2) och FAR har framhållits att reglerna i VDL kan ge oönskade effekter när lagertillgångar förs över mellan företag inom en koncern. Samma fråga har tagits upp i riksdagen och i den allmänna debatten samt vid olika företags underhandskontakter med departementet.

I det följande skall de påtalade effekterna belysas med några schematiska exempel. Först måste dock terminologin klargöras. Frågan diskuteras lämpligen i anslutning till periodiseringsreglerna i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL.

Dessa regler har formen av föreskrifter om det lägsta värde till vilket lagret vid beskattningsårets utgång får tas upp. De ineliggande lagertillgångarna skall först identifieras med tillämpning av principen först in – först ut. Därefter skall det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdena för tillgångarna fastställas och avdrag för eventuell inkurans göras. Det värde som då framkommer kallas här *bruttovärdet*. Enligt huvudregeln i anvisningspunkten får lagret inte tas upp till lägre belopp än 50 % av *bruttovärdet*. Nedskrivning får med andra ord göras med högst 50 %. Det värde som återstår efter nedskrivning kallas i fortsättningen lagrets *nettovärde*. Lagerreserven är således skillnaden mellan *brutto*- och *netto*värdet.

Som intäkt vid en försäljning av lagertillgångar tas upp det vederlag som erhålls vid försäljningen, oavsett om det består av t.ex. kontanter eller en fordran på köparen eller ges i den formen att köparen övertar betalningsansvaret för vissa skulder (ett "övertagande" av en lagerreserv kan däremot inte betraktas som ett "vederlag", se mera nedan). Avdrag får göras för den utgift som säljaren haft för anskaffningen av de sålda tillgångarna i den mån avdrag inte redan tidigare har gjorts för värdenedgång (t.ex. inkurans) eller nedskrivning. Om tillgångarna har anskaffats ett tidigare år, vilket förutsätts i exemplen nedan, är deras bruttovärde vid beskattningsårets ingång en avgående post och den på tillgångarna belöpande lagerreserven en tillkommande post. Med tanke på vinstdelningsbeskattningen är det viktigt att hålla isär dessa poster. Med *resultatet av försäljningen* menas i exemplen försäljningspriset minskat med bruttovärdet. Den tillkommande posten kallas *upplösning av lagerreserven*.

Det var tidigare vanligt att lagernedskrivningarna bokfördes enligt metoden för direkt nedskrivning. Den innebar bl.a. att resultaträkningen belastades med en post som i princip var sammansatt av anskaffningsvärdet för sålda varor och förändringen i lagerreserven. Vidare innebar den att lagrets nettovärde togs upp som tillgång i balansräkningen och att lagerreserven inte redovisades öppet. Numera skall varje bokföringsskyldig enligt 14 § tredje stycket BFL redovisa lagerreserven öppet i bokslutet (jfr däremot beträffande den offentliga årsredovisningen 11 kap. 5 § ABL och 2 kap. 5 § ÅRL). Detta medför i princip att lagernedskrivningen görs enligt metoden för indirekt nedskrivning. Resultaträkningen påverkas av två separata poster, av vilka den ena avser anskaffningsvärdet av sålda varor (bruttovärdet) och den andra förändringen av lagerreserven. I balansräkningen redovisas det kvarliggande lagrets bruttovärde som tillgång och lagerreserven som en skuld (obeskattad reserv).

Det står helt klart att resultatet vid vinstdelningsbeskattningen inte skall påverkas av vilken nedskrivningsmetod som har använts. Även om ett företag skulle underlåta att redovisa lagerreserven öppet, måste ändå vid beräkningen av vinstdelningsunderlag klargöras vilka ändringar som har skett i lagerreserven (jfr definitionen av lagerreserv i prop. 1983/84:50 del A s. 89). Förutsatt att ändringarna har påverkat inkomsttaxeringen skall de återläggas enligt 3 § första stycket 6 eller 7 VDL. I det följande antas för enkelhetens skull att lagerreserven redovisas öppet.

Avsikten med de följande exemplen är att belysa de effekter som inträder när ett företag som innehar lagertillgångar för över dessa till ett närstående företag innan en extern försäljning sker. Det antas att det överlåtande företaget (*överlåtaren* i exemplen) under ett tidigare år har anskaffat tillgångarna för 1000, vilket också utgör lagrets bruttovärde vid årets ingång, och gjort avsättning till lagerreserv (nedskrivning) med 500.

Beskattningsresultatet när den externa försäljningen föregås av en överföring till ett närstående företag (*mottagaren* i exemplen) bör jämföras med det som skulle ha erhållits om överlåtaren hade valt att i stället göra en direkt externförsäljning. Antag att denna sker till ett oförändrat pris, 1000 kr. Resultatet av försäljningen, såsom det nyss definierats, blir +0. Samtidigt sker en upplösning av lagerreserven (+500). Resultatet vid in-

komsttaxering och vinstdelningsbeskattning kan sammanfattas enligt följande.

Prop. 1986/87:42

Resultat av försäljningen	± 0
Upplösning av lagerreserven	+500
Inkomsttaxering	+500 ¹
Återläggning enligt VDL	-500
Vinstdelningsunderlag	± 0

Överlåtaren har på grund av den tidigare nedskrivningen redan fått avdrag vid inkomsttaxeringen för halva anskaffningsvärdet. Upplösningen av lagerreserven medför att det nettoavdrag som erhålls på grund av försäljningen inte överstiger den resterande hälften. Eftersom avdrag för lagernedskrivning inte har medgetts vid vinstdelningsbeskattningen, skall inte heller upplösningen av reserven räknas in i vinstdelningsunderlaget. Detta påverkas således varken av upplösningen eller av den tidigare nedskrivningen.

Frågan är alltså vad som händer om den externa försäljningen föregås av en överföring av lagret till ett närstående företag. Med hänsyn till de exempel som har lämnats i de tidigare berörda framställningarna finns det anledning att belysa tre olika alternativ. En gemensam utgångspunkt är att företagen vill genomföra den interna överlåtelsen på ett sådant sätt att den inte utlöser någon inkomstbeskattning hos överlåtaren. Det antas att förutsättningarna för att underlåta uttagsbeskattning är uppfyllda (jfr avsnitt 6.2.1) och att priset vid den externa försäljningen är oförändrat 1 000. Tills vidare antas också att omständigheterna är sådana att överlåtaren kan få avdrag för koncernbidrag till mottagaren.

Alternativ 1

Den interna överlåtelsen sker till ett pris som motsvarar lagrets nettovärde. Mottagaren bokför detta som anskaffningsvärde och gör inte någon nedskrivning (netto/netto-metoden)

Hos överlåtaren medför den interna överlåtelsen — på samma sätt som den direkta externförsäljningen — en upplösning av lagerreserven som skall beaktas vid företagets inkomsttaxering och därmed också skall föranleda avdrag enligt 3 § första stycket 7 VDL. Mottagarens ingångsvärde på lagret är 500. Den efterföljande externa försäljningen (till priset 1 000) medför inte någon reservupplösning hos mottagaren. Resultatet blir följande.

¹ I detta och de följande exemplen har bortsetts från att den beskattningsbara inkomsten vid beräkningen av vinstdelningsunderlag skall minskas med årets inkomstskatt (52 %).

Överlåtaren

Resultat av den interna överlåtelsen	-500
Upplösning av lagerreserven	+500
Inkomsttaxering	± 0
Återläggning enligt VDL	-500
Vinstdelningsunderlag	-500

Mottagaren

Resultat av den externa försäljningen	+500
Upplösning av lagerreserv	-
Inkomsttaxering	+500
Återläggning enligt VDL	-
Vinstdelningsunderlag	+500

Företagen kan således åstadkomma att inkomstbeskattningen skjuts upp till dess den externa försäljningen sker. Förfarandet är emellertid inte neutralt i vinstdelningshänseende. Överlåtaren får en negativ post och mottagaren en motsvarande positiv (det senare kommer inte fram förrän externförsäljningen sker). Kan överlåtaren inte utnyttja den negativa posten, medför transaktionerna att koncernen träffas av en vinstdelningsskatt som inte skulle ha utgått om överlåtaren hade gjort externförsäljningen direkt (se ovan).

Det har hävdats att lagerreserven (skillnaden mellan brutto- och nettovärdet) från koncernens synpunkt inte blir upplöst förrän mottagaren säljer lagret externt och att den återläggning som i exemplet leder till negativt vinstdelningsunderlag för överlåtaren därför i stället borde göras hos mottagaren när detta företag genomför externförsäljningen. I sin nuvarande utformning synes emellertid bestämmelserna i 3 § VDL inte ge utrymme för en sådan tillämpning. Överlåtaren och mottagaren är två skilda skattesubjekt. Formellt sker hos överlåtaren en lagerupplösning som påverkar dess inkomsttaxering (resultatet skulle annars bli -500) och därför enligt 3 § första stycket 7 ger rätt till motsvarande avdrag vid beräkningen av vinstdelningsunderlag. Utan stöd av uttryckliga regler kan inte detta avdrag "sparas" och i stället tillgodoföras ett annat skattesubjekt, mottagaren. Det nu sagda har stöd i ett opublicerat förhandsbesked.

Alternativ 2

Den interna överlåtelsen sker till ett pris som motsvarar lagrets bruttovärde. Mottagaren bokför detta som anskaffningsvärde och gör en avsättning till lagerreserv (brutto/brutto-metoden)

Detta fall har diskuterats i avsnitt 5.3.3. Inkomstbeskattning hos överlåtaren undviks genom att koncernbidrag ges till mottagaren. Det antas att den interna överlåtelsen sker år 1 och att mottagaren gör den externa försäljningen år 2 (till priset 1000).

Överlåtaren

Resultat av den interna överlåtelsen	± 0
Upplösning av lagerreserven	+500
Koncernbidrag	<u>-500</u>
Inkomsttaxering	± 0
Återläggning enligt VDL	<u>-500</u>
Vinstdelningsunderlag	-500

*Mottagaren**År 1*

Nedskrivning av lagret	-500
Koncernbidrag	<u>+500</u>
Inkomsttaxering	± 0
Återläggning enligt VDL	<u>+500</u>
Vinstdelningsunderlag	+500

År 2

Resultat av den externa försäljningen	± 0
Upplösning av lagerreserven	<u>+500</u>
Inkomsttaxering	+500
Återläggning enligt VDL	<u>-500</u>
Vinstdelningsunderlag	± 0

Liksom i alternativ 1 får överlåtaren en negativ och mottagaren en motsvarande positiv post vid vinstdelningsbeskattningen. Av exemplet framgår att effekten hos mottagaren inträder redan år 1 även om den externa försäljningen skjuts upp till ett senare år. Det bör tilläggas att snedfördelningseffekterna i exemplet elimineras om koncernbidrag får återläggas vid vinstdelningsbeskattningen på det sätt som har föreslagits i avsnitt 5.3.3.

Alternativ 3

Den interna överlåtelsen sker till ett pris som motsvarar lagrets nettovärde. Mottagaren bokför emellertid bruttovärdet som anskaffningsvärde och balanserar detta med en samtidigt bokförd lagerreserv (netto/brutto-metoden)

Enligt uppgift har denna metod använts vid några företagsöverlåtelser under senare år. FAR:s inledningsvis nämnda skrivelse utgår från ett exempel som bygger på samma metod.

Vad först beträffar *överlåtarens* beskattning är utgångspunkten att den interna överlåtelsen sker till ett pris som motsvarar lagrets nettovärde. Det betyder att det vederlag som tillförs överlåtaren (i form av kontanter, en fordran på mottagaren, ett övertagande av betalningsansvaret för skulder e.d.) inte överstiger nettovärdet (500). För överlåtaren leder den interna överlåtelsen därmed till en förlust (-500) som vid inkomsttaxeringen balanseras av upplösningen av lagerreserven (+500). Effekterna har redan beskrivits vid diskussionen av alternativ 1. Enligt 3 § första stycket 7 VDL

har överlåtaren rätt att vid beräkningen av sitt vinstdelningsunderlag räkna av ett belopp som motsvarar reservupplösningen. Man kan enligt gällande bestämmelser inte vägra företaget detta "avdrag". Det går t.ex. inte att hävda att det "övertagande" av reserven som sker hos mottagaren (se mera nedan) är en form av "vederlag" som skall inkomstbeskattas hos överlåtaren i stället för upplösningen av lagerreserven (att "överta" en obeskattad reserv är inte detsamma som att överta betalningsansvaret för en skuld). Inom ramen för nuvarande regler är det inte heller möjligt att på begäran av överlåtaren föra över "avdraget" för reservupplösningen till mottagaren (jfr diskussionen av alternativ 1). För överlåtaren ger överföringen av lagret således upphov till en negativ post (-500) vid vinstdelningsbeskattningen.

När det gäller *mottagarens* förhållanden är osäkerheten större. Det har hävdats att bruttoredovisningen av det övertagna lagret och den samtida bokföringen av en "övertagen" lagerreserv står i överensstämmelse med god redovisningssed. Meningarna synes dock vara delade på denna punkt. Det råder också olika uppfattningar om vilken betydelse som skall tilläggas förfarandet vid mottagarens beskattning. Enligt en uppfattning bör man skattemässigt acceptera att anskaffningsvärdet 1000 och lagerreserven 500 har "övertagits". Finns lagret kvar hos mottagaren vid utgången av det år då den interna överlåtelsen har ägt rum (år 1) och förs den övertagna reserven då till den utgående balansräkningen, anses företaget inte ha gjort någon egen lagernedskrivning. Någon återföring skall då inte heller göras vid vinstdelningsbeskattningen.¹ Det år då den externa försäljningen sker (år 2) erhålls följande resultat.

Resultat av den externa försäljningen	± 0
Upplösning av den "övertagna" reserven	+500
Inkomsttaxering	+500
Återläggning enligt VDL	-500
Vinstdelningsunderlag	± 0

Enligt en annan uppfattning måste bokföringen av lagret till värdet 1000 betraktas som en uppskrivning. "Övertagandet" av reserven godtas inte skattemässigt. Om den externa försäljningen sker samma år som den interna (år 1), inträffar detta:

Uppskrivning	+500
Resultat av den externa försäljningen	± 0
Inkomsttaxering	+500
Återläggning enligt VDL	-
Vinstdelningsunderlag	+500

¹ En konsekvens av detta synsätt är också att mottagarens rätt till nedskrivning bestäms med utgångspunkt i anskaffningsvärdet 1000. Den interna överlåtelsen skapar således inte något utrymme för ytterligare lagernedskrivning inom koncernen (jfr avsnitt 6.2.1).

Finns lagret kvar vid utgången av år 1 och tar mottagaren då upp den "övertagna" reserven i sin utgående balansräkning, skall företaget enligt den nu återgivna uppfattningen anses ha gjort en egen nedskrivning av lagret. Om det antas att den externa försäljningen sker år 2, gäller följande.

År 1

Uppskrivning	+500
Nedskrivning	<u>-500</u>
Inkomsttaxering	± 0
Återläggning enligt VDL	<u>+500</u>
Vinstdelningsunderlag	+500

År 2

Resultat av försäljningen	± 0
Upplösning av lagerreserven	<u>+500</u>
Inkomsttaxering	+500
Återläggning enligt VDL	<u>-500</u>
Vinstdelningsunderlag	± 0

Den första uppfattningen, nämligen att "övertagandet" av reserven skall godtas skattemässigt, innebär således att förfarandet inte utlöser någon vinstdelningsbeskattning hos mottagaren. Enligt den andra får mottagaren, oavsett om den externa försäljningen sker samma år som den interna eller skjuts upp, redan det första året ett positivt vinstdelningsunderlag (+500). Vid ett ställningstagande måste beaktas vad som nyss sagts om överlåtarens beskattning. Denna skall bestämmas med utgångspunkt i ett vederlag som motsvarar lagrets nettovärde, vilket för detta företag leder till en "avdragspost" vid vinstdelningsbeskattningen. Konsekvensen fordrar att man även vid mottagarens beskattning betraktar nettovärdet (500) som utgivet vederlag för lagret. Bokför mottagaren detta värde som anskaffningsvärde, kommer det negativa vinstdelningsunderlaget hos överlåtaren att balanseras av en motsvarande positiv post hos mottagaren (se alternativ 1). Om det senare företaget kunde undvika denna effekt genom en bokföring enligt netto/bruttometoden (alternativ 3), skulle den interna överlåtelsen från koncernens synpunkt medföra ett underskott vid vinstdelningsbeskattningen (-500 för överlåtaren, +0 för mottagaren). En sådan konsekvens kan inte accepteras.

Slutsatsen är att det med nuvarande regler inte kan accepteras att ett "övertagande" av lagerreserven får de konsekvenser som hävdas enligt den först återgivna uppfattningen. Även om mottagaren bokför övertagandet enligt alternativ 3, måste den interna lageröverlåtelsen leda till att företaget får ett positivt vinstdelningsunderlag av samma storlek som det negativa belopp som framkommer vid överlåtarens vinstdelningsbeskattning.

Det kan således konstateras att en intern överlåtelse av lagertillgångar, om den genomförs på ett sådant sätt att den inte utlöser inkomstbeskattning hos överlåtaren, får snedfördelningseffekter vid vinstdelningsbeskattningen. På grund av överföringen av lagret får överlåtaren en negativ och mottagaren en lika stor positiv post vid vinstdelningsbeskattningen. Förutsatt att överlåtaren kan utnyttja den negativa posten för kvittning mot andra inkomster medför överföringen från koncernens synpunkt inte någon ökad skattebelastning. En omstrukturering innebär emellertid ofta att det överlåtande företaget avvecklar sin rörelse och övergår till annan verksamhet. Det kan i sådana fall inträffa att överlåtaren inte kan utnyttja den negativa posten för kvittning mot andra inkomster vid den vinstdelningsbeskattning som sker för överlåtelseåret. Resultatet blir då att koncernen träffas av en merbeskattning, eftersom överlåtarens reala förlust inte får sparas till ett senare år och inte heller får utnyttjas av andra koncernföretag.

Det hittills sagda har avsett överlåtelser mellan företag inom en koncern. Samma snedfördelningseffekter kan naturligtvis inträda också vid lageröverlåtelser mellan andra företag. Ett specialfall är fusionerna; dessa behandlas separat i avsnitt 6.3. Det kan också vara fråga om t.ex. en överlåtelse mellan två aktiebolag i en s.k. oäkta koncern. Som framgår av avsnitt 6.2.1 behöver en lageröverlåtelse mellan sådana företag, om den genomförs enligt alternativ 1 eller 3 ovan, enligt praxis inte utlösa någon uttagsbeskattning hos överlåtaren. Ett annat exempel är att en fysisk person – t.ex. som ett led i ett byte av företagsform – för över lagertillgångar till ett helägt (eller ett tillsammans med närstående ägt) aktiebolag. Inte heller i detta fall behöver en överlåtelse som görs enligt alternativ 1 eller 3 medföra någon uttagsbeskattning (avsnitt 6.2.1). Överlåtaren är inte skattskyldig till vinstdelningsskatt men för mottagaren leder överlåtelser till en vinstdelningsbeskattning som inte skulle ha ägt rum om överlåtaren hade gjort en direkt externförsäljning.

I de inledningsvis nämnda skrivelserna m. m. har de nu berörda effekterna påtalats. Det har hävdats att återläggningsreglerna i 3 § VDL leder till ett resultat som strider mot lagstiftningens syfte och att effekterna kan vara ett allvarligt hinder mot omstruktureringar som är önskvärda från företagsekonomiska synpunkter. Exempel har lämnats på koncerner som på grund av beskattningsekvenserna har avstått från planerade rationaliseringsåtgärder. Det finns också exempel på företag som under de senaste åren har genomfört omstruktureringar och nu befarar att ställas inför betydande skattekrav som inte förutsågs när transaktionerna genomfördes.

Pågående arbeten

I avsnitt 6.2.1 har framhållits att en nedskrivning av pågående arbeten i princip omfattas av återläggningsreglerna i 3 § VDL. Det betyder att samma effekter som vid en lageröverlåtelse kan inträffa när t.ex. ett byggnadsföretag överför sina rättigheter och skyldigheter med avseende på pågående arbeten till ett närstående företag. I den delen räcker det således att hänvisa till den redan lämnade redogörelsen.

I förarbetena till VDL uppmärksammades särskilt frågan om återläggningsreglernas tillämpning på nedskrivningen av indirekta kostnader. Två olika redovisningsmetoder kan användas. Ett företag kan räkna in även de indirekta kostnaderna i värdet på pågående arbeten (aktivering) och göra en öppen nedskrivning (obeskattad reserv). Alternativt kan företaget välja att inte aktivera de indirekta kostnaderna utan i stället omedelbart kostnadsföra dem. Med denna metod kommer således nedskrivningen av indirekta kostnader inte att redovisas öppet som en obeskattad reserv.

I prop. 1983/84:50 intogs ståndpunkten att nedskrivningen i det förstnämnda men inte i det sistnämnda fallet skall återläggas vid vinstdelningsbeskattningen (se avsnitt 6.2.1). Denna uppfattning har kritiserats. Det har hävdats att god redovisningssed kräver – eller att det i vart fall står bäst i överensstämmelse med god redovisningssed – att redovisa även nedskrivningen av indirekta kostnader öppet som en obeskattad reserv. Den i förarbetena förordade tillämpningen av 3 § VDL medför emellertid att företagen har intresse av att välja metoden för direkt kostnadsföring. Beskattningsreglerna skulle därmed kunna leda till en redovisningspraxis som står i strid mot god redovisningssed.

6.2.3 Överväganden och förslag

En redogörelse har nyss lämnats för de effekter som kan inträda på grund av att nedskrivningen av lager och pågående arbeten samt upplösningen av motsvarande reserver behandlas olika i inkomstskatte- och vinstdelningssystemen. I detta avsnitt diskuteras behovet av åtgärder för att eliminera dessa effekter vid överlåtelser som utgör led i en omstrukturering mellan närstående företag.

Reglerna om inflationskorrigering i 4–6 §§ VDL tenderar att i vissa fall förstärka effekterna. När det gäller omstruktureringar inom en bestående företagsgrupp är det dock knappast motiverat att överväga några ändringar beträffande inflationskorrigeringen. Saken kommer i ett annat läge när omstruktureringen sker genom fusion. I avsnitt 6.3, som behandlar beskattningsproblemen vid fusion, kommer även effekterna av inflationskorrigeringen att uppmärksammas.

Lager

Det förhållandet att inkomstskatte- och vinstdelningssystemen har olika baser märks inte minst vid en försäljning av lagertillgångar. Vid inkomsttaxeringen medges konsolidering genom nedskrivning av lagret. Det betyder att utgiften för anskaffning får dras av till viss del "i förväg", dvs. redan innan tillgångarna har avyttrats. Vid en försäljning återförs lagerreserven till beskattning, vilket medför att det avdrag som företaget då får göra begränsas till den tidigare inte konsumerade delen av anskaffningsvärdet. Vinstdelningsskatten, däremot, är avsedd att träffa det "verkliga" resultatet. Avdrag för lagernedskrivning medges inte (det vid inkomsttaxeringen medgivna avdraget återläggs). Hela utgiften för anskaffningen får i

stället dras av på en gång vid försäljningstillfället (den upplösning av lagerreserven som påverkat inkomsttaxeringen återläggs).

Följden av att lagernedskrivningarna behandlas på olika sätt i de båda systemen blir att det framräknade resultatet av en försäljning av ett nedskrivet lager genomgående blir högre vid inkomsttaxeringen än vid vinstdelningsbeskattningen. Med den terminologi som har använts i föregående avsnitt kan saken uttryckas så att inkomstbeskattningen kommer att träffa försäljningspriset minskat med lagrets nettovärde medan underlaget för vinstdelningsskatt utgörs av försäljningspriset minskat med bruttovärdet. Dessa skillnader är således en konsekvens av att systemen har olika principiell uppbyggnad. Avsikten är inte att här ompröva de grundläggande principerna bakom VDL:s återläggningsregler. Vad som skall diskuteras är en mer begränsad justering för att eliminera de effekter som kan vara särskilt besvärande i omstruktureringsfallen.

Vid en omstrukturering inom en företagsgrupp brukar företagen av naturliga skäl försöka se till att den interna överföringen av lagertillgångar inte utlöser någon inkomstbeskattning hos överlåtaren. Detta kan åstadkommas på olika sätt. Ibland sker det genom att priset vid internöverlåtelsen bestäms så att det inte överstiger lagrets skattemässiga restvärde hos överlåtaren, dvs. överlåtelsen sker till nettovärde (se alternativen 1 och 3 i föregående avsnitt). I andra fall kan priset sättas högre och den vinst som då framkommer vid lageröverlåtelsen i stället elimineras av andra poster, t.ex. koncernbidrag (se alternativ 2 i föregående avsnitt).

Med tanke på effekterna vid vinstdelningsbeskattningen finns det anledning att här först se på de fall där priset vid internöverlåtelsen *understiger lagrets bruttovärde* (i allmänhet anskaffningsvärdet). Vid inkomsttaxeringen medges under vissa förutsättningar att en sådan överlåtelse får genomföras utan s.k. uttagsbeskattning (se avsnitt 6.2.1). Detta betyder att den del av överlåtarens lagerreserv som motsvarar skillnaden mellan lagrets bruttovärde och priset vid internöverlåtelsen (hela reserven i alternativ 1) inte blir föremål för inkomstbeskattning i samband med överlåtelsen. Beloppet kommer i stället fram till beskattning när mottagaren säljer lagret vidare till utomstående. Även om överlåtarens hela lagerreserv formellt blir upplöst redan vid internöverlåtelsen kan förfarandet från företagsgruppens synpunkt sägas innebära att reserven helt (i alternativ 1) eller delvis "övertas" av mottagaren.

Vid vinstdelningsbeskattningen gäller emellertid, såsom redan framhållits, att lagrets hela bruttovärde dras av på en gång vid internförsäljningen. En försäljning på de förutsatta villkoren medför således genomgående att en förlust (internpriset minus det högre bruttovärdet) framkommer vid vinstdelningsbeskattningen. När mottagaren säljer lagret vidare externt träffas hela skillnaden mellan externpriset och det pris som tillämpades vid internöverlåtelsen av såväl inkomst- som vinstdelningsbeskattning¹. Vid diskussionen av alternativ 1 uttrycktes detta så att överlåtaren får en negativ och mottagaren en motsvarande positiv post vid vinstdelningsbeskattningen.

¹ Liksom i det föregående bortses här från att den beskattningsbara inkomsten vid beräkningen av vinstdelningsunderlag skall minskas med årets inkomstskatt.

Om överlåtaren kan utnyttja den förlust som framkommer vid internöverlåtelsen för kvittning mot andra poster blir företagsgruppen kompenserad. Omstruktureringen medför inte någon merbeskattning för gruppen som sådan. I många fall, t. ex. när det överlåtande företaget i samband med omstruktureringen upphör att driva rörelse, kan det dock inträffa att överlåtaren inte kan utnyttja den negativa posten. Den reala förlust som då framkommer hos överlåtaren får inte utnyttjas av andra företag inom gruppen och kan inte heller utnyttjas för avdrag ett senare år. Omstruktureringen leder med andra ord till en merbeskattning. I några av de fall som rapporterats till finansdepartementet har det rört sig om avsevärda skattebelopp.

Beskattningsreglerna bör så långt möjligt ges en sådan utformning att de inte hindrar eller allvarligt försvårar omstruktureringar som från andra synpunkter är önskvärda. Det är därför angeläget att försöka justera återläggningsreglerna i 3 § VDL så att de beskrivna effekterna elimineras i omstruktureringsfallen. Anledningen till att internöverlåtelsen i de hittills behandlade fallen leder till ett negativt resultat vid överlåtarens vinstdelningsbeskattning är, som framgått av den redan lämnade redogörelsen, att hela anskaffningsvärdet för lagret (bruttovärdet) dras av på en gång vid internförsäljningen. Den närmast till hands liggande lösningen är därför att låta företagsgruppen "spara" den del av avdraget som överlåtaren inte behöver utnyttja till dess mottagaren säljer lagret vidare. Om internförsäljningen sker till nettovärde (alternativ 1 i föregående avsnitt) bör således ett belopp motsvarande hela den hos överlåtaren formellt upplösta lagerreserven få "sparas" för ett senare utnyttjande hos mottagaren. Har internöverlåtelsen skett till ett pris som visserligen överstiger det överlåtna lagrets nettovärde men inte motsvarar hela dess bruttovärde, bör skillnaden mellan bruttovärdet och internpriset få "sparas" på motsvarande sätt.

Det hittills sagda har avsett de fall där internpriset understiger lagrets bruttovärde hos överlåtaren. Läget blir ett annat när priset *uppgår till eller överstiger bruttovärdet*. Vid inkomsttaxeringen kommer överlåtarens hela lagerreserv i detta fall att träffas av beskattning i samband med internöverlåtelsen. Man kan inte – som i de förut behandlade fallen – hävda att någon del av reserven "övertas" av mottagaren. Internförsäljningen leder inte till förlust vid överlåtarens vinstdelningsbeskattning trots att hela anskaffningsvärdet (bruttovärdet) dras av på en gång. Den beskattning som sker hos mottagaren vid en senare vidareförsäljning av lagret träffar inte heller något annat än företagsgruppens "verkliga" vinst. De skäl som i det föregående har ansetts motivera att gruppen får "spara" viss del av det avdrag som tillkommer överlåtaren föreligger således inte längre.

Detta hindrar i och för sig inte att företagen även i de nu avsedda fallen skulle kunna ha intresse av att få utjämna sina resultat vid vinstdelningsbeskattningen. Ett exempel kan belysa detta. Antag att ett företag har anskaffat sitt lager för 1000, skrivit ner det med 500 och nu överlåter det till ett närstående företag för ett pris som motsvarar bruttovärdet 1000. Antag vidare att företaget vid sidan av lagerförsäljningen redovisar ett underskott med 500 vid såväl inkomst- som vinstdelningsbeskattningen. Resultatet blir då följande.

Resultat av lagerförsäljningen	± 0	Prop. 1986/87:42
Upplösning av lagerreserven	+500	
Underskott av "annan verksamhet"	-500	
Inkomsttaxering	± 0	
Återläggning enligt VDL	-500	
Vinstdelningsunderlag	-500	

I exemplet har lagerförsäljningen som sådan inte skapat det negativa vinstdelningsunderlaget. Skillnaderna i underlagen för inkomst- och vinstdelningsbeskattning beror visserligen även i detta fall på att lagernedskrivningarna behandlas på olika sätt i de båda systemen men effekterna är inte specifika för omstruktureringsfallen utan kan lika väl inträffa när lagret säljs externt till marknadspris. Exemplet illustrerar närmast det generella förhållandet att företagen – på grund av att systemen har olika baser – kan ha behov av särskild resultatutjämning vid vinstdelningsbeskattningen. I avsnitt 5.3.3. har frågan om resultatutjämning inom koncernerna behandlats. Det har föreslagits att koncernbidrag skall få återläggas vid vinstdelningsbeskattningen. Beror den negativa posten i exemplet på att överlåtaren har gjort avdrag för koncernbidrag, kan ojämnheterna således elimineras genom en sådan återläggning. Det finns inte anledning att i detta sammanhang överväga ytterligare åtgärder.

Slutsatsen av det hittills anförda är att särskilda regler är motiverade endast för de fall då ett nedskrivet lager överförs till ett närstående företag för ett pris som understiger lagrets bruttovärde. I sådana fall bör överlåtaren få möjlighet att till förmån för mottagaren avstå från avdrag för den del av bruttovärdet som överstiger priset vid internförsäljningen. Av administrativa skäl bör gälla att ett avstående måste avse detta avdrag i dess helhet. Företagen får alltså välja mellan att låta avdraget (återläggningen) ske hos överlåtaren enligt vanliga regler och att tillgodoföra mottagaren hela det belopp varmed bruttovärdet överstiger internpriset.

Frågan är nu när och på vilket sätt mottagaren skall få tillgodogöra sig beloppet vid sin vinstdelningsbeskattning.

Vid diskussionen av den frågan antas till en början att mottagaren redovisar det övertagna lagret netto, dvs. till det pris som har tillämpats vid internförsäljningen (alternativ 1 i föregående avsnitt). Avdraget borde under denna förutsättning i princip utnyttjas när det övertagna lagret avyttras (eller utrangeras). Detta medför inga speciella problem när lagret omsätts relativt kort tid efter övertagandet. Vissa lagertillgångar kan dock komma att behållas av mottagaren under en avsevärd tid. Ju längre tid som förflyter mellan den interna överlåtelsen och externförsäljningen, desto större blir svårigheterna att vid det senare tillfället bedöma om samtliga villkor för överföring av avdraget (se vidare nedan) är uppfyllda och att bestämma vilket avdragsutrymme som finns tillgängligt. Valet synes stå mellan att föreskriva att avdragsbeloppet skall fastställas särskilt redan i samband med internöverlåtelsen och att kräva att avdraget utnyttjas inom så kort tid efter internöverlåtelsen att samtliga relevanta uppgifter finns lätt åtkomliga för taxeringsmyndigheten vid avdragstillfället. Det förfaller inte lämpligt att för det nu aktuella ändamålet belasta systemet med någon form

av fastställelseförfarande. Det andra alternativet är därför att föredra. Mottagaren bör få utnyttja avdraget det beskattningsår då internöverlåtelsen sker eller det närmast följande året. Denna tvåårsregel torde normalt ge företagen tillräckliga möjligheter att utnyttja avdraget. Avyttras inte lagertillgångarna under tvåårsperioden och har företaget inte i övrigt tillräckligt vinstdelningsunderlag för att utnyttja avdraget, kan företaget – i den mån det är förenligt med god redovisningssed – välja att skriva upp lagret och samtidigt göra en lika stor nedskrivning. Den senare skall återläggas vid vinstdelningsbeskattningen men kan då kvittas mot det övertagna avdraget.

Härefter återstår frågan hur man skall förfara när mottagaren bruttoredovisar det övertagna lagret, dvs. tar upp det till fulla bruttovärdet och samtidigt bokför en "övertagen" reserv som motsvarar skillnaden mellan bruttovärdet och priset vid internöverlåtelsen. Denna redovisningsmetod har diskuterats i föregående avsnitt (alternativ 3, den s. k. netto/brutto-metoden). Där hävdades att det med nuvarande regler inte är möjligt att godta metoden vid vinstdelningsbeskattningen. Ståndpunkten innebar närmare bestämt följande. Bruttoredovisningen av det övertagna lagret skall i vinstdelningshänseende anses innebära att en uppskrivning har gjorts. "Övertagandet" av reserven godtas inte. Om mottagaren i bokslutet för över den "övertagna" reserven eller del av denna till utgående balans skall företaget därmed anses ha gjort en egen nedskrivning. Detta kan också uttryckas så att man vid fastställande av vilken ändring i lagerreserven som har skett i förhållande till föregående år bortser från den kreditering av kontot för lagerreserv som gjordes vid övertagandet av lagret. Frågan är nu hur det här diskuterade övertagandet av överlåtarens avdrag skall genomföras. Närmast till hands ligger att i detta fall helt enkelt godta netto/brutto-metoden. Lagrets bruttovärde godtas som anskaffningsvärde för mottagaren och den "övertagna" reserven behandlas som om den hade redovisats av mottagaren redan vid ingången av överlåtelseåret.

Framställningen har hittills rört endast de allmänna grunderna för att medge ett "sparande" av överlåtarens avdrag och formen för utnyttjandet hos mottagaren. Det är nödvändigt att nu ytterligare precisera förutsättningarna. Först sedan det har skett kan avgöras om reglerna bör få formen av generellt verkande föreskrifter eller om det är nödvändigt att låta rätten till sparande genomgående vara beroende av dispens.

Följande punkter måste uppmärksammas.

– Enligt nuvarande regler skall överlåtaren vid vinstdelningsbeskattningen räkna av hela anskaffningsvärdet (bruttovärdet) för det överlåtna lagret, dvs. att återlägga upplösningen av lagerreserven. En förutsättning för att avdraget i stället skall tillgodoräknas mottagaren måste vara att överlåtaren i sin deklaration återför avdraget, dvs. tar upp ett belopp motsvarande det "överlåtna" avdraget som en tillkommande post.

Det kunde övervägas att också kräva att förhållandena är sådana att det överlåtande företaget inte självt kan utnyttja avdraget. Ett avdrag skulle med andra ord få sparas endast i den mån överlåtaren vid ett eget utnyttjande av avdraget får en real förlust (möjligen skulle hänsyn få tas också till outnyttjat lönebaserat fribelopp). Varje sådant ytterligare krav kompli-

cerar emellertid tillämpningen. Eftersom man kan räkna med att överlåtaren normalt inte avstår från ett avdrag som företaget självt har nytta av är det knappast motiverat att ställa upp något uttryckligt krav i det nu berörda hänseendet.

– Den föreslagna ordningen för "sparande" av överlåtarens avdrag bygger givetvis på förutsättningen att de överlåtna tillgångarna behåller sin karaktär av lagertillgångar i mottagarens hand. Som nämnts i avsnitt 6.2.1 är detta också en grundförutsättning för att man vid inkomsttaxeringen skall underlåta uttagsbeskattning i de situationer som här är aktuella.

– Av redogörelsen i avsnitt 6.2.1 har framgått att uttagsbeskattning i praxis har ansetts kunna underlåtas även i de fall där internöverlåtelsen inte omfattar en hel rörelse eller rörelsegren utan bara enstaka lagertillgångar (eller inventarier). De undantagsregler som nu är aktuella för vinstdelningsskattens del behöver dock knappast vara lika generösa på denna punkt. Syftet är i första hand att undanröja vissa hinder för sådana överlåtelser som verkligen utgör led i en "omstrukturering" inom en grupp närstående företag. Mot denna bakgrund bör krävas att det avdrag som skall "sparas" hänför sig till hela eller den huvudsakliga delen av överlåtarens lager. Är verksamheten uppdelad på flera separata grenar, bör det dock vara tillräckligt att internöverlåtelsen avser hela eller den huvudsakliga delen av lagret i en rörelsegren.

– En genomgående förutsättning för de hittills förda resonemangen har varit att överföringen av lagertillgångar sker mellan företag som tillhör samma grupp eller på annat sätt har intressegemenskap. Detta krav måste preciseras. I de förut nämnda framställningarna till finansdepartementet och i debatten är det i första hand lageröverlåtelser mellan företag inom en och samma koncern som har uppmärksamats. Det är sannolikt också så att behovet av ett "sparande" av överlåtarens avdrag är mest påtagligt i koncernfallen. Man kan å andra sidan inte bortse från att nog så angelägna omstruktureringar kan aktualiseras i andra företagsgrupper, t. ex. inom en oäkta koncern. I praxis har, som tidigare nämnts, uttagsbeskattning underlåtits vid överlåtelser inom oäkta koncerner. Övervägande skäl synes tala för att även de nu diskuterade undantagsreglerna får tillämpas vid sådana överlåtelser. Det bör vara tillräckligt att intressegemenskap av det slag som har definierats i avsnitt 5.2.3 föreligger.

Det hittills sagda har avsett de fall där både överlåtare och mottagare är skattskyldiga till vinstdelningsskatt. I sammanhanget bör även uppmärksammas de effekter som inträder när en fysisk person överför sin rörelse till ett helägt (eller ett tillsammans med närstående ägt) aktiebolag. Även dessa överlåtelser får i praxis ske utan uttagsbeskattning. Överlåtaren är i detta fall inte skattskyldig till vinstdelningsskatt. Som påpekats tidigare kommer en överlåtelse av lagret till nettovärde att medföra att bolaget vid en senare externförsäljning träffas av en vinstdelningsbeskattning som inte skulle ha skett om överlåtaren hade sålt lagret direkt till en utomstående. Detta förhållande synes dock inte utgöra tillräckligt skäl för att låta även överlåtelser från fysiska personer omfattas av den nya regeln. Ett rimligt krav för att avdrag skall få tillgodoses mottagaren måste vara att både överlåtare och mottagare är skattskyldiga enligt VDL.

Förslagen i detta avsnitt kan sammanfattas enligt följande.

De föreslagna reglerna tar sikte på de fall där nedskrivna lagertillgångar har överlåtits till ett pris som understiger tillgångarnas bruttovärde (lagrets värde enligt räkenskaperna före avsättning till lagerreserv, se 5 § första stycket VDL). I dessa fall får ett belopp som motsvarar den till tillgångarna hänförliga lagerreserven, dock högst skillnaden mellan tillgångarnas bruttovärde och priset vid överlåtelsen, tillgodoräknas mottagaren vid dennes taxering till vinstdelningsskatt. Detta gäller dock endast under förutsättning

a) att både överlåtare och mottagare är skattskyldiga till vinstdelningsskatt,

b) att det vid överlåtelse tillfället råder intressegemenskap (definierat i avsnitt 5.2.3) mellan överlåtaren och mottagaren,

c) att överlåtelsen avser hela eller den huvudsakliga delen av lagret i rörelse eller gren av en rörelse som överlåtaren bedrev vid tiden för överlåtelsen,

d) att de överlåtna tillgångarna behåller sin karaktär av lagertillgångar i mottagarens hand och

e) att överlåtaren tar upp det belopp som skall tillgodoräknas mottagaren som en tillkommande post vid sin beräkning av vinstdelningsunderlag.

Har mottagaren redovisat övertagandet enligt netto/brutto-metoden, sker tillgodoräkandet på så sätt att bruttovärdet godtas som mottagarens anskaffningsvärde för det övertagna lagret och den övertagna reserven behandlas som om den hade redovisats av mottagaren redan vid ingången av det år då övertagandet sker. I andra fall får mottagaren ett särskilt avdrag som skall utnyttjas vid taxeringen för övertagandeåret eller det närmast följande beskattningsåret.

Härefter återstår frågan om bestämmelserna kan göras generella eller om de bör få formen av dispensregler. Det kan inte bestridas att reglerna blir ganska komplicerade. Svårigheterna ligger emellertid inte så mycket i att pröva de materiella förutsättningarna som i att kontrollera att det överförda avdraget utnyttjas på rätt sätt vid mottagarens taxering. Kontrollsvårigheterna blir knappast mindre efter ett dispensförfarande. Eftersom generella regler från andra synpunkter är att föredra, förordas det alternativet.

Pågående arbeten

Nedskrivning av pågående arbeten som utförs till fast pris skall, som nämnts i avsnitt 6.2.1, enligt nuvarande regler i princip behandlas på samma sätt som en lagernedskrivning. Det betyder att avdrag för nedskrivningen inte medges vid vinstdelningsbeskattningen (det vid inkomsttaxeringen medgivna avdraget återläggs) och att i stället de nedlagda kostnaderna i sin helhet får dras av i samband med slutredovisningen (den reservupplösning som påverkar inkomsttaxeringen återläggs). Om ett företags rättigheter och skyldigheter med avseende på pågående arbeten överförs till ett närstående företag kan således samma effekter som vid en

lageröverlåtelse inträffa. De nyss föreslagna reglerna bör därför få tillämpas också beträffande pågående arbeten.

Prop. 1986/87:42

I detta sammanhang finns det anledning att också beröra frågan om behandlingen av indirekta kostnader. Den ordning som förordades i prop. 1983/84:50 (se avsnitt 6.2.1) innebär att den redovisningsmetod som företaget använder tillmäts stor betydelse. En direkt kostnadsföring skall inte återläggas. Används den metoden kommer avdrag således att medges vid vinstdelningsbeskattningen i samma takt som vid inkomsttaxeringen. Om de indirekta kostnaderna i stället aktiveras och nedskrivningen görs i form av en bokslutsdisposition (obeskattad reserv), skall återläggning ske om inte företaget kan visa att nedskrivningen är nödvändig för att tillgodose kravet på god redovisningssed (dvs. motsvarar en påvisbar förlustrisk). Denna ordning har kritiserats. Man har hävdats att företagen med den nu beskrivna tillämpningen av bestämmelserna får ett incitament att välja metoden för direkt kostnadsföring trots att en aktivering och öppen nedskrivning stämmer bättre överens med god redovisningssed.

Kritiken ger anledning till följande synpunkter. Det är i och för sig olyckligt om beskattningsreglerna skulle få till effekt att redovisningen styrs i en inte önskvärd riktning. Samtidigt måste konstateras att det är en grundläggande princip vid vinstdelningsbeskattningen att åtgärder som företagen redovisar som bokslutsdispositioner inte skall påverka vinstdelningsunderlaget. Väljer ett företag att inte belasta rörelseresultatet med en viss post utan att i stället redovisa den som en obeskattad reserv måste presumptionen vid vinstdelningsbeskattningen vara att posten skall omfattas av återläggningsreglerna i 3 § VDL. Tillräckliga skäl att nu föreslå någon ändring föreligger inte.

6.3 Fusion

6.3.1 Nuvarande regler

En fusion är ett förfarande som innebär att ett eller flera företag för över sina tillgångar och skulder till ett annat företag och i samband därmed upplöses utan likvidation. I detta avsnitt görs en kort sammanfattning av de civil- och skatterättsliga reglerna. Tillämpningen av effekterna av några beskattningsregler kommer att belysas något mer utförligt i nästa avsnitt.

Civilrätt

I 14 kap. 1 § ABL regleras den fusionsform som kallas absorption. Den innebär att ett aktiebolag går upp i ett annat. Det behöver inte ha förelegat någon ägar- eller intressegemenskap mellan bolagen före fusionen. Fusionsvederlaget kan bestå av aktier i det mottagande företaget eller utgå i annan form. Den andra huvudformen av fusion, s.k. kombination, regleras i 14 kap. 2 § ABL. Det är här fråga om två eller flera aktiebolag som överför sina tillgångar till ett nybildat aktiebolag mot aktier i detta bolag (apport). Inte heller i detta fall behöver någon intressegemenskap ha förelegat. Vid båda fusionsformerna gäller att tillgångar och skulder går över

till mottagaren vid den tidpunkt då rättens lagakraftvunna beslut om tillstånd till fusionen har registrerats. Därefter skall fusionsvederlaget skiftas ut till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen. När sedan slutredovisningen har lagts fram på bolagsstämma anses dessa bolag upplösta.

Ett specialfall av absorption – och den i praktiken enda förekommande eller i vart fall helt dominerande formen av fusion mellan aktiebolag – är att ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderbolag. Detta fall regleras i 14 kap. 8 § ABL. Något vederlag behöver inte bestämmas. Tillgångar och skulder övergår och dotterbolaget anses upplöst när rättens beslut om tillstånd till fusionen har registrerats.

I 96–98 §§ FL finns bestämmelser om fusion mellan ekonomiska föreningar. Det är här fråga om en absorption vid vilken tillgångar och skulder överförs och medlemmarna samtidigt går över från den överlåtande till den mottagande föreningen. Samma bestämmelser tillämpas i huvudsak vid fusion mellan föreningsbanker enligt 87 § lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

Även mellan sparbanker kan fusion äga rum genom absorption. Bestämmelser om detta finns i 78 § lagen (1955:416) om sparbanker, SpL. Fusionsavtal träffas mellan de berörda bankerna och skall godkännas av huvudmännen i den överlåtande banken. En sparbank har inte några ägare och något fusionsvederlag utgår följaktligen inte. När rättens lagakraftvunna beslut om tillstånd har registrerats anses den överlåtande banken upplöst och dess tillgångar och skulder övertagna. Även om bestämmelserna i 78 § SpL – i likhet med absorptionsreglerna i ABL och FL – reglerar endast det fallet då *ett* företag går upp i ett annat, finns det självfallet inte något hinder mot att flera överlåtande sparbanker samtidigt träffar fusionsavtal med en och samma övertagande bank. Ett sådant samgående mellan flera sparbanker har varit en inte ovanlig företeelse under senare år.

Ekonomiska föreningar, föreningsbanker och sparbanker har således i dag möjlighet till fusion genom absorption. De kan däremot inte använda fusionsformen kombination. För bankaktiebolagen finns för närvarande inga fusionsregler. I lagrådsremisser som beslutats under våren har föreslagits att de båda fusionsformerna i framtiden skall kunna användas såväl av de ekonomiska föreningarna som av de tre typerna av banker. Enligt förslag i Ds Fi 1985:15 skall de nya reglerna för bankernas del träda i kraft den 1 januari 1987.

Skatterätt

Ett viktigt led i en fusion är således att det överlåtande företags tillgångar och skulder förs över till mottagaren. Skatterättsligt betraktas överföringen som en avyttring som i princip kan utlösa inkomstbeskattning hos överlåtaren enligt rörelse- eller realisationsvinstreglerna. Utskiftningen av fusionsvederlag i de fall som avses i 14 kap. 1 och 2 §§ ABL resp. den överföring från dotterbolag till moderbolag som sker vid fusion enligt 14 kap. 8 § ABL skulle dessutom enligt vanliga regler kunna utlösa både utskiftningsbeskattning hos överlåtaren och realisationsvinstbeskattning hos aktieägarna (moderbolaget). En sådan beskattning skulle kunna utgöra

ett hinder mot fusion. Särskilda undantagsregler har därför införts för vissa fusionsfall. De bestämmelser som reglerar inkomstbeskattningen vid fusion har numera samlats i 2 § 4 mom. SIL. Undantagen vid utskiftningsbeskattningen kan här förbigås.

Det bör till en början framhållas att bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL inte reglerar annat än beskattningskonsekvenserna av själva överlåtelsen av tillgångar och skulder. Sker en fusion under ett löpande beskattningsår, skall den inkomst som överlåtaren har förvärvat före överlåtelsen i princip beskattas hos det företaget enligt vanliga regler (retroaktiva övertaganden har dock i många fall godtagits). Det betyder att överlåtaren efter fusionen skall åsättas taxering även för det beskattningsår då fusionen har ägt rum.

Vid fusion mellan dotter- och moderbolag enligt 14 kap. 8 § ABL (utom i de fall då dotterbolaget bedriver penningrörelse eller handel med fastigheter) och vid fusion mellan ekonomiska föreningar (med i princip samma undantag) och mellan föreningsbanker gäller i huvudsak följande vid *inkomsttaxeringen*. Den grundläggande principen är att fusionen skall kunna genomföras utan att utlösa någon inkomstbeskattning hos de deltagande företagen och utan att i övrigt — t. ex. beträffande restvärden och avskrivningsunderlag — medföra någon ändring i deras inkomstskattemässiga situation. Beträffande "*lager, fordringar och liknande tillgångar i rörelse*" föreskrivs i 2 § 4 mom. första stycket SIL att det övertagande företaget som intäkt skall ta upp det belopp varmed dessa tillgångar i företagets räkenskaper vid fusionstillfället tas upp över de hos överlåtaren "i beskattningsavseende gällande värdena" vid samma tillfälle. Även om det inte sägs uttryckligen, är innebörden bl. a. att överlåtaren inte skall beskattas på grund av överlåtelsen av sådana tillgångar. Detta kan också uttryckas så att överlåtaren — oberoende av vad som står i fusionsavtalet — skall behandlas som om överlåtelsen hade skett till vad som i föregående avsnitt har kallats nettovärde. När det gäller det övertagande företags inkomstbeskattning är läget på en punkt oklart. Enligt en uppfattning får nettovärdet av överlåtna lagertillgångar, även om överlåtaren har gjort maximal nedskrivning, ligga till grund för ytterligare nedskrivning hos mottagaren. Denna uppfattning är dock inte obestridd. I fråga om *inventarier, byggnader och andra anläggningstillgångar* gäller enligt femte stycket att man vid beräkningen av mottagarens värdeminskningssavdrag m. m. skall tillämpa den s. k. enhetsprincipen, dvs. vid beräkningen skall "så anses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattskyldig". I detta ligger att inte heller en överlåtelse av t. ex. inventarier skall utlösa rörelsebeskattning hos överlåtaren. Vidare föreskrivs i åttonde stycket att fusionen inte i något fall skall utlösa *realisationsvinstbeskattning* för något av de deltagande företagen. När mottagaren avyttrar övertagna tillgångar som faller under realisationsvinstreglerna skall enhetsprincipen tillämpas vid bestämmande av innehavstid och anskaffningsvärde. Slutligen finns särskilda bestämmelser, som här kan förbigås, om bl. a. behandlingen av avsättningsar för framtida utgifter och av påförda resp. restituerade skatter.

När det gäller fusioner mellan sparbanker var lagstiftarens ståndpunkt ursprungligen att några särregler inte behövdes. Eftersom några ägarintressen inte finns i dessa fall ansågs det att en fusion även utan särregler

borde kunna genomföras till bokförda värden utan skattekonsekvenser. Senare har det visat sig påkallat att göra de bestämmelser som medger undantag från realisationsvinstbeskattning och reglerar behandlingen av påförda resp. restituerade skatter tillämpliga också på sparbanksfusionerna. I övrigt gäller bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL fortfarande inte vid dessa fusioner.

I anslutning till banklagsutredningens ovannämnda slutbetänkande har i Ds Fi 1985:15 föreslagits att fusionsreglerna i 2 § 4 mom. SIL skall göras generellt tillämpliga på fusioner mellan bl.a. sparbanker och bankaktiebolag. De nya reglerna är avsedda att gälla fr.o.m. 1988 års taxering. I VDL finns inte några särbestämmelser om beskattningen vid fusion. Frågan berördes inte i förarbetena.

6.3.2 Behovet av översyn

Svenska sparbanksföreningen har i en skrivelse till regeringen framhållit att återläggningsreglerna i 3 § VDL, tolkade efter sin ordalydelse, kan få orimliga konsekvenser vid sparbanksfusioner. I underhandskontakter med finansdepartementet och i debatten har hävdats att VDL:s brist på särregler för fusionerna kan få besvärande effekter även i andra fusionsfall. Förutom återläggningsreglerna har bestämmelserna om inflationskorrigering ansetts ha särskild betydelse i sammanhanget.

Återläggningsreglerna

Sparbankernas förhållanden skall först uppmärksammas. I regel har sparbankerna gjort betydande avsättningar till lagerreserver, s.k. värderingskonton. Av dessa synes värderingskontot för utlåning ha störst betydelse. Dessutom förekommer värderingskonton för utländsk valuta och för obligationer (i balansräkningen brukar obligationerna dock redovisas netto, dvs. de tas upp till belopp motsvarande bruttobokföringsvärdet minskat med värderingskontot för obligationer). Av sparbanksföreningens skrivelse och de kompletterande uppgifter som har lämnats under hand framgår bl.a. följande. En fusion som genomförs under ett löpande räkenskapsår brukar ges verkan retroaktivt från årets ingång. I fusionsavtalet föreskrivs nämligen att den eller de överlåtande bankerna från den tidpunkten skall anses ha bedrivit sin rörelse för den mottagande bankens räkning. De deltagande bankerna gör var sitt bokslut för det närmast föregående räkenskapsåret. Den mottagande bankens ingående balans ökas per den 1 januari fusionsåret med de överlåtande bankernas utgående tillgångar och skulder. Normalt flyttas balansräkningarna över "post för post", vilket innebär att tillgångar och skulder – inkl. värderingskonton och andra obeskattade reserver – förs över till de värden som redovisats i de överlåtande bankernas utgående balansräkningar. Det har dock förekommit att man – med tanke just på VDL:s återläggningsregler – har valt att i stället föra över omsättningstillgångarna till nettovärden och således har avstått från att låta mottagaren ta över värderingskontona. Vid de fusioner som har genomförts under de senaste åren –

fyra under 1984, sju under 1985 och hittills en under 1986 – har den sistnämnda metoden använts i två fall. Vid fyra fusioner har mer än en överlåtande bank deltagit. De överförda värderegleringskontona har ofta avsett betydande belopp, i ett fall mer än 130 milj. kr.

De överlåtande bankerna torde inte ha redovisat någon skattepliktig intäkt på grund av överlåtelsen av omsättningstillgångar. Med den terminologi som har använts i avsnitt 5.2 kan förhållandet beskrivas så att överlåtaren har handlat som om överlåtelsen har skett till nettovärde medan mottagaren i regel har bokfört övertagandet enligt netto/brutto-metoden. Sparbanksföreningen befarar att den ökning av lagerreserverna som mottagaren med denna metod redovisar vid utgången av fusionsåret skall återläggas vid vinstdelningsbeskattningen. Antagandet stämmer med den uppfattning om rättsläget som har redovisats i avsnitt 6.2.2. Fusionerna kan med denna tillämpning av återläggningsreglerna medföra mycket betydande skattekostnader för de mottagande sparbanker som har använt netto/brutto-metoden. Även de sparbanker som har tillämpat netto/netto-metoden kommer emellertid, om än på ett senare stadium, att träffas av en motsvarande merbeskattning.

Det hittills sagda har avsett sparbanksfusionerna. Samma effekter inträder i andra fusionsfall. För de fusioner som avses i 2 § 4 mom. första stycket SIL – dvs. fusioner mellan moder- och dotterbolag enligt 14 kap. 8 § ABL samt mellan ekonomiska föreningar och mellan föreningsbanker – har uttryckligen föreskrivits att mottagaren skall beskattas om övertagna omsättningstillgångar vid fusionstillfället tas upp till belopp som överstiger de hos överlåtaren ”i beskattningsavseende gällande värdena”. Eftersom bestämmelserna grundas på förutsättningen att överlåtelsen inte skall utlösa någon inkomstbeskattning hos överlåtaren, måste det citerade uttrycket syfta på lagertillgångarnas nettovärde. Det har hävdats att mottagaren inte skall anses ha överskridit detta värde om de övertagna tillgångarna visserligen tas upp till bruttovärde men detta balanseras med en ”övertagen” lagerreserv. Av skäl som har redovisats i avsnitt 6.2.2 torde detta synsätt inte kunna accepteras vid vinstdelningsbeskattningen.

Inflationskorrigering

Den inflationskorrigering som skall göras med avseende på värdet av inventarier, lager samt monetära tillgångar och skulder utgår från de poster som den skattskyldige har redovisat vid ingången av beskattningsåret. Även om rörelsen har överlåtits under året är det alltså överlåtaren – och inte mottagaren – som vid taxeringen för överlåtelseåret skall beakta posterna vid inflationskorrigeringen. Det nu sagda måste i princip antas gälla även i de fall då överlåtelsen har genomförts med verkan från årets första dag. Åtminstone vid sparbanksfusionerna kan detta få till följd att de deltagande bankerna förlorar ett inflationsavdrag.

För byggnader och markanläggningar gäller enligt 4 § VDL att reala värdeminsknings- och utrangeringsavdrag skall beräknas med hänsyn till prisutvecklingen från det år då byggnaden eller markanläggningen anskaffades. VDL innehåller till skillnad mot 2 § 4 mom. SIL inte någon före-

skrift om att den s. k. enhetsprincipen (se föregående avsnitt) skall tillämpas. Detta kan möjligen uppfattas så att ett företag, som vid en fusion har övertagit byggnader eller markanläggningar, vid sin beräkning av reala avdrag för de övertagna tillgångarna inte får ta hänsyn till den prisutveckling som har skett under åren före fusionsåret. Den i 2 § 4 mom. SIL förutsatta kontinuiteten skulle med andra ord inte upprätthållas vid vinstdelningsbeskattningen.

Enligt 6 § tredje stycket VDL skall som monetär skuld räknas belopp som under beskattningsåret har utskiftats till företagets ägare. Bestämmelsen är enligt förarbetena en "konsekvens" av att inbetalning för nyemitterade aktier får räknas som monetär tillgång (Ds Fi 1983:13 s. 75, prop. 1983/84:50 del A s. 97). Det har hävdats att bestämmelsen saknar grund i fusionsfallen.

6.3.3 Överväganden och förslag

De problem som Svenska sparbanksföreningen har beskrivit är inte specifika för fusionerna. Återläggningsreglerna i 3 § VDL ger i princip samma effekter vid andra omstruktureringar. De synpunkter på behandlingen av lagerreserver m.m. som redovisades i avsnitt 6.2.3 har därför sin giltighet även vid diskussionen av fusionsproblemen. En fusion innebär emellertid alltid att det överlåtande företagets samtliga tillgångar och skulder förs över och att företaget efter överföringen inte kommer att bedriva någon som helst verksamhet utan i stället upplöses. Av denna anledning finns det i fusionsfallen behov av vissa ändringar också i bestämmelserna om inflationskorrigering.

En utgångspunkt för den fortsatta diskussionen är att de nya reglerna skall omfatta sparbanksfusionerna, de fusioner som för närvarande regleras i 2 § 4 mom. första stycket SIL (moder- och dotterbolag, ekonomiska föreningar och föreningsbanker) samt även de fusioner i övrigt som enligt förslaget i Ds Fi 1985:15 kan komma att omfattas av lagrummet.

Återläggningsreglerna

De förslag som har lagts fram i avsnitt 6.2.3 bör således i princip tillämpas även i fusionsfallen. Frågan i det följande är närmast om de föreslagna reglerna behöver modifieras med tanke på de särskilda förhållandena vid fusion.

Som nyss framhölls måste bestämmelserna i 2 § 4 mom. första stycket SIL anses innebära att de i fusionen deltagande företagen skall behandlas som om överlåtelsen av lagertillgångar m.m. hade skett till nettovärde (överlåtelsen skulle annars utlösa inkomstbeskattning hos överlåtaren). Enligt förslaget i Ds Fi 1985:15 kommer bestämmelserna att bli tillämpliga även på sparbanksfusionerna men oavsett detta måste samma synsätt anläggas i dessa fall om överlåtaren skall undgå inkomstbeskattning. Det nu sagda betyder att ett belopp motsvarande hela den hos överlåtaren redovisade lagerreserven i samtliga nu aktuella fusionsfall bör få tillgodoräknas det mottagande företaget. Det krav som i avsnitt 6.2.3 föreslogs

beträffande vederlaget vid överlåtelsen saknar således aktualitet i fusionsfallen.

Prop. 1986/87:42

Som villkor för tillgodoräknandet föreslogs i det föregående att båda företagen skall vara skattskyldiga till vinstdelningsskatt och att överlåtelsen skall omfatta hela eller den huvudsakliga delen av lagret i rörelse eller gren av rörelse som bedrevs av överlåtaren. Båda dessa villkor kommer genomgående att vara uppfyllda i fusionsfallen.

Kravet att lagertillgångarna skall behålla denna karaktär i det övertagande företags hand måste upprätthållas även i fusionsfallen. När det gäller villkoret att överlåtaren skall ta upp det tillgodoräknade beloppet som en tillkommande post vid sin taxering blir bedömningen beroende på omständigheterna. Sker överlåtelsen under ett löpande beskattningsår och utan retroaktiv verkan, skall det överlåtande företaget taxeras för resultatet av sin verksamhet under tiden fram till överlåtelsen. I ett sådant fall måste villkoret upprätthållas. Om överlåtelsen däremot enligt fusionsavtalet har verkan från ingången av fusionsåret, bör villkoret inte gälla. Någon vinstdelningsbeskattning av överlåtaren blir då inte aktuell vid taxeringen för fusionsåret (se vidare nedan angående inflationskorrigeringen).

I flertalet sparbanksfusioner och säkerligen vid många andra fusioner bokför mottagaren de övertagna tillgångarna enligt netto/brutto-metoden, dvs. tar upp tillgångarna till bruttovärde och bokför samtidigt en "övertagen" reserv. Enligt förslaget i avsnitt 6.2.3 sker tillgodoräknandet i dessa fall genom att metoden godtas skattemässigt. Om mottagaren i stället tillämpar netto/netto-metoden, får det överförda beloppet enligt förslaget utnyttjas som ett särskilt avdrag vid taxeringen för fusionsåret eller det närmast följande beskattningsåret. De i avsnitt 6.2.3 anvisade formerna för tillgodoräknande kan således tillämpas även i fusionsfallen.

Inflationskorrigeringen

Den inflationskorrigerig som ett företag gör vid taxeringen till vinstdelningsskatt skall, som tidigare nämnts, avse företagets inventarier och lager samt monetära tillgångar och skulder vid beskattningsårets ingång. Tillgångar som har förvärvats och skulder som har uppkommit under beskattningsåret beaktas således inte. I fusionsfallen betyder detta att det mottagande företaget inte får beakta de vid fusionen övertagna tillgångarna och skulderna vid sin taxering för fusionsåret. De beaktas i stället vid den taxering av det överlåtande företaget som i princip skall göras för samma år. Betydelsen av detta förhållande för de berörda företagen blir beroende av omständigheterna i det enskilda fallet.

Vid sparbanksfusionerna har övertagandet regelmässigt skett med verkan retroaktivt från fusionsårets ingång. Även vid många andra fusioner torde övertagandet göras retroaktivt. Eftersom hela resultatet av fusionsårets verksamhet i dessa fall redovisas av det mottagande företaget, talar starka materiella skäl för att detta företag – och inte överlåtaren – skall räkna in de tillgångar och skulder som fanns vid årets ingång i sitt underlag för inflationskorrigerig. Har övertagandet däremot fått effekt först vid en senare tidpunkt blir bedömningen en annan. Det överlåtande företaget

skall då taxeras för resultatet av den verksamhet som företaget har bedrivit fram till övertagandet och bör därvid göra inflationskorrigering enligt vanliga regler.

När det gäller byggnader och markanläggningar skall reala värdeminskings- och utrangeringsavdrag beräknas med hänsyn till prisutvecklingen från anskaffningsåret. En fusion bör inte medföra att kontinuiteten bryts. Det övertagande företaget bör få beräkna de reala avdragen med utgångspunkt i det år då överlåtaren anskaffade tillgångarna.

En fusion enligt 14 kap. 8 § ABL innefattar en utskiftning från dotter- till moderbolaget. Även vid en fusion mellan ekonomiska föreningar kan en form av utskiftning ske till medlemmarna i den överlåtande föreningen (jfr 38 § 1 mom. sista stycket KL). I 6 § tredje stycket VDL föreskrivs generellt att de belopp som under beskattningsåret har utskiftats till företagets ägare skall räknas som monetär skuld. De motiv som föranledde att bestämmelsen infördes (se föregående avsnitt) synes sakna relevans i fusionsfallen. Belopp som har utskiftats i samband med fusion bör således uttryckligen undantas.

De ändringar som enligt det nu sagda bör vidtas beträffande inflationskorrigeringen kan *sammanfattas* enligt följande. Har övertagandet av tillgångar och skulder enligt fusionsavtalet skett med verkan från ingången av fusionsåret, skall de tillgångar och skulder som det överlåtande företaget vid den tidpunkten innehade beaktas enligt 4–6 §§ VDL vid mottagarens taxering för fusionsåret. Reala värdeminskings- och utrangeringsavdrag för övertagna byggnader och markanläggningar skall av mottagaren beräknas med hjälp av omräkningstalet för det beskattningsår då överlåtaren anskaffade tillgångarna (dock enligt ikraftträdandebestämmelserna till VDL ej för tidigare år än 1973). Bestämmelsen i 6 § tredje stycket VDL skall inte tillämpas på belopp som har utskiftats i samband med fusionen.

7 Värdering av anläggningstillgångar

Enligt BFL får en anläggningstillgång normalt tas upp till högst anskaffningsvärdet. Högre värde än värdet i närmast föregående fastställda balansräkning godtas i princip inte. Motivet för dessa regler är att ett företag inte skall kunna skapa utdelningsbar vinst genom att skriva upp värdet på anläggningstillgångar. Om en anläggningstillgång kan anses ha ett bestående väsentligt övervärde, får emellertid uppskrivning av tillgången ske under förutsättning att uppskrivningsbeloppet används till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar och särskilda skäl föreligger för sådan utjämning. Fast egendom, som åsätts taxeringsvärde, får dock inte skrivas upp över taxeringsvärdet (15 § BFL).

I ABL finns särskilda regler som tar över regleringen i BFL. Utan hinder av BFL:s bestämmelser får uppskrivningsbeloppet användas också till ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller till avsättning till uppskrivningsfond (11 kap. 4 § ABL). Medel som avsätts till en uppskrivningsfond får senare tas i anspråk till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar om det finns särskilda skäl för en sådan utjämning. Medlen får också nyttjas för ökning av aktiekapitalet

genom nyemission eller fondemission. Uppskrivningsfonden tillhör bolagets bundna egna kapital (11 kap. 7 § ABL).

En fondemission kan ske genom överföring till aktiekapitalet av bl.a. medel i uppskrivningsfond eller genom uppskrivning av anläggningstillgångs värde (4 kap. 16 § ABL). Beslut om fondemission, som skall fattas av ordinarie bolagsstämma då balansräkningen fastställs, får ej verkställas förrän det registrerats.

Nedsättning av aktiekapitalet får enligt 6 kap. 1 § ABL ske för avsättning till reservfond eller för omedelbar täckning av förlust enligt fastställd balansräkning under förutsättning att förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital. Beslut om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen skall fattas av ordinarie bolagsstämma (9 kap. 5 §). Av 6 kap. 5 § framgår att aktiekapitalet är nedsatt när beslutet om nedsättning registrerats. Innan tre år förflutit från registrering- en får vinstutdelning beslutas endast om rätten ger tillstånd därtill eller om aktiekapitalet ökats med minst nedsättningsbeloppet.

I ABL finns vidare bestämmelser om tvångslikvidation (13 kap.). Så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet skall en särskild balansräkning (kontrollbalansräkning) upprättas. Vid upprättandet av kontrollbalansräkningen skall inom linjen anmärkas den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Efter en sådan marknadsvärdering av tillgångarna står det ofta klart att någon likvidationsskyldighet inte föreligger och förfarandet kan då avbrytas.

Ett aktiebolag som redovisar förluster men som har en i realiteten god ekonomisk ställning kan undvika att hamna i en situation där bolaget blir skyldigt att upprätta en kontrollbalansräkning. Detta förutsätter emellertid att bolaget skriver upp tillgångarna och avsätter beloppet till en uppskrivningsfond som därefter används för en höjning av aktiekapitalet genom fond- eller nyemission (alternativt kan uppskrivna medel användas omedelbart till fond- eller nyemission). Eventuella balanserade förluster kan sedan täckas genom att aktiekapitalet sätts ned. Från flera håll har framhållits att ett sådant förfaringssätt är krångligt, byråkratiskt och onödigt kostsamt. Man har i stället föreslagit att ABL skall ändras så att täckning av förluster kan ske genom uppskrivning eller via en uppskrivningsfond.

Det finns alltså skäl att pröva vilka möjligheter det finns att förenkla reglerna på detta område. Behovet av en förenkling har ökat med införandet av vinstdelningsskatten och dess reala vinstbegrepp. Vid beräkning av vinstdelningsunderlaget beaktar man att skulder som uttrycks i ett nominellt belopp blir allt mindre betungande vid inflation. Detta sker genom att ett inflationstillägg beräknas på skuldsumman. Om skulderna hänför sig till t. ex. uthyrda fastigheter balanseras tillägget inte av något inflationsavdrag (bortsett från den beloppsmässigt betydligt mindre uppräknings- eller värde-minskningsavdragen). Ger verksamheten i övrigt ett nollresultat (hyresintäkterna motsvarar summan av räntor och andra driftkostnader) kan inflationstillägget leda till vinstdelningsskatt och till att bolaget måste redovisa en förlust. Om detta upprepas kan det egna kapitalet enligt balansräkning-

en urholkas så att bolaget blir skyldigt att upprätta en kontrollbalansräkning. Samtidigt kan de bokförda värdena på fastigheterna ligga långt under marknadsvärdenivån. Någon kontrollbalansräkning skulle inte behöva upprättas om bolaget fick möjlighet att kvitta bort de balanserade förlusterna mot en försiktig uppskrivning av fastigheterna.

Övervägande skäl talar för att ABL förenklas så att uppskrivna medel – antingen omedelbart eller via en uppskrivningsfond – kan användas direkt till täckning av förluster. En förutsättning för att ett sådant förfarande skall kunna godtas är emellertid att det kan kringgårdas med regler som motsvarar dem som nu gäller vid nedsättning av aktiekapital. Stränga restriktioner måste alltså gälla i fråga om dispositionen av uppskrivningsbeloppet. Riksdagen har också nyligen understrukt vikten av att inte ändra den nuvarande regleringen så att man därmed öppnar vägar för att föra medel ut ur företagen till nackdel för borgenärer, aktieägare och andra (LU 1985/86:6 s. 13).

Tillräckliga garantier mot missbruk torde skapas, om följande villkor ställs upp för att ett aktiebolag skall få använda uppskrivna medel till täckning av förluster.

- Uppskrivning av en anläggningstillgång får användas för kvittning av en förlust om företaget saknar fritt eget kapital att täcka förlusten med.

- Förutsättning för en sådan uppskrivning är vidare att företagets revisor/revisorer i en särskild handling har uttalat att uppskrivningen ligger inom tillgångens bestående värde.

- Uppskrivningen för att kvitta förlusten skall särskilt anmärkas i årsredovisningen.

- Vinstutdelning får inte ske inom viss tid efter det att uppskrivning har skett.

Om uppskrivning av en anläggningstillgång skall få användas för kvittning av en förlust är det särskilt viktigt att vinstutdelning inte får ske inom viss tid efter det att uppskrivningen har skett. Uppskrivningen skulle i annat fall indirekt – om uppskrivningen följs av vinster – kunna skapa en utdelningsbar vinst. Det belopp som uppskrivningen avser bör inte heller i någon annan form än vinstutdelning få föras ut ur företaget. Den nya uppskrivningsmöjligheten bör därför komma i fråga endast för företagsformer med bundet kapital. Till dessa företagsformer hör aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Ekonomiska föreningar kan liksom andra företagsformer utnyttja reglerna i 15 § BFL om uppskrivning av anläggningstillgång och samtidig nedskrivning av andra anläggningstillgångar. Dessutom kan ekonomiska föreningar – liksom aktiebolag – sätta av uppskrivningsbeloppet till en uppskrivningsfond. Denna hänförs till föreningens bundna kapital (se 39 och 41 §§ FL) och får bara användas för de ändamål som anges i 15 § BFL.

En ekonomisk förening kan alltså inte utnyttja ett uppskrivningsbelopp till "fondemission" av medlemsinsatser. Denna skillnad i förhållande till aktiebolagsrätten beror på att medlemsinsatskapitalet i en ekonomisk förening inte är bundet på samma sätt som aktiekapitalet i ett aktiebolag. Insatskapitalet är i viss mån rörligt. Vidare kan överskottet av verksamheten komma medlemmarna till godo även i annan form än traditionell

vinstutdelning och ett eventuellt utdelningsförbud blir därför i praktiken
svårt att upprätthålla. Den nya uppskrivningsmöjligheten bör mot denna
bakgrund begränsas till att gälla enbart aktiebolag.

Prop. 1986/87:42

Sammanställning av remissyttranden över promemorian (Ds Fi 1986:19) Översyn av vinstdelningsskatten

1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över promemorian (Ds Fi 1986:19) Översyn av vinstdelningsskatten avgetts av kammarrätten i Stockholm, bokföringsnämnden (BFN), riksskatteverket (RSV), länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Göteborgs och Bohus, Västmanlands och Västerbottens län, allmänna ombudet för mellankommunala mål, statens industriverk (SIND), Centralorganisationen SACO/SR (SACO/SR), Föreningen Auktoriserade revisorer FAR (FAR), Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund, SHIO-Familjeföretagen, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund. LRF har såsom eget yttrande hänvisat till ett inom Lantbrukarnas skattedelegation upprättat utlåtande. Svensk industriförening, SHIO-Familjeföretagen och Svenska köpmannaförbundet har avgett ett gemensamt yttrande. Yttranden har också kommit in från statens vattenfallsverk, Entreprenörföreningen, Nordbanken, Sveriges hotell- och restaurangförbund, från investmentbolag vars aktier är noterade på Stockholms fondbörs (gemensamt) samt från AB Electrolux.

2 Allmänna synpunkter

Förslagen i promemorian har fått ett i huvudsak positivt mottagande. Förslagen tillstyrks helt eller lämnas utan erinran av RSV, länsstyrelserna i Västmanlands och Västerbottens län, SIND, Landstingsförbundet och Svenska sparbanksföreningen. Flertalet övriga remissinstanser har godtagit förslagen med endast smärre synpunkter. Näringslivsorganisationerna förordar mer långtgående åtgärder medan skatteadministrationen framhåller att lagstiftningen blir mer komplex och att kontrollproblemen ökar.

Kammarrätten i Stockholm anför:

Som utredningen har konstaterat medför kombinationen bolagsskatt – vinstdelningsskatt sådana svårigheter. Dessa båda skatter tas ut på olika underlag och kräver därför var och en särskild redovisning. Eftersom skattesubjektet är detsamma fordras också en samordning mellan systemen för att inte leda till oönskade skatteeffekter. Sådana effekter har uppmärksammats under den tid vinstdelningsskatten tillämpats och syftet

med de nu aktuella förslagen är att undanröja vissa av dessa genom ändringar i vinstdelningsskattelagen (VDL). Mot den angivna bakgrunden är det tillfredsställande att notera att utredningen om reformerad företagsbeskattning (Dir 1985:30) kommer att ta sig an samordningsproblemen och därvid bl. a. studera och belysa de olika vinstbegreppen i de båda systemen. Eftersom företagsskatteutredningens arbete är mera långsiktigt, är det dock givetvis angeläget att man på sätt som skett i föreliggande betänkande försöker komma till rätta med de delproblem som upplevs vålla svårigheter vid tillämpningen av nuvarande VDL.

Med hänsyn till den förhållandevis korta tid som stått till förfogande för granskningen av betänkandet, har kammarrätten inte kunnat bedöma konsekvenserna av förslagen i dess detaljer. De olika förslagen synes i och för sig logiskt uppbyggda. De tjänar, såvitt kammarrätten kan bedöma, syftet att lösa vissa av samordningsproblemen mellan bolags- och vinstdelningsskatten och innehåller också förenklingsmoment (framför allt höjningen av fribeloppet), vilket hälsas med tillfredsställelse. Kammarrätten kan dock inte underlåta att påpeka att vissa av de föreslagna ändringarna verkar i komplicerande riktning (t.ex. i fråga om koncernbidragens behandling) medan andra (exempelvis beträffande begreppet "intressegemenskap") inte kan sägas fullt ut lösa de tolknings- och tillämpningsproblem som föreligger.

BFN anför:

Betänkandet innefattar en teknisk översyn av vinstdelningsskatten. De mer principiella frågorna kring skattens beräkning skall behandlas av den nu sittande företagsskatteutredningen. Nämnden vill ändå inledningsvis understryka de svårigheter vinstdelningsskatten föranlett ur redovisningssynpunkt. I huvudsak uppkommer två viktiga olägenheter till följd av att vinstdelningsskatten bygger på ett reellt resultatbegrepp i ett i övrigt nominellt skattesystem. Dels komplicerar detta avsevärt arbetet med utvecklingen av god redovisningssed, dels försvåras företagets inkomstskatteberäkningar.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför:

Förslagen avseende underlaget för vinstdelningsskatten inom koncerner och vid omstruktureringar leder till ökade kontrollsvårigheter vid deklarationsgranskningen. Andra förslag, såsom höjningen av fribeloppet, leder däremot till minskade kontrollproblem.

Länsstyrelsen finner dock att de förslag som leder till ökade kontrollsvårigheter är av sådan art att de framförda kraven på ändringar är berättigade.

— — —

Sammanfattningsvis har länsstyrelsen inga invändningar mot de förslag som framförs i betänkandet. Det finns dock skäl till vissa smärre kompletteringar.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

Länsstyrelsen anser att en rejäl översyn i stället borde ha gjorts, för att undvika deländringar i lagen. Dylika ändringar får till följd administrativa kontrollproblem mellan olika beskattningsår för taxeringsmyndigheterna. Vidare blir regelkomplexet mer betungande för näringslivet än vad som skulle vara nödvändigt.

De förslag till ändringar av lagen om vinstdelningsskatt som läggs fram i promemorian löser en del av de problem som framkommit i den praktiska taxeringsverksamheten. Länsstyrelsen har inte något att invända mot arbetsgruppens förslag.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål anför:

Lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt gäller fr.o.m. 1985 års taxering. Den har inneburit ett markant merarbete både för taxeringsnämnderna och taxeringsintendenter i samband med skatteprocesser. Även domstolarnas arbetssituation påverkas givetvis. Det finns en påtaglig risk att en ytterligare komplicering av systemet leder till att nödvändig kontroll inte kan upprätthållas. Jag vill i detta sammanhang speciellt påpeka de svårigheter som kan uppkomma i koncerner där företagen lämnar deklarationer i olika län. Det måste i sådana fall finnas någon myndighet som har det övergripande ansvaret för kontrollen. För närvarande ligger detta ansvar hos allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO). Skatteprocesser i första instans för dessa mål förs hos mellankommunala skatterätten (MKSR). Både AOs och MKSRs framtida situation är under utredning hos finansdepartementet.

Mot bakgrund av det anförda kan endast sådana förändringar accepteras som är synnerligen motiverade ur materiella synpunkter enligt min mening. Det kan inte förnekas, att de nuvarande materiella reglerna i vissa fall leder till icke önskvärda konsekvenser och att vissa lagändringar därför bör ske.

SIND anför:

SIND har i ett tidigare remissvar avvisat förslaget om vinstdelningsskatt (se yttrande över Ds Fi 1983:13 "En modell för vinstdelning"). Däremot har SIND från industripolitisk synpunkt inga invändningar mot att marginella redovisningstekniska förbättringar sker av nuvarande lagstiftning. Positivt är att i föreliggande promemoria det s.k. fasta fribeloppet föreslås bli fördubblat till 1 miljon kronor varvid antalet företag som skall betala vinstdelningsskatt uppskattningsvis reduceras med 1/3.

SACO/SR anför:

SACO/SR har inget att erinra mot de föreslagna förändringarna av vinstdelningsskatten men vill påpeka de negativa konsekvenserna av att de offentligägda företagen särbehandlas.

KF anför:

Redan från början kunde det antas att lagen om vinstdelningsskatt skulle förorsaka företagen ett betydande merarbete vid bokslutsdispositioner och skatteberäkningar. Dessa farhågor har vid den praktiska tillämpningen i hög grad besannats. Det nu föreliggande förslaget får anses syfta till att neutralisera vissa av ofullkomligheterna. Andra kvarstår emellertid. KF vill betona vikten av att den ytterligare översyn som förutskickas i promemorian verkligen kommer till stånd, även om det återstår en begränsad tid då vinstdelningsskatten är tänkt att utgå.

Det kan t.ex. inte stå i överensstämmelse med lagens syfte att skuld-

tyngda företag skall erlägga vinstdelningsskatt så snart de visar viss resultatförbättring. Möjligheter att modifiera inflationskorrigeringen i dessa fall bör finnas. En höjning av fribeloppet skulle visserligen verka i rätt riktning men undanröjer på intet sätt problemet.

Det förhållandet att vinstdelningsskatten är beroende av inkomstskatten och vice versa ställer till stora bekymmer. Det är olyckligt att företagsskattekommitténs betänkande om företagsbeskattningen i sin helhet och efterföljande lagstiftningsarbete skall behöva avvaktas innan en ändring på denna punkt kan komma till stånd.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Skattedelegationen ser i huvudsak positivt på de framlagda förslagen. Arbetsgruppen har i en del väsentliga frågor beaktat den kritik som riktats mot lagen och dess i många fall orimliga effekter. Det kan emellertid konstateras att arbetsgruppen dragit gränserna för sin översyn av lagen väl snävt. Ändringsförslagen berör områden där det i och för sig är angeläget med skyndsamma åtgärder, men borde ha gjorts heltäckande med en total inventering av de problem som tillämpningen av lagen medför.

Skälet till att översynen begränsats till de frågor som redovisats i promemorian anger arbetsgruppen vara att en särskild kommitté arbetar med reformeringen av företagsbeskattningen (Dir 1985:30). Nämnda kommitté väntas framlägga sitt förslag vid årsskiftet 1987–1988. Efter sedvanlig remissbehandling kan en eventuell lagstiftning tidigast träda i kraft vid 1990 års taxering. Skattedelegationen anser att de centrala frågorna inom vinstdelningsskatten (det reala vinstbegreppet m.m.) måste lösas omgående.

SAF kritiserar att den utredning som remissbehandlats avser endast en genomgång av ett antal detaljer i vinstdelningslagstiftningen i stället för att behandla den centrala frågan om löntagarfondssystemet bidragit till att realisera de mål som regeringen angav i sin proposition om löntagarfonder. SAF är också mycket negativ till att de effekter av det reala vinstbegreppet i vinstdelningsskatten som medför att t. ex. bostadsföretag och förlustföretag tvingas betala vinstdelningsskatt inte alls tas upp i översynen. SAF anför vidare:

Mot bakgrund av Svenska Arbetsgivareföreningens definitiva motstånd mot införandet av löntagarfonderna och vinstdelningsskatten har föreningen givetvis inga invändningar mot att det fasta fribeloppet höjs eller mot korrigeringar av oklarheter och tekniska brister i vinstdelningsskattelagstiftningen för att förhindra ett inte avsett uttag av vinstdelningsskatt. Samtidigt noterar vi dock, att de föreslagna förändringarna leder till, att en redan från början långt ifrån lättillämpad lagstiftning blir än mer komplicerad. Som ett mått på detta kan noteras, att textmassan i vinstdelningsskattelagen genom de föreslagna tilläggen ökar med ca 40 procent.

— — —

Svenska Arbetsgivareföreningens remissvar i löntagarfondsfrågan år 1983 avslutades med en vädjan till regeringen "att inte genomdriva de ur avgörande synpunkter destruktiva löntagarfonderna mot ett enat näringsliv. — — — Ett undanröjande av löntagarfondshotet är — — — den viktigaste ekonomiska åtgärden för att ge Sverige en ljusare framtid." Detta har fortfarande giltighet.

Svenska kommunförbundet (majoriteten), som inte har några erinringar mot förslagen, anför:

Prop. 1986/87:42

För kommunal verksamhet gäller självkostnadsprincipen. Denna princip innebär att kommunen inte får ta ut taxor och avgifter av sådan storlek att vinst uppkommer. Även när kommunal verksamhet bedrivs i bolagsform gäller självkostnadsprincipen. Kommunerna väljer ibland att bedriva delar av sin verksamhet i bolagsform. Detta betingas oftast av organisatoriska skäl. Enligt styrelsen bör kommunal verksamhet även om den bedrivs i bolagsform inte omfattas av vinstdelningsskatten.

Kommunala bolag kan arbeta med mycket små egna kapital vilket innebär att inflationstillägget som beräknas på skulderna blir relativt sett betydligt större för kommunala bolag än för vanliga näringslivsföretag. Detta berör det reala vinstbegreppet som inte behandlats vid den nu gjorda översynen. Styrelsen anser att även det reala vinstbegreppet borde ha omfattats av översynen.

En minoritet (c, fp, m) inom kommunförbundets styrelse anför:

Förslaget om en översyn av vinstdelningsskatten innebär en förbättring mot det nuvarande systemet. I sak har vinstdelningsskatten skapat alla de problem som motståndarna till vinstdelningen anfört.

Förbundsstyrelsen föreslår därför att vinstdelningsskatt omgående avskaffas. Detta ger fördelar både för samhällsekonomin och sysselsättningen.

Svenska sparbanksföreningen anför:

Föreningen har i skrivelse till regeringen den 21 oktober 1985 påtalat bl. a. att vissa regler i lagen om vinstdelningsskatt (LVsk) har sådana orimliga och sannolikt inte förutsedda konsekvenser vid fusion, att ett flertal större, även ur samhällssynpunkt, önskvärda sparbanksfusioner inte kan komma till stånd. Föreningen hemställde om sådana ändringar i LVsk att sparbanksfusioner inte hindrades. Den arbetsgrupp inom finansdepartementet som gjort översynen av LVsk, har på ett utmärkt och grundligt sätt analyserat föreliggande problem och föreslagit sådana ändringar som, om de antas av riksdagen, medför att arbetet med de planerade stora sparbanksfusionerna kan återupptas och fusionerna genomföras. I stencilen beaktas även att angivna icke förutsedda effekter kunnat inträda även tidigare. Därför föreslås regler av en positiv, retroaktiv innebörd så att de föreslagna reglerna skall kunna tillämpas även för tidigare år. Föreningen tillstyrker förslaget och förväntar sig att proposition i ämnet överlämnas till riksdagen snarast. Föreningen tillstyrker även övriga i stencilen framförda förslag.

Sveriges advokatsamfund anför:

Betänkandet anges utgöra den översyn av vinstdelningsskattens konstruktion och effekter som förutskickades redan när löntagarfondsförslaget lades fram. Översynen har emellertid fått en begränsad omfattning och berör inte de grundläggande principer på vilka vinstdelningsskatten vilar. Detta har lett till att åtskilliga frågor, vilka ej alls eller endast ofullständigt analyserades då lagstiftningen ursprungligen genomfördes, fortfarande inte tillräckligt belysts. De nu framlagda förslagen får därmed karaktär av nödlösningar på speciella problem vars rot ligger i att den ursprungliga

lagstiftningen om vinstdelningsskatt fått en djupt olämplig utformning. Vinstdelningsskattelagens (VDL) karaktär av hybrid mellan nominell och real beskattning leder till påtagliga hanteringssvårigheter. Samfundet vill här bara peka på de problem, som uppkommer när den nominella vinsten exkluderar rörelser i fria reserver men inkluderar en skatteeffekt om 52 procent på en skattebas som tar hänsyn till dessa rörelser.

Det olämpliga i att VDL-systemet hittills bortsett från berättigade krav på hänsynstagande till förlustutjämning är uppenbart. De motiveringar som 1983 framfördes för att investmentföretag och andra förvaltningsföretag skulle ingå i VDL-systemet, framstår i ljuset av senare vunna erfarenheter – se till exempel tabell 6 på sidan 35 i det nu remitterade förslaget – som grundlösa. VDL har dessutom lett till påtagliga orättvisor för sådana företag som driver sin verksamhet i koncern och därvid med speciella och opåräknliga effekter för sådana koncerner som omfattar utländska dotterbolag. Det måste ifrågasättas om inte koncernbalansräkningar och koncernresultaträkningar skulle vara en bättre utgångspunkt för beräkningen av de i koncernen ingående svenska företagens vinstdelningsskattegrundande resultat än när som nu beräkningen sker för varje företag för sig.

— — —

Samfundet vill för sin del peka på några möjliga enkla ändringar som dramatiskt skulle förenkla systemet utan att göra det väsentligt annorlunda. En ändring vore att tills vidare inte särbehandla s. k. fria reserver, detta till dess en genomgående översyn av samspillet och effekterna av en sammanslagning av de två systemen prövats av den kommitté (Dir. 1985:30) som redan synes arbeta med frågan. En annan möjlig ändring vore att behandla aktier i dotterbolag som monetär tillgång. Detta skulle bland annat innebära att svenska företag ej på grund av VDL nödgas återgå till det i sig inte särskilt lyckade systemet med s. k. kommissionärsförhållande.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Det är beklagansvärt att vinstdelningsskatten har fått verka under så lång tid att en översyn blivit nödvändig. När nu ändå en sådan översyn har vidtagits är det anmärkningsvärt att denna varit så begränsad. Centrala och viktiga frågor har lämnats utanför översynen. Hit hör det reala vinstbegreppet och sambandet mellan vinstdelningsskatten och den vanliga inkomstskatten. Till yttermera visso har vinstdelningsskattens effekter inom fastighetssektorn helt utelämnats, trots att en sådan översyn förutskickades i förarbetena till lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt (VDL) samt att bostadskommittén förutsatte att de bostadspolitiska hänsynstagandena tillgodosågs i översynen. Över huvud taget saknas i översynen en analys av vinstdelningsskattens effekter inom olika sektorer av det svenska näringslivet och samhällsekonomin i stort.

— — —

Redovisningen (i kap. 2) har, enligt förbundets mening, främst två svagheter. För det första avspeglar den endast förhållandena det första år som vinstdelningsskatten har tillämpats. Detta snedvrider resultaten på ett sådant sätt att det blir omöjligt att dra korrekta slutsatser därav. Skatteutfallet under en längre tidsperiod måste rimligen läggas till grund för en korrekt analys.

För det andra saknar förbundet en redovisning av skattens storlek i förhållande till andra faktorer än antalet anställda. Hur har skatten påverkat bolagens lönsamhet, likviditet etc.? Eftersom översynen, enligt vad som framfördes i prop. 1983/84:50 del A s. 64, skulle omfatta vinstdel-

ningsskattens konstruktion och effekter finner förbundet det anmärkningsvärt att effekterna av skatten inte redovisas eller analyseras.

Prop. 1986/87:42

— — —
I detta sammanhang bör det än en gång påpekas att de bostadspolitiska effekter av vinstdelningsskatten som bostadskommittén har redovisat i sitt slutbetänkande över huvud inte lagts till grund för översynen. Denna fråga, som ursprungligen behandlades i den ovan nämnda propositionen och som hänvisades till arbetsgruppen av bostadskommittén, har inte ens hållits vid liv genom att visas vidare till något pågående eller tilltänkt utredningsarbete. Förbundet förutsätter därför att denna fråga behandlas i det lagstiftningsarbete som eventuellt följer på arbetsgruppens översyn. Hit hör t.ex. frågan om det reala vinstbegreppets inverkan på en så kapitalintensiv marknad som fastighetsmarknaden samt det orimliga förhållandet att den hyresledande allmännyttan inte omfattas av skatten.

Svensk industriförening, SHIO-Familjeföretagen och Svenska köpmannaförbundet anför:

Familjeföretagens skatteberedning (FAMS) bevakar familjeföretagens skattefrågor för SHIO-Familjeföretagen, Sveriges Köpmannaförbund, Svensk Industriförening och Svenska Arbetsgivareföreningen. FAMS har gjort en studie om familjeföretagens ekonomiska situation på grundval av SCBs finansstatistik.

I en jämförelse mellan dem som betalar vinstdelningsskatt visar det sig enligt undersökningen att mindre familjeföretag betalade högre andel av resultatet i vinstdelningsskatt än de större. Vinstdelande familjeföretag med 5–19 anställda betalade 8,0 procent och företag med 20–49 anställda 3,8 procent. Familjeföretag med över 200 anställda betalade 2,9 procent av resultatet i vinstdelningsskatt. Övriga företag, som inte är familjeföretag, betalade 3,2 procent av resultatet i vinstdelningsskatt.

Det är således de mindre företagen som bär den tyngsta bördan av skatten. Detta är anmärkningsvärt mot bakgrund av att det i den föregående debatten om löntagarfonderna framfördes att syftet med fonderna var att dra in s. k. övervinster från storföretagen.

– Vinstdelningsskatten ger en rad skeva effekter som speciellt missgynnar småföretagen. Exempelvis slår inflationstillägget speciellt hårt mot småföretagen eftersom dessa regelmässigt har en lägre soliditet, dvs. är mer beroende av främmande kapital, än övriga företag.

Vinstdelningsskatten har också visat sig ha svagt samband med räntabiliteten. Dåligt konsoliderade och svaga företag, exempelvis expanderande mindre företag med hög skuldsättning, drabbas hårt av skatten.

– Vinstdelningsskattens missgynnar generellt serviceföretag i jämförelse med företag med annan verksamhet. Detta beror på att serviceföretagen inte har samma skatteplaneringsmöjligheter eftersom dessa i praktiken endast kan utnyttja resultatutjämningsfond för vinstreglering. En sådan vinstreglering har inte någon effekt för beräkningen av vinstdelningsunderlaget.

FAMS studie visar att av de undersökta branscherna hade familjeföretagen inom detaljhandeln den högsta vinstdelningsskatten. Företag med fler än 20 anställda betalade 7,8 procent av resultatet i vinstdelningsskatt medan t.ex. företag i industrin betalade 3,6 procent.

– Vinstdelningsskattens konstruktion har lett till att generationsskiften ytterligare försvårats. Detta beror på att aktierna vid s. k. interna aktieöverlåtelser inte är en sådan monetär tillgång som skall inflationsjusteras vid beräkningen av vinstdelningsskatt.

– Sammanfattningsvis framstår vinstdelningsskatten som en konstlad form för att ur företagen ta medel till systemet med löntagarfonder. Skatten medför nackdelar för näringslivet. Småföretagen är speciellt missgynnade. Beskattningen till löntagarfonderna medför stigande kapitalkostnader och en sjunkande avkastning på det egna kapitalet. Detta får negativa effekter för investeringar och sysselsättning.

Sveriges industriförbund anför:

De ur rent skatteteknisk synvinkel i och för sig angelägna förändringar som föreslagits är därför helt otillräckliga för att komma till rätta med de likformighets- och rättviseproblem som vinstdelningsskatten innehåller. Sålunda löser förslaget beträffande koncernbidrag, omstruktureringar och fusioner icke de generella resultatutjämningsproblem som är en konsekvens av att negativa och positiva underlag inte får kvittas mellan olika beskattningsår och mellan olika koncernbolag. Även om förslaget genomförs kommer därför vinstdelningsskatten att innehålla mycket allvarliga brister ur konkurrensneutralitets- och rättvisesynpunkt. Ur såväl skatteadministrationens som berörda företags synvinkel kommer dessutom ett genomförande av förslaget att leda till ökad arbetsbelastning i fråga om kontroll och skatteplanering. Detta gäller inte minst på grund av de begränsningar som föreslås beträffande den frivilliga återläggningen av koncernbidrag. Redan förekomsten av två olika skattesystem inom aktiebolagssektorn gör att företagens skatteredovisning är mycket betungande.

Alla förändringar av vinstdelningsskatten måste därför inriktas på att förenkla reglerna, göra dem neutrala i förhållande till olika företagsformer och möjliggöra full resultatutjämnning mellan olika beskattningsår.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anför:

Såväl våra ledamöter som de flesta av deras kunder är motståndare till löntagarfonder. Trots att ledamöternas kundkrets består av små företag förekommer det att den drabbas av vinstdelningsskatt, ett förhållande som inte avsetts vid skattens införande.

I promemorian föreslås vissa förändringar. Dessa äro vi positivt inställda till.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund anför:

De administrativa svårigheter som kunde förutses när systemet med vinstdelningsskatt infördes har uppkommit. Det har även uppstått osäkerhet och debatt kring flera tillämpningsfrågor (se t.ex. Skattenytt 1986 sid. 310).

I promemorian föreslås ändringar som medför administrativa lättnader. Det finns även förslag till ändrade regler som ytterligare kommer att komplicera systemet. TOR är fortfarande motståndare till att ha ett vinstdelningssystem vid sidan av bolagsskatten. Mot bakgrund av att utredningen om reformerad företagsbeskattning skall ta ställning till om vinstdelningsskatten och bolagsskatten skall slås samman tillstyrker TOR ändå att samtliga förslag i promemorian genomförs.

Entreprenörföreningen anser att en mer grundläggande översyn av vinstdelningsskatten bör genomföras utan att först avvakta att kommittén som ser över företagsbeskattningen avslutar sitt arbete. Det är enligt föreningens mening angeläget att åtgärder vidtas för att förbättra situationen för de

enskilda fastighetsföretagen som missgynnas i det nuvarande systemet. Föreningen anför vidare:

Prop. 1986/87:42

Över huvud taget finns enligt Entreprenörföreningens mening skäl att företa en mera grundläggande översyn av lagen om vinstdelningsskatt. Att lagen kommer att upphöra om några år är inget skäl för att acceptera bristfälligheter i den. Bland de brister som bör rättas till är att vinstdelningsskatten och dess beräkning av real vinst t. ex. inte tar hänsyn till att inkomstbeskattningens regler för beräkning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet inte medger indexuppräknings för de fyra första innehavsåren av en fastighet. Vidare anser föreningen att den generella inflationsuppräknings av ett företags skulder – som alltså är en tilläggs-post vid beräkning av vinstdelningsskatt – måste ses över. Föreningen anser över huvud att vinstdelningsskattens metod att beräkna en "real vinst" inte ger ett korrekt och tillfredsställande uttryck för vad som egentligen är ett företags reala vinst.

Sveriges hotell- och restaurangförbund anför:

Vid införandet av vinstdelningsskatten kom företag som arbetar med en stor andel fast egendom av de totala tillgångarna att beskattas hårdare än företag med exempelvis stor andel lager eller maskiner.

Hotell- och restaurangföretag har begränsade möjligheter till konsolidering, samtidigt som en fastighet ofta ingår som en ren produktionsfaktor i rörelsen.

Vidare kom vid vinstdelningsskattens införande företag som äger lånefinansierad fast egendom att beskattas hårdare än företag som hyr motsvarande egendom. Därigenom påverkas konkurrensförhållandet mellan branschens företag på sikt.

SHR konstaterar att dessa för branschen ogynnsamma effekter inte diskuterats i ovanstående promemoria.

3 Det fasta fribeloppet

Det fasta fribeloppet föreslås i promemorian höjt från 500 000 kr. till 1 milj. kr. Förslaget tillstyrks. LO vill dock ha en mindre höjning och bl. a. SACO/SR en större höjning.

Kammarrätten i Stockholm anför:

Utredningens redovisning av utfallet vid 1985 års taxering (s. 30 ff.) visar att den företagna höjningen av det fasta fribeloppet skulle påtagligt förenkla taxeringsförfarandet utan att skattebortfallet skulle bli särskilt stort. Höjningen torde därjämte komma att medföra att en del företag med stor skuldbelastning och som i själva verket går med förlust men som genom inflationsjusteringen drabbats av vinstdelningsskatt i fortsättningen undantas från sådan beskattning. Kammarrätten tillstyrker därför förslaget i denna del.

Länsstyrelserna i Jönköpings samt Göteborgs och Bohus län har inget att erinra mot förslaget.

Enligt utredningen innebär höjningen av fribeloppet att antalet företag som skall betala vinstdelningsskatt minskar med närmare 1/3 medan skattebortfallet endast blir ca 5 %. Förslaget innebär m.a.o. ett väsentligt förenklat deklarations- och taxeringsförfarande till priset av ett måttligt skattebortfall.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål har inga erinringar mot förslaget.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund anför:

TOR hälsar således med tillfredsställelse det från administrativ synpunkt väsentliga förslaget att det fasta fribeloppet höjs från 500000 kr. till 1000000 kr. Höjningen kommer att medföra att ett stort antal företag befrias från vinstdelningsskatt, vilket ur taxeringssynpunkt medför viss arbetslättnad.

LO avstyrker som enda remissinstans förslaget. Organisationen anför:

Förslaget till höjning av fribeloppet avhandlas i promemorian på två sidor av totalt 145. Argumenten för en höjning är också närmast obefintliga. Det är en truism att anföra att antalet berörda företag ökar mer än minskningen i skatteintäkter. Samma förhållande skulle inträffa om fribeloppet höjdes med ytterligare en miljon, ytterligare en, osv.

Till bilden hör också att den förevarande utvecklingen av vinstdelningsskatten inte nämnvärt skiljer sig ifrån vad som prognosticerades i vinstdelningsgruppens betänkande (Ds Fi 1983:13). Mot bakgrund av att ambitionen i huvudsak var att undanta små företag med produktiv verksamhet synes de hittills vunna erfarenheterna snarast peka på att vinstdelningsskatten i detta avseende fått mildare konsekvenser än beräknat.

Små företag i meningen få antal anställda som berörs av vinstdelningsskatten finns t.ex. så gott som uteslutande att söka i kretsen fastighets- och kapitalförvaltande företag. Nästan alla av dessa ingår dessutom i en koncern. Små företag med få anställda som inte tillhör dessa kategorier och inte ingår i någon koncern är mycket få. Farhågorna beträffande mindre industriföretag i ett expansionsskede synes därför knappast välgrundade.

LO anser mot bakgrund av detta att vinstdelningsskattens fribelopp inte bör höjas till det föreslagna beloppet. En viss uppjustering med anledning av penningvärdeförsämringen bör dock vidtas. 600000 är då ett rimligt belopp.

SACO/SR anför:

Gruppen föreslår att det fasta fribeloppet ökar från 0,5 miljoner kronor till 1 miljon kronor. Skälen till denna förändring är huvudsakligen administrativa. SACO/SR tillstyrker att fribeloppet höjs, men anser att höjningen borde vara större.

Landstingsförbundet anför:

Landstingsförbundet tillstyrker en höjning av det fasta fribeloppet med

hänsyn till att deklarations- och taxeringsförfarandet förenklas och att villkoren förbättras för mindre företag som befinner sig i ett expansions-skede.

FAR tillstyrker förslaget. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* anför:

En höjning av fribeloppet är nödvändigt om de små företagen skall undgå vinstdelningsskatt. Förslaget belopp 1000000 kr. mot nuvarande 500000 kr. är ett steg i rätt riktning. I princip anser vi dock att beloppsgränsen icke skall vara fastställd i kronor utan i stället knytas till basbeloppet. Härigenom kommer nivån att följa den allmänna prisutvecklingen.

Svensk industriförening, SHIO-Familjeföretagen och Svenska köpmannaförbundet anför:

Redan i yttranden över förslaget till vinstdelningsskatt påpekades att fribeloppet föreföll att vara godtyckligt valt. Detta har nu bekräftats när man vid en översyn utifrån praktiska utgångspunkter vill göra förändringar av beloppets storlek.

Organisationerna är i och för sig positiva till en höjning av fribeloppet. Detta motverkar en del av de negativa konsekvenserna av vinstdelningsskatten av det enkla skälet att flera företag blir undantagna från beskattningen.

Huvudskälet till att höja fribeloppet är enligt promemorian att deklarations- och taxeringsförfarandet förenklas. Även med den föreslagna förändringen måste dock företagen lämna uppgifter i deklarationen till ledning för taxeringen av vinstdelningsskatt. Inte ens för myndigheterna innebär höjningen av fribeloppet någon större förenkling eftersom de fortfarande måste utöva en kontroll av uppgifterna.

Fribeloppet är konstruerat som ett grundavdrag. Penningvärdeförsämringen gör att detta grundavdrag urholkas över tiden. Detta innebär i realiteten en smygande skattehöjning. Därför borde fribeloppet vara reellt i stället för nominellt. Fribeloppet kan exempelvis konstrueras som ett visst antal basbelopp, t.ex. 50 basbelopp, som i stort sett motsvarar det i promemorian föreslagna fribeloppet.

Vinstgruppen ansåg i sitt ursprungliga förslag till vinstdelningsskatt att ett reellt fribelopp skulle vara alltför komplicerat. Det förefaller dock verklighetsfrämmande att på detta sätt avfärda ett reellt fribelopp. Speciellt mot bakgrund av att lagen i övrigt är mycket komplicerad och diffus. Dessutom är lagen som helhet utformad med syfte att träffa en real vinst.

Om det föreslagna undantaget för småföretag inte genomförs anser organisationerna att fribeloppet skall höjas ytterligare utöver den i promemorian föreslagna nivån.

Sveriges hotell- och restaurangförbund anför:

SHR anser att den föreslagna ökningen av fribeloppet är ett steg i rätt riktning men beloppet är för lågt tilltaget.

Principiellt bör fribeloppet som nu är konstruerat som ett grundavdrag göras reellt så att inflationseffekter över tiden elimineras. Exempelvis skulle det kunna knytas till förändringar av nuvarande basbelopp.

När det gäller fribelopp, grundavdrag eller liknande inom företagsbeskattningen vill KF emellertid, liksom i tidigare sammanhang, påtala att en sådan bestämmelse missgynnar de företag, bl.a. konsumentföreningarna, som har ett stort antal, geografiskt spridda, verksamheter samlade inom den juridiska enheten. I de fall det av olika skäl är motiverat att på ett schablonmässigt sätt reducera skattebasen borde därför från konkurrenssynpunkt hänsyn tas även till antalet verksamhetsställen.

Sveriges industriförbund, som i och för sig tillstyrker förslaget, anser att varje företag bör få ett fast fribelopp, även om det ingår i en koncern e.d. Industriförbundet anför:

Skälet till att endast ett fast fribelopp medges för koncerner är att det ansetts att det annars skulle vara fördelaktigt att dela upp verksamheten på formellt fristående företag. Denna invändning torde väl teoretiskt vara riktig men i verkligheten torde den lindring av vinstdelningsskatten som skulle kunna uppnås inte uppvägas av de ökade kostnaderna och andra nackdelar som en icke företagsekonomiskt motiverad bolagisering skulle medföra. Två betydligt starkare skäl för att samtliga koncernbolag skall ha rätt till fast fribelopp bör man i stället ta fasta på. Det ena är att man först härigenom skapar konkurrensneutralitet mot andra verksamheter som inte ingår i koncernen. Det andra är att resultatutjämningsmöjligheterna inom koncernen är starkt begränsade och att det därför bör finnas möjlighet för samtliga koncernbolag att genom det fasta fribeloppet uppnå åtminstone någon resultatutjämning. Detta skulle också bättre överensstämma med intentionerna bakom vinstdelningsskatten nämligen att endast "normalvinster" skall beskattas.

Sveriges advokatsamfund tillstyrker förslaget men ifrågasätter om inte ett fribelopp i intervallet 3–5 miljoner kunnat genomföras utan att grundvalarna för VDL-system rubbats.

Lantbrukarnas skattedelegation anser att förslaget kan läggas till grund för lagstiftning.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Fastighetsägareförbundet ser positivt på en höjning av det fasta fribeloppet. Däremot saknar förbundet en analys av fribeloppets funktion att undanta "normalvinst" från vinstdelning. Det lönebaserade fribeloppet – 6 % av lönesumman – ansågs ursprungligen motsvara normalavkastningen på det egna kapitalet i industriföretagen. Med hänsyn till att fastighetssektorn skiljer sig från övrig näringsverksamhet när det gäller sysselsättningsintensitet samt graden av egenfinansiering torde en analys av fribeloppets konstruktion och storlek vara oundgänglig.

Entreprenörföreningen anför:

Som anføres i promemorian finns starka skäl för en höjning av det fasta fribeloppet. Föreningen tillstyrker därför förslaget.

Vidare anser föreningen att ytterligare höjningar av det fasta fribeloppet kan vara en väg, som ju också antyds av bostadskommittén, att komma till rätta med den ovan påtalade bristande neutraliteten mellan olika fastighetsägarkategorier.

Förslaget innebär vissa preciseringar i fråga om begreppet intressegemenskap. Om ledningen utövas av stat eller kommun förutsätter intressegemenskap även att företagens verksamhet är av samma eller likartat slag. Remissinstanserna accepterar förslaget i stort. Från administrativt håll framhålls kontrollproblemen och behovet av att företagens uppgiftslämnande förbättras. Främst från näringslivshåll framförs att statliga och kommunala företag inte skall särbehandlas.

Kammarrätten i Stockholm anför:

Kammarrätten vill för sin del tillstyrka en precisering av begreppet vilket för övrigt är befogat oavsett höjningen av fribeloppet. Domstolen vill emellertid samtidigt påpeka att en ej önskvärd konsekvens av den komplicerade lagstiftningen är att man i VDL måste laborera med ett särskilt begrepp som skiljer sig från vad som avses med begreppet i annan skattelagstiftning.

Den närmare preciseringen av begreppet intressegemenskap inriktar sig i 7 c § andra stycket av förslaget på hur det faktiska inflytandet över företaget utövas. Utredningen konstaterar (s. 57) att det knappast är möjligt att exakt och uttömmande beskriva de fall som avses utan att det blir nödvändigt att falla tillbaka på en allmänt hållen beskrivning som för den privata sektorn fått utformningen "om företagen med hänsyn till vem som har det bestämmande inflytandet över deras organisation och verksamhet kan anses stå under i huvudsak gemensam ledning".

Kammarrätten anser att begreppsbestämningen dels är alltför vag och till följd av detta kommer att kräva omfattande utredningsinsatser och föranleda gränsdragningsproblem. Kammarrätten har inte något klart utformat alternativ till annan formulering men ett sätt att ge begreppet mera stringens vore att kräva att intressegemenskap skall anses råda "om företagen med hänsyn till vem som har det bestämmande inflytandet över deras organisation och verksamhet uppenbarligen står under gemensam ledning". Utredningen synes ha haft ambitionen att få begreppsbestämningen heltäckande. Kammarrätten finner dock att fördelen med en klar bestämmelse skulle uppväga nackdelen med att eventuellt några enstaka fall, som inte täcks av ordalydelsen, faller utanför.

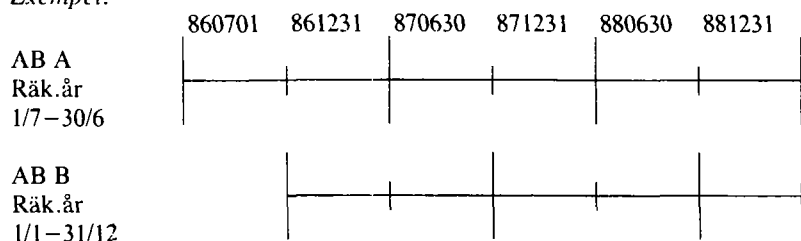
Intressegemenskap inom den statliga och kommunala verksamhetssektorn har föreslagits råda när "företagens huvudsakliga verksamhet är av samma och likartat slag". Tolkningssvårigheterna torde här göra sig gällande främst på den statliga sidan där antalet verk samma bolag är stort och innefattar affärsdrivande verksamhet under sedvanliga marknadsmässiga villkor. Vissa av dessa företag driver verksamheten i företagsgrupper under samma villkor som på den privata sidan drivs i koncernform och i många fall i konkurrens med det privata näringslivet. I promemorian (s. 141) uppges att uttrycket "likartat slag" i den föreslagna lagtexten skulle ge utrymme för en något friare bedömning än ren näringsgrensindelning där hänsyn tas till olika funktionella och ekonomiska samband. Kammarrätten anser dels att förslaget även i denna del är alltför vagt dels att det i promemorian saknas material som skulle göra det möjligt att bedöma konsekvenserna av skilda begreppsbestämningar för de olika företagssektorerna, bl. a. från konkurrenssynpunkt. Som exempel kan nämnas att det såväl i en koncern inom det privata näringslivet som inom den statliga sektorns industriföretag förekommer divisionsindelningar med exempelvis

Länsstyrelsen i Stockholms län anför:

Förtydligandet av begreppet intressegemenskap och införandet av en uttrycklig tidpunkt för avgörande om när intressegemenskap föreligger är bra. Det är dock önskvärt med ett förtydligande uttalande i propositionen av den innebörden att ett aktieäggande överstigande 50 % av röstantalet i ett bolag är ett tecken på ett faktiskt inflytande.

Länsstyrelsen finner att det förslaget som lämnas i betänkandet om tidpunkten för intressegemenskapens inträdande leder till att reglerna för vinstdelningsskatt kan kringgås vid ett års taxering.

Exempel:



AB A förvärvar aktierna i AB B 1/10 1987. Enligt förslaget skall intresse-
gemenskap anses föreligga först den 30/6 1988. Vid 1988 års taxering
föreligger således möjlighet att legalt kringgå reglerna för vinstdelnings-
skatt.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anför:

Även om vinstdelningsskatten rent tekniskt i vissa avseenden kan uppfat-
tas som enkel i jämförelse med andra lagar inom skatteområdet, har den
enligt länsstyrelsens uppfattning skapat ett större merarbete än vad som
ursprungligen beräknades för respektive granskare. Erfarenheterna från
granskningen av deklarationer avseende taxeringsåret 1985 och hitintills
avseende 1986 års taxering i länet visar dels att stora brister föreligger i
själva uppgiftslämnandet (= uppgifter för beräkning av vinstdelningsskatt
saknas) dels att upplysningar saknas om företag mellan vilka intressege-
menskap föreligger. En precisering av begreppet intressegemenskap är
därför nödvändig.

Avsaknaden av uppgifter om intressegemenskap torde bero på bl. a. den
oklarhet som råder kring begreppet. Den omständigheten att sanktionsbe-
stämmelserna i taxeringslagen inte är tillämpliga kan också ha inneburit
mindre noggrannhet i uppgiftslämnandet. I taxeringsarbetet i första instans
ställs f.n. sådana krav på effektivitet, oavsett hur denna mäts, att varje
kontrollmoment måste vägas. En kontroll av huruvida intressegemenskap
föreligger är tidsödande, eftersom de deklarationer som eventuellt kan
inordnas i intressegemenskapen ofta är spridda på flera granskningsmyn-
digheter i olika län. Ett viktigt effektivitetsmått är de skattemedel som kan
förväntas som en följd av kontrollen. Ställt mot den övriga intäktskontroll
och kontroll av avdrag som sker utanför vinstdelningsskattesystemet är
den kontroll som sker exempelvis av intressegemenskapen totalt sett tids-

ödande och mindre effektiv. När kontroll sker finns det dessutom skäl att anta att det går ut över angelägnare kontrollåtgärder, åtminstone sett från det ovannämnda effektivitetsmålet. Även om höjningen av det fasta fribeloppet kommer att minska antalet företag som betalar vinstdelningsskatt ökar betydelsen av begreppet intressegemenskap då det fasta fribeloppet utnyttjas.

De rapporter som arbetsgruppen erhållit om erfarenheterna vid 1985 års taxering överensstämmer i ifrågavarande avseende med erfarenheterna från Jönköpings län. Ur ren kontrollsynpunkt anser länsstyrelsen att *ett* sätt att göra de som omfattas av lagstiftningen mer uppmärksamma på den upplysningsplikt som föreligger beträffande intressegemenskapen, kan vara att införa en liknande uppgiftsskyldighet som f.n. finns i 26 § taxeringslagen. Rent tekniskt kan uppgiftsskyldigheten utformas på flera olika sätt antingen på bilagan för vinstdelningsskatt eller på den allmänna självdeklarationen.

Exempelvis – "Har vid beräkningen av underlag för vinstdelningsskatt avdrag gjorts för s. k. fast fribelopp och föreligger intressegemenskap enligt 7 a § VDL. Om svaret är ja skall närmare uppgifter lämnas på ..."

Sammanfattning

Länsstyrelsen har inget att erinra mot förslaget. Därutöver föreslår länsstyrelsen att uppgiftsskyldighet införs avseende intressegemenskap då fast fribelopp utnyttjas.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

En noggrann och utförlig definition av ovannämnda begrepp är av stort intresse för såväl näringsliv och stats- och kommunalägda företag som för skattemyndigheterna.

I praktiken förekommer en mängd ägarkonstruktioner som är hart när omöjliga att greppa ur kontrollsynpunkt, eftersom någon fast och utförlig definition av begreppet intressegemenskap ej funnits att tillgå i vinstdelningsskattelagen.

I detta sammanhang borde RSV tidigare ha meddelat anvisningar för en enhetlig tillämpning av lagen om vinstdelningsskatt.

Utredningen har knutit an till det civilrättsliga koncernbegreppet i aktiebolagslagen, föreningslagen samt lagen om årsredovisning i vissa företag, vilket i stort bekräftar den praxis som tidigare utvecklats vid kontrollverksamheten vid 1985 års taxering. Tillägget beträffande stiftelse eller utländsk juridisk person finns inget att erinra om.

Beträffande privata sektorn och där en fysisk person har bestämmande inflytande, men inte är näringsidkare eller inte är skyldig att upprätta bokslut går utanför den definition som ovan nyss nämnts. Här har utredningen föreslagit, att uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning" skall gälla. Enligt utredningen skall en avgörande betydelse läggas på det faktiska inflytandet och ej det formella.

En sådan bedömning torde dock medföra betydande svårigheter ur kontrollsynpunkt vid fastställandet av intressegemenskap. Härvidlag bör i stället huvudregeln vara att formella förhållanden skall presumera det bestämmande inflytandet i första hand. Därefter kan även hänsyn tas till det reella inflytandet om detta kan konstateras (alternativregel).

Beträffande stats- och kommunägda företag föreslår utredningen en snävare definition av begreppet intressegemenskap. Härvidlag har föreslagits, att en bedömning av företagets verksamhet och en klassificering bör

ske efter SCB:s SNI kodförteckning, första grundnivån. Fallar företagens verksamhet under samma SNI-gren skall intressegemenskap anses föreliggande.

Prop. 1986/87:42

Frågan har tidigare ej reglerats i vinstdelningsskattelagen. Ej heller har man i prop. 1983/84 nr 50 kommenterat den offentliga sektorns behandling i detta avseende. I olika sammanhang har diskuterats de fall då statliga eller kommunala bolag haft stat eller kommun som ägare. Härvidlag har utbildats en praxis, där alla ägare utom staten har ansetts innefattas i reglerna för intressegemenskap. Ur konkurrenssynpunkt mellan näringsliv och offentlig sektor torde detta synsätt vara det eftersträfvansvärda alternativet.

Även inom näringslivet förekommer att en koncern kan omfatta företag vilka driver verksamhet som spänner över vitt skilda områden och ej faller inom samma SNI begrepp som ovan föreslagits av utredningen beträffande den offentliga sektorn.

Sammanfattningsvis föreslås, att endast staten som ägare skall undantas från koncerntänkandet och reglerna om intressegemenskap.

- Enhetliga regler vid tillämpning av fribelopp och vid emission som utredningen föreslagit är önskvärda. Mot förslaget i denna del finns inget att erinra.

- Tidpunkter när intressegemenskap skall anses föreliggande bör bedömas vid räkenskapsårets utgång, vid fråga om fribelopp.

För bedömning av emissionsregel bör tidigare uttalande i prop. 1983/84 nr 50 stå fast, nämligen "det är därvid tillräckligt att intressegemenskap föreligger antingen före eller efter ökning av aktiekapitalet".

Vid överlåtelse av rörelsetillgångar mellan närstående företag bedöms intressegemenskap vid överlåtelsestillfället.

Utredningens förslag enligt ovan kan godtas utan erinran.

- På sidan 63 i departementsstencilen har utredningen behandlat frågan om olika räkenskapsår för bolag i koncern och dess betydelse för jämkning av fribelopp.

Utredningen föreslår, att det längsta räkenskapsåret bestämmer maximalt fribelopp och att inget bolag äger rätt till större fribelopp än vad som skulle bli fallet om bolaget var självständigt. Samma synsätt läggs på de fall där ett bolag köps in till koncernen. Ej heller har det någon betydelse för fribeloppet om något av bolagen i koncernen driver ringa eller ingen verksamhet.

Mot ovannämnda förslag finns inget att erinra, då den stadfäster tillämpad praxis vid 1985 års taxering.

Länsstyrelsen i Västerbottens län, som tillstyrker förslaget, anför:

Beträffande fribeloppet föreligger dock för närvarande svårigheter att kontrollera hur det fasta fribeloppet fördelats mellan företag i intressegemenskap. Vid taxeringsarbetet använder granskarna ett särskilt upprättat frågeformulär som utsänds till berörda företag. Länsstyrelsen föreslår att företagen redan i deklarationen åläggs att lämna för kontrollen nödvändiga uppgifter.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål anför:

I § 7 c sker en precisering av begreppet intressegemenskap, vilket är behövligt. Begreppet kommun i sista stycket bör preciseras. Det bör anges att med kommun förstås även landstingskommun (jfr anv. till 2 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt). Vidare bör anges om även kyrklig kommun

ingår (jfr RSV/FB IM 1981:7) samt om lagregeln kan tillämpas även vid samgående mellan stat, kommun och privata företag.

Prop. 1986/87:42

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund anför:

Förbundet anser vidare att den precisering som görs av begreppet intresse- gemenskap är en förbättring genom att större klarhet vinnas när det gäller tillämpningen beträffande de statliga och kommunala bolagen.

SACO/SR anför:

Promemorian föreslår att rätten att utnyttja det fasta fribeloppet för företag begränsas i de fall då intressegemenskap finns mellan företag till ett avdrag totalt för såväl äkta som oäkta koncerner. Principiellt ansluter sig SACO/SR till denna spärregel för den privata sektorn, då den faktiska skillnaden mellan en koncern enligt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (äktä) och ett antal fristående företag med samma ägarkonstellation (oäkta) är försumbar.

Reglerna för intressegemenskap mellan de kommunala respektive statliga företagen skall enligt promemorian inte bygga på ägarsituationen utan på branschtillhörighet i den mån de inte ingår i etablerade offentligägda koncernbildningar.

Denna förmånligare behandling utifrån ägar- och intressegemenskap gynnar statliga och kommunala företag och har ingen annan grund än att det finns politiska motiv till en positiv särbehandling av de offentligägda företagen.

SACO/SR hävdar att konkurrensen mellan företag, oavsett ägarstruktur, skall ske på lika villkor.

FAR tillstyrker förslaget. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* anför:

Föreslagen precisering av vad som menas med intressegemenskap i samband med bedömandet av om fast fribelopp kan utnyttjas bedömer vi som riktigt vad det avser första stycket i 7 c par. Andra stycket i nämnda paragraf kommer dock att ge stora möjligheter till olika åsikter mellan beskattande myndighet och deklaratant. Detta stycke borde helt utgå.

LO anför:

Slutsatsen av 1985 års taxering är att betydande svårigheter föreligger för både skattskyldiga och granskare att avgöra när intressegemenskap råder i lagens mening. Även tidpunkt och beräkning av fribelopp i närstående företag med skilda räkenskapsår har vållat problem. Som Kommunalarbetsförbundet påpekar i sitt remissvar är det rimligt att stats- och kommunalägda företag med verksamhet som är av samma eller likartat slag behandlas som en enhet.

LO finner därför de förslag till klargöranden som ställs i promemorian vara tillfredsställande.

Lantbrukarnas skattedelegation har vissa synpunkter på kravet att intressegemenskap skall föreligga vid omstruktureringar (se avsnitt 7). Delegationen anför:

Skattedelegationen kan av lagtextförslaget inte utläsa att definitionen i andra stycket skulle innebära någon nämnvärd utvidgning av begreppet i

sak frånsett vad som sägs om stat och kommun. Enär det är viktigt att begreppet definieras entydigt bör det preciseras ytterligare.

Prop. 1986/87:42

SAF refererar innehållet i lagtexten och motiveringarna i promemorian. SAF tillägger:

Så långt torde preciseringen kunna sägas vara ett förtydligande av intentionerna bakom vinstdelningsskatten. Härtill föreslås emellertid också en särbestämmelse för statligt och kommunalt ägda företag: intressegemenskap skall i det fallet anses föreligga endast om "företagens huvudsakliga verksamhet är av samma eller likartat slag". Enligt Svenska Arbetsgivareföreningens uppfattning kan det inte anses mer orimligt att två kommunalt ägda företag med olika verksamhetsinriktning blott får tillgodogöra sig ett fast fribelopp än att så är fallet för två privatägda företag med "intressegemenskap" i samma situation.

Sveriges advokatsamfund anser att den i specialmotiveringen till 2 § VDL intagna bestämmelsen om att förhållanden vid räkenskapsårets utgång är avgörande bör intas i lagtexten.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Det är en fördel att begreppet intressegemenskap preciseras. Arbetsgruppen har dock valt att behandla den statliga och kommunala företagssektorn annorlunda än den privata. För den förstnämnda kategorin krävs att företagets huvudsakliga verksamhet är av samma eller likartat slag. För privata företag görs inte någon åtskillnad med hänsyn till verksamhetens art.

Såväl staten som kommunerna bedriver verksamhet inom vitt skilda områden, ofta i bolagsform. Såvitt avser den kommunala sektorn nämns i promemorian att flertalet bolag var verksamma inom fastighetsförvaltning och bostadsförsörjning men även inom andra verksamhetsområden såsom kommunikationer, hotell- och kioskrörelse samt ren tillverkningsindustri. De flesta av dessa verksamhetsområden kan inte anses utgöra sådana samhällsfunktioner som exklusivt åvilar dessa organ. Inom många områden bedrivs verksamheten under identiska former som den privata företagssektorns. Genom den snäva definitionen på intressegemenskap som arbetsgruppen föreslår beträffande stats- och kommunägda företag kommer dessa att få gynnsammare behandling i vinstdelningsskattchänseende än de motsvarande privata företagen. De senare kan ju inte dela upp bolagen efter verksamhetsområde för att på så sätt komma i åtnjutande av individuella fribelopp.

Entreprenörföreningen anser att det inte finns något behov av särskilda regler om intressegemenskap. Föreningen anför:

Entreprenörföreningen anser inte att den föreslagna uttryckliga definitionen av begreppet eller vad som sägs i övrigt i promemorian innebär något egentligt förtydligande. Såvitt Entreprenörföreningen kan finna innehåller den föreslagna 7 c) § i lagen om vinstdelningsskatt i princip inte något annat och mera upplysande än vad man kunnat sluta sig till eller som framgår av doktrinen (se t.ex. "Beskattning av byggnadsrörelse", s. 121–122). Enligt föreningen skulle det vara önskvärt med en klarare och precysare definition av intressegemenskapsbegreppet. Föreningen kan inte heller dela den uppfattning som framförs i promemorian (s. 57 och 58) om att

inte det formella ägandet skall vara avgörande för om intressegemenskap skall anses föreligga. Enligt föreningens mening måste själva ägandet vara den omständighet som tillmäts störst betydelse eftersom det så gott som alltid är själva ägandet som ger den reella beslutanderätten. Att tillmäta andra faktorer betydelse riskerar enbart att öka tolknings- och tillämpningsproblemen.

Entreprenörföreningen kan inte heller dela uppfattningen att det generellt finns anledning till en snävare definition av intressegemenskapsbegreppet för statligt och kommunalt ägda företag. I stället riskerar detta att leda till konkurrensfördelar framför privatägda företag. Entreprenörföreningen anser därför att promemorians förslag i berört hänseende inte bör genomföras.

Sveriges industriförbund anför:

En viktig princip inom all företagsbeskattning är att beskattningen är neutral i förhållande till organisationsformerna. Vinstdelningsskattens regler för det fasta fribeloppet missgynnar verksamheter som bedrivs i olika koncernbolag jämfört med verksamheter som inte ingår i en aktiebolagskoncern.

— — —

Förslaget innebär att närståendebegreppet blir snävare för statligt och kommunalt ägda aktiebolag än för privata aktiebolag. Det gynnar alltså den offentliga sektorn.

Förslaget innebär i realiteten att statligt ägda bolag, som konkurrerar med privatägda bolag, skulle erbjudas lättnader i vinstdelningsskatten som inte tillkommer privata företag. Detta kan inte godtas. Samma regler antingen dessa utgår från de som föreslås för den privata sektorn eller de som föreslås för statligt och kommunalt ägda företag måste därför gälla.

Det föreslagna närståendebegreppet skiljer sig från det som tillämpas vid inkomsttaxeringen. Vi har i och för sig ingenting att erinra mot att närståendebegreppet ges en klarare definition. Förslaget löser emellertid inte de verkligt svåra tolkningsproblemen, nämligen när ett företag i andra fall än de i lagtexten explicit angivna skall anses stå under "i huvudsak gemensam ledning".

Vi vill emellertid starkt ifrågasätta om några särregler över huvud taget behövs för närstående företag. Som vi ovan redovisat bör det fasta fribeloppet få åtnjutas av alla aktiebolag oavsett ägareförhållande. Beträffande det andra skälet för särskilda regler för närstående företag, nämligen i fråga om rätten att behandla likvid vid nyemission som monetär tillgång, bör följande beaktas. Den årliga volymen på nyemissioner i Sverige har från toppåret 1984, då den uppgick till 4 miljarder kronor, sjunkit kraftigt. Samtidigt har inflationen också minskat kraftigt till ca 4 procent. Eftersom endast en mycket ringa del av den totala nyemissionsvolymen avser likvider mellan företag i intressegemenskap torde inflationskorrigeringen i samband med nyemissioner belöpa sig till näst intill försumbara belopp. Beaktar man dessutom att den faktiska vinstdelningsskatten uppgår till mindre än 10 procent av underlaget framstår de särregler som finns för närstående företag som helt obehövliga. Även om de förändras enligt det föreliggande förslaget uppstår nämligen komplicerade tolkningsproblem.

Av förenklingsskäl och då det inte nämnvärt kommer att påverka skatteuttaget bör därför de specialregler som gäller för närstående företag slopas.

Förslaget innebär att en rätt införs att vid vinstdelningsbeskattningen få återlägga ett koncernbidrag helt eller delvis. Endast en remissinstans anser att en resultatutjämningsmöjlighet inte bör införas. Vissa näringslivsorganisationer anser att möjligheten till resultatutjämning bör göras större.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

I vinstdelningsskattelagen återfinns spärregler för koncerner beträffande fast fribelopp och vid emissioner. För en kontroll härav erfordras betydande insatser, då en koncern kan ha förgreningar över hela landet. I anledning härav torde kanske koncerntanken inte te sig alltför främmande. Liknande beskattningsregel återfinns vid aktievärderingen redan nu. Ur kontrollsynpunkt vore en beskattning vid vinstdelningsskatt för en koncern som helhet vara att föredraga med tanke på frågor om fribelopp, emission samt klassificering av olika tillgångars status.

Av utredningens fyra alternativ är det föreslagna alternativet och slutliga förslaget, att ett koncernbidrag helt eller delvis kan frivilligt återläggas under förutsättning att bidraget inte slussats iväg till annat bolag samma beskattningsår, naturligtvis det enklaste alternativet utan att några större ingrepp i vinstdelningsskattelagen behöver tillgripas.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund anför:

Enligt förbundets mening framstår det som skäligt att den föreslagna regeln genomförs. Även om förslaget kommer att medföra ökade granskningsinsatser vill TOR därför inte motsätta sig denna ändring.

SACO/SR har inget att erinra mot förslaget.

LO tillstyrker förslaget och anför:

LO instämmer i att det är önskvärt att beskattningen är neutral i förhållande till sättet att organisera verksamheten, dvs. den ena organisationsformen bör inte beskattas högre än den andra. Som påpekas i promemorian kan det emellertid finnas risk för att återläggningsregeln kan komma att utnyttjas på ett icke avsett sätt, t.ex. genom att koncernbidrag slussas i flera led genom en koncern med enda syfte att i något led undvika vinstdelningsskatt. Detta måste givetvis förhindras och i promemorian föreslås därför att återläggning får ske endast om det företag som mottagit bidraget inte i sin tur får avdrag för utgivet bidrag.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anför:

Föreslagen förändring innebärande att koncernbidrag kan vid beräkning av det nominella resultatet av givare och mottagare fördelas dem emellan efter önskan är bra. Härigenom undanröjes ett problem som påverkat intresset för koncernbidrag vid tillfällen där negativa effekter på den totala vinstdelningsskatten uppstått trots att bidrag ur andra synpunkter t.ex. företagsekonomiska eller samhällseliga varit sakligt betingade.

Andra remissinstanser framför kritik.

FAR anser att särskilda koncernbidrag eller en fördelning av det lönebase-
rade fribeloppet bör övervägas. FAR anför vidare:

Prop. 1986/87:42

I de föreslagna ändringarna i lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt har intagits en bestämmelse i 3 § 2 st. 2, 1 punkten, där det föreskrivs att koncernbidragets mottagare inte för samma beskattningsår får ha lämnat koncernbidrag om avdrag skall medges givaren. Motsvarande bestämmelse finns inte längre i fråga om inkomstskatten, och anledning saknas att införa den beträffande vinstdelningsskatten.

Sveriges fastighetsägareförbund är också av uppfattningen att det lönebase-
serade fribeloppet bör få fördelas.

KF anför:

När det gäller möjligheterna att kunna korrigera de negativa effekter på det samlade vinstdelningsunderlaget inom en koncern som koncernbidrag kan få, vill KF förorda en annan lösning än den som föreslås i promemorian. Förslaget innebär att förbudet mot s.k. etappvisa koncernbidrag återinförs, något som till stor lättnad för företagen kunde utmönstras ur inkomstskattelagstiftningen när kommunalbeskattningen slopades. Argumenten är att det utan en sådan begränsning vid tillämpningen skulle ge företagen ökade möjligheter att uppnå resultatutjämning vid vinstdelningsbeskattningen samt att det skulle medföra merbelastning på administration och kontroll.

Självla syftet med koncernbidragen är att ge möjlighet till resultatutjämning. Man kan då fråga sig varför det någonstans skall sättas en gräns för detta. Huvudmotivet för ställningstagandet i promemorian får därför antas vara befarade kontrollproblem. Inte heller detta argument är emellertid enligt KFs uppfattning bärande.

Om ett företag vid inkomsttaxeringen yrkat avdrag för ett koncernbidrag gör taxeringsnämnden – förutom kontrollen att förutsättningar för koncernbidrag över huvud taget föreligger de två aktuella företagen emellan – den kontrollen att det mottagande företaget tagit upp koncernbidraget till beskattning. Denna kontroll görs givetvis oavsett om de båda företagen har sina säten i olika län eller inte. Att samtidigt göra erforderlig kontroll hos givaren för det fall det mottagande företaget utnyttjat möjligheten till avdrag enligt det föreslagna andra stycket av 3 § lagen om vinstdelningsskatt kan inte kräva annat än en rent marginell arbetsinsats.

Denna ytterligare kontroll anses, enligt promemorian, helt acceptabel i vissa situationer, nämligen i de fall då mottagaren inte i sin tur givit koncernbidrag och yrkat avdrag för detta. Men redan förekomsten av bestämmelsen i 3 § andra stycket p. 2 innebär ju ett ytterligare kontrollmoment – det skall kontrolleras att denna typ av etappvisa koncernbidrag inte föreligger.

Promemorians argument att kontrollen inte bör bli för omfattande leder alltså till en ny bestämmelse vars efterlevnad kräver ytterligare kontroll. Till detta kommer att ett förbud mot etappvisa koncernbidrag medför ett avsevärt krångel för de berörda företagen. KF föreslår därför att kravet i p. 2 i det aktuella lagrummet utgår. Skulle bestämmelsen ändå införas bör utformningen av lagtexten vara ”erhållit avdrag vid inkomsttaxeringen för ...”

Därutöver skulle man kunna tillåta "koncernbidrag" vid taxering till VDL, vilka ej behöver ha någonting att göra med koncernbidrag enligt SIL. Denna lösning har tidigare avvisats såsom administrativt komplicerad. Nu föreslår emellertid det remitterade betänkandet att koncernbidrag enligt SIL skall kunna negligeras vid VDL-taxering. Det är svårt att se att det blir mer administrativt komplicerat om man även tillåter ett omvänt förfarande.

Sveriges industriförbund anför:

Den föreslagna principen att koncernbidrag frivilligt skall återläggas är bra. Förslaget innehåller emellertid en begränsning av innebörd att det mottagande bolaget inte för samma beskattningsår får ha erhållit avdrag för utgivet koncernbidrag.

Skälet till att en sådan begränsning föreslås är att utredarna befarat att koncernbidrag i annat fall skulle användas för att uppnå optimal utjämning av vinstdelningsunderlaget och att kontrollen härav skulle leda till merbelastning för skattemyndigheterna.

Ett införande av en dylik begränsningsregel innebär ett klart avsteg från de principer för företagsbeskattningen som riksdagen beslutade om i samband med reformeringen av koncernbidragslagstiftningen 1981. De grundläggande principerna för denna lagstiftning var att beskattningen skall vara neutral i förhållande till organisationsformerna och att därför skattebelastningen skall vara densamma antingen verksamheten inom en koncern av organisatoriska skäl förlagts till två eller flera formellt fristående företag eller verksamheten samlats i ett enda företag. För att förhindra missbruk finns vid inkomsttaxeringen ett antal särregler. Genom sloandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer har dessa dock blivit färre och förbudet mot s.k. slussning slopats. Sloandet av slussningsförbudet har inneburit en planeringsmässig fördel genom att koncernbidrag kan "poolas" genom t.ex. moderbolaget. Detta underlättar för såväl företagen som skatteadministrationen. Att nu återinföra slussningsförbud är föga rationellt och sakligt sett omotiverat.

De grundläggande principer som gäller vid inkomsttaxeringen att beskattningen skall vara neutral oavsett organisationsform måste gälla även för vinstdelningsskatten. Kravet på att mottagare under samma beskattningsår inte erhållit avdrag för utgivet koncernbidrag strider mot neutralitetsprincipen. Som tidigare nämnts är det merbelastningen på skattemyndigheterna som utgjort det avgörande skälet för den föreslagna begränsningsregeln. Detta motiv kan inte godtas.

I valet mellan skatteregler som brister i neutralitet och regler som innebär merbelastning för skatteadministrationen är det ett oeftergivligt krav – om man inte i stället väljer att slopa skatten – att neutraliteten prioriteras. Alla skatter som brister i neutralitet upplevs som orättvisa och leder ofrånkomligt till sofistikerad skatteplanering eller skatteflykt vilket blir än mer betungande ur kontrollsynpunkt.

Den uppställda förutsättningen för resultatutjämning av vinstdelningsskatt inom en koncern, nämligen att samtidigt slussning av koncernbidrag inte får ske inom inkomstskattesystemet innebär en kraftigt ökad komplexitet. Man måste hitta optimala direkta vägar för koncernbidrag mellan olika koncernföretag med beaktande av den normala inkomstskatten och vinstdelningsskatten och även ta hänsyn till att samtliga koncernbidrag helt eller delvis får återläggas vid beräkning av vinstdelningsskatten.

Även vid ett skattemässigt optimalt nätverk av direkta koncernbidrag inom inkomstskattesystemet vilka helt eller delvis återlägges inom vinstdelningsskattesystemet kommer koncernföretag fortfarande ofta att sammanlagt bli högre beskattade inom vinstdelningsskattesystemet än om verksamheten bedrivs i ett enda företag. Det är fel som angetts i betänkandet att den uppställda förutsättningen är nödvändig för skattemyndigheterna av administrativa skäl.

Begränsningen innebär därför tvärt emot vad som sägs i betänkandet att belastningen ökar på såväl administration som kontroll. Den föreslagna begränsningen avvisas därför.

Industriförbundet för fram ett alternativt förslag till resultatutjämning. Industriförbundet anför:

Som tidigare nämnts är den grundläggande principen för all företagsbeskattning att den skall vara neutral oavsett vilken organisationsform som väljs för verksamheten. Inkomstbeskattningen bygger i huvudsak på denna princip och avsteg härifrån har gjorts endast för att undvika missbruk.

I direktiven till vinstdelningsgruppen angavs två alternativ att åstadkomma resultatutjämning inom koncerner. Det ena var att införa särskilda regler för koncernbidrag i vinstdelningssystemet och det andra att tillåta en gemensam vinstberäkning för hela koncernen. Vinstdelningsgruppen avvisade båda alternativen och ansåg att nuvarande koncernbidragsmöjligheter inom inkomstskattesystemet gav tillräckliga möjligheter till vinstutjämning.

Det nu framlagda betänkandet visar att vinstdelningsgruppens antagande var oriktigt. I stället föreslår utredarna nu därför ett annat och komplicerat regelsystem som endast i mycket begränsad omfattning löser de grundläggande problem som utgör hinder för en konkurrensneutral vinstdelningsskatt.

Enda alternativet till hittills prövade alternativ är att tillåta en gemensam vinstberäkning för hela koncernen. Härigenom skulle flertalet av de frågor som aktualiserats i betänkandet och i vårt remissvar lösas. Såväl koncernbidrags- som omstruktureringsproblematiken skulle lösas genom att negativa och positiva underlag kvittades på moderbolagsnivå.

Vinstdelningsgruppens avvisande motiverades med att vinstberäkningen i inkomstskattesystemet grundas på resultatet i varje företagsenhet för sig. Vinstdelningsgruppens inställning synes bygga på förutsättningen att en gemensam inkomstskatteberäkning måste göras för hela koncernen.

För att lösa problemet med resultatutjämning är detta emellertid helt onödigt. I stället skulle moderbolaget inom koncernen vid beräkning av det egna vinstdelningsunderlaget få beakta övriga koncernbolags positiva och negativa underlag för vinstdelningsskatten. I praktiken skulle därigenom de enskilda koncernbolagen på egen blankett redovisa sin vinstdelningsskatt med en notering att moderbolaget skulle ta upp underlaget vid sin taxering.

AB Electrolux har fört fram liknande synpunkter som industriförbundet.

Statens vattenfallsverk anför:

Vattenfall, som affärsdrivande verk inom energisektorn, förutsättes leva under i princip samma konkurrensregler som verkets privata och kommunala konkurrenter. Detta framför allt om ekonomiskt meningsfulla effektivitetsmått skall kunna ställas för jämförelse mellan de olika parterna på

energisidan. Det är även av största vikt att olika skatter inte snedvrider kostnadsbilden, när nya energikällor provas.

Som ledande inom energisektorn, har Vattenfall många helägda produktions-, distributions- och utvecklingsbolag. Dessutom är verket delägare i ett stort antal bolag, tillsammans med näringslivet och/eller kommuner.

Enligt vinstdelningsskattelagens definition ingår som intressebolag i "koncernen Vattenfall" alla de bolag där verkets samlade röstvärde uppgår till minst 50 %. För denna stora "koncern" gäller begränsningar i fråga om möjligheten att utnyttja det fasta fribeloppet. Högst ett fribelopp får utnyttjas inom hela Vattenfalls företagsgrupp. Denna rätt bortfaller om något företag hos Vattenfall utnyttjar det lönebaserade fribeloppet. I de fall där Vattenfall är huvudaktieägare, missgynnas övriga aktieägare av att ha Vattenfall som huvudaktieägare, genom att dessa bolag inte kan utnyttja det fasta fribeloppet. Indirekt belastas de utomstående intressenterna av den omständigheten att Vattenfall som huvudaktieägare "smittar" ner det gemensamma bolaget enligt vinstdelningsskattelagens definition. Ur samhällssynpunkt kan det inte vara bra att ha en skatt som kan tänkas påföras enbart av den omständigheten att huvudaktieägaren definitionsmässigt är "intressebolag". Förutsatt att huvudägarskapet baseras på strikt affärs-mässiga grunder.

Vattenfall har en organisatorisk uppbyggnad som ur vinstdelningsskattesympunkt misskrediterar verket i jämförelse med näringslivet men även kommunerna. Verket har ett verksamhetsområde, nämligen energiproduktion med tillhörande distribution, varför den enligt förslaget blir ett verksamhetsområde. Vidare ingår Vattenfall definitionsmässigt som enhet i intressegruppen, utan möjlighet att utnyttja de lättnader som föreslås vad gäller "rena koncerner" i fråga om att fritt överföra reala förluster inom koncernen.

Avsikten med lagen kan inte vara att diskriminera den statliga företagsverksamhet som drivs av de affärsdrivande verken.

För att eliminera ovanstående påtalade konkurrenssnedvridning måste antingen koncernbolag inom Vattenfallkoncernen lagtekniskt enligt vinstdelningsskattelagen betraktas som en enhet, med möjlighet att mellan koncernbolagen internt fördela sitt reala resultat, eller också kan man utöka möjligheten till att erhålla fribelopp genom att ändra begreppet verksamhetsområde.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål, som är avvisande till förslaget, anför:

I 3 § har införts en ny regel som innebär att koncernbidrag som beskattats vid inkomsttaxeringen helt eller delvis inte behöver beaktas vid beräkning av VDS. Som framgår av betänkandet (sid. 68) har koncernbidragens ställning i vinstdelningsskattesystemet diskuterats tidigare men inte föranlett lagstiftning. Enligt min mening kvarstår motiven mot särskild lagstiftning i detta avseende. Koncernbidragen behandlas i inkomstskattesystemet som en driftkostnad hos givaren och en intäkt hos mottagaren. De får därför samma effekt som om exempelvis en försäljning av tjänster skett mellan företagen. Alla ekonomiska mellanhavanden mellan företagen får konsekvenser, vilket ligger i systemens uppbyggnad. Om koncernbidragen specialbehandlas i vinstdelningsskattesystemet skulle det vara motiverat att beakta även andra resultatreglerande åtgärder såsom avsättning till investeringsfonder m. m. En bestämmelse om koncernbidrag kommer således att medföra att andra kombinationer av resultatutjämnande åtgärder kommer att vidtas för att på maximalt sätt kunna begränsa vinstskatten

och inkomstskatten. Det är då inte uteslutet att andra problem uppstår som medför att vinstdelningsskatten på något annat sätt kan få olämpliga inte förutsedda effekter. Det ligger i sakens natur att vinstskatten med hänsyn till den uppbyggnad som den har på ett eller annat sätt alltid kommer att påverka resultatutjämnningen inom en koncern. Enligt min uppfattning är det således tveksamt om det bör införas en bestämmelse som exklusivt behandlar koncernbidrag i förhållande till vinstdelningsskatten. Därtill kommer att det uppstår administrativa och processuella problem. Vad händer t.ex. om ett bolag efter yrkande av taxeringsintendent inte får avdrag för ett koncernbidrag. Skall vinstdelningsskatten för mottagaren då räknas om? Med stöd av det anförda anser jag att det är mycket tveksamt om förslaget om behandling av koncernbidrag i vinstdelningsskattesystemet bör genomföras. Om beredningens förslag i detta hänseende ändå föranleder lagstiftning anför jag följande. I 2 § 3 mom. sjunde stycket SIL beträffande koncernbidrag anges som utredningskrav: Avdrag för koncernbidrag får åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligger. Ett likartat utredningskrav bör ställas i anslutning till de föreslagna reglerna i texten under punkt 7 i 3 §. Jämför även texten rörande utredning beträffande koncernbidrag på sidan 4 i deklarationsformuläret.

6 Kommissionärsföretag

I promemorian föreslås att man i SIL uttryckligen anger att man vid prövningen av koncernbidragsvillkoret skall räkna den av kommissionärsföretaget bedrivna rörelsen som en del av kommittentföretagets verksamhet. Något förslag till reglering i VDL av inflationskorrigering m.m. vid vinstdelningsbeskattningen av kommissionärsförhållanden lämnas inte. Remissinstanserna har inte någon crinran mot förslaget om ändring i SIL. Två länsstyrelser anser att en reglering beträffande kommissionärsföretagen bör ske i VDL.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anför:

Enligt länsstyrelsens uppfattning kan skäl anföras för en uttrycklig bestämmelse i VDL avseende inflationskorrigeringen och det lönebaserade fribeloppet för kommittentföretaget. Främsta skälet härtill är att undvika tolkningar, likartade de som den ovannämnda föreslagna bestämmelsen i 2 § 2 mom. SIL ger uttryck för.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

Utredningen har återgett de skatteregler som gäller för kommissionärsföretag och ansett att någon lagreglering inte synes nödvändig, utan endast hänvisat till riksskatteverkets tolkning i handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning sid. 602 i 1986 års upplaga.

Enligt länsstyrelsens mening bör ett tillägg till 2 paragrafen fjärde stycket lagen om vinstdelningsskatt ske, vari stadgas ovannämnda förhållanden.

Sveriges advokatsamfund och Sveriges industriförbund tillstyrker den föreslagna ändringen i SIL.

Regler föreslås som möjliggör att lager överförs till bokförda värden mellan företag utan skatteeffekter vid vinstdelningsbeskattningen. Remissinstanserna är genomgående positiva. Synpunkter på vissa smärre ändringar förs fram.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anför:

Liksom utredningen anser länsstyrelsen att en lagstiftning inte får vara så utformad att den omöjliggör nödvändiga omstruktureringar inom näringslivet. Samtidigt torde det knappast vara möjligt att i en lag som VDL, utforma bestämmelser som reglerar alla tänkbara situationer. Mot bakgrund av bl. a. praktiska erfarenheter anser länsstyrelsen att de föreslagna reglerna i sig är motiverade. Länsstyrelsen instämmer därför i nödvändigheten att försöka finna former för en lagstiftning som är hanterbar både i materiellt hänseende och från kontrollsynpunkt.

Förslagets innehåll är emellertid som utredningen framhåller på sid. 114 "ganska komplicerad". Förslaget är visserligen utformat på ett sådant sätt att de materiella förutsättningarna är "konstaterbara" även om lagtextens utformning är svårhanterlig och medför tolkningssvårigheter. Ur kontrollsynpunkt ställer förslaget stora krav på den kontrollerande myndigheten. Detta gäller inte minst genom att förslaget avses vara tillämpligt på samtliga som omfattas av intressegemenskapen enligt den föreslagna definitionen i 7 c §.

F. n. torde det vara omöjligt att närmare bedöma i vilken utsträckning de föreslagna reglerna kommer att användas. Relativt sett torde reglerna inte komma till användning i någon större omfattning. Å andra sidan finns det skäl att anta att den beloppsmässiga betydelsen kommer att vara stor då reglerna kan komma att användas. Ambitionsnivån vid granskning m. m. bör i sådana fall vara hög. Den gällande företagsbeskattningens komplexitet medför f. n. problem att hålla en ambitionsnivå som är tillfredsställande ur alla synpunkter. Det är därför förenklingar som bör eftersträvas i stället för en ökad administrativ belastning med ytterligare kontrollmoment.

Länsstyrelsen finner det därför angeläget att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet i denna fråga, beaktas om och i vilken utsträckning kontrollmomentet skall ha en avgörande betydelse. I förslagets nuvarande form föreligger det enligt länsstyrelsen stor risk att kontrollen, av hur det till mottagaren överförda avdraget utnyttjas, blir otillräcklig.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

I punkt a) anges att både överlåtare och mottagare skall vara skattskyldiga till vinstdelningsskatt.

Förslaget punkten a) bör enligt länsstyrelsens mening i denna del ändras till att även omfatta överlåtare som f. n. är utanför vinstdelningsskattesystemet, vid t. ex. byte av företagsform, då en fysisk persons rörelse övergår till aktiebolagsform dvs. från ett enkelbeskattat till ett dubbelbeskattat subjekt. Motiveringen till detta skulle vara att motverka hinder mot omstrukturering av näringslivet vad avser mindre företag. Denna form av företagsbyte är mycket vanligen förekommande och medför ingen nackdel ur beskattningssynpunkt.

Jag godtar i huvudsak de förslag som lämnas i § 7 a.

Vad gäller tvåårsregeln 7 a § fjärde stycket anser jag dock att den bör utgå. Den fyller enligt min mening inte en funktion då företagen själva genom bokföringsåtgärder kan disponera avdraget (jfr föregående stycke på sid. 16 samt sid. 109). Tvåårsregeln bör omvandlas till en ettårsregel, dvs. justering bör ske samma år som övertagandet skett. Tvåårsregeln blir enbart administrativt betungande. Det är för övrigt inte klart hur lagregeln får användas om del av lagret säljes år 1 och resten år 2 eller 3. Kan i sådana fall en uppdelning ske av avdraget på år 1 och 2 och i så fall efter företagens fria val?

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund anför:

De regler som föreslås för att undvika att omstruktureringar leder till ökat uttag av vinstdelningsskatt är mycket komplicerade. I promemorian pekas också på en del kontrollsvårigheter. Det kan således konstateras att även denna del av förslaget kommer att leda till en ökad belastning på granskningsorganisationen. De materiella skälen som ligger till grund för förslaget framstår emellertid som så tungt vägande att TOR tillstyrker förslaget.

BFN anför:

Vad gäller behandlingen av obeskattade reserver ges i betänkandet en rad exempel på hur lagerreserven, och andra liknande reserver, skall behandlas (redovisas) vid ombildningar av företag (s. 84 ff.). Nämnden välkomnar här det förslag som möjliggör en överföring av lagerreserven i vissa fall (s. 103 ff.). God redovisningssed är i mycket uppbyggd kring att redovisningen av olika transaktioner skall ske så öppet som möjligt. Överföringar i form av försäljningar till nettovärden, där den skattemässiga behandlingen av olika obeskattade reserver påverkat värdesättningen, kan leda till en vilseledande redovisning och en rad komplicerade redovisningsproblem. Skatteregler som möjliggör en överföring av olika poster till bruttovärden är därför ur redovisningssynpunkt önskvärda. På områden där man i praktiken redan tillåter transaktionen, om den sker till nettovärden, är förändringar i reglerna naturligtvis välmotiverade.

FAR anför:

De föreslagna bestämmelserna i lagen om vinstdelningsskatt, 7 a § kan leda till skillnad mellan den inkomstskattemässiga och den vinstdelningsskattemässiga definitionen av inkurans. I ett företag där varulagrets verkliga inkurans understiger 5 % är det god redovisningssed att från tillgångsvärdet endast dra av den verkliga inkuransen och lägga skillnaden till lagerreserven. Den schablonmässiga inkuransen accepteras för inkomstbeskattningsändamål oberoende av redovisningstekniken. Som 7 a § utformats i förslaget kan denna teknik såvitt FAR kunnat finna ej användas. Inkuransberäkningen kan därför komma att skilja sig mellan inkomstskatten och vinstdelningsskatten, vilket redan i sig framstår som opraktiskt. Dessutom kan det leda till ett betydande motstånd mot utvecklingen av god redovisningssed, vilket vore olyckligt.

Svensk skattelagstiftning bygger på en stark koppling mellan bokföring och beskattning. Redovisningstekniska bedömningar och åtgärder ger således skattemässiga effekter. Den starka bindningen mellan bokföring och beskattning kan i många fall påverka utformningen av företagens redovisning på ett sätt som inte är önskvärt för utvecklingen av god redovisningssed. Detta gör sig gällande så mycket starkare, då redovisningen skall utgöra bas för två olika skattesystem, som bygger på helt olika principer. Inkomstskatten är neutral till redovisningens utformning och ger möjlighet att göra korrekta beräkningar av företaget åvilande skatteskulder vid bokslutstillfället. Den traditionella inkomstskatten motverkar inte heller den informativa öppenhet i redovisningen, som är ett uttryck för god redovisningssed. I detta avseende har tillämpningen av vinstdelningsskatten gått i rakt motsatt riktning, vilket inte helt får sin lösning genom det föreliggande förslaget.

I betänkandet redovisas utförligt olika alternativ för behandlingen av obeskattade reserver i samband med ombildning av företag. Samfundet ser med tillfredsställelse på arbetsgruppens förslag, som ger möjlighet till öppen överföring av dold reserv i varulager i dessa fall. Som tidigare framhållits är det önskvärt att skattesystemen ställer sig neutrala till redovisningens utformning och i vart fall inte motverkar god redovisningssed. Ur redovisningssynpunkt får en bruttoredovisning av varulager med en öppen redovisning av dold reserv i varulagret vara att föredra framför en nettoredovisning. Samfundet tillstyrker arbetsgruppens förslag på denna punkt.

Sveriges redovisningskonsulters förbund ser positivt på de föreslagna reglerna.

SACO/SR tillstyrker förslaget.

LO anför:

Eftersom *LO* delar ståndpunkten att beskattningen bör vara neutral oavsett organisationsform tillstyrkes även detta förslag.

KF har inget att invända mot förslaget.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Detta ändringsförslag tar endast sikte på lagerreservens behandling i omstruktureringsfallen. Anledningen till att inte även motsvarande ändringar beträffande resultatutjämningsfonder och internvinstkonton föreslås är, att de effekter som återläggningen av dessa poster kan medföra, inte är specifika för omstruktureringar.

Skattedelegationen delar inte denna uppfattning eftersom resultatutjämningsfondernas behandling kan vara ett problem för företagen i samband med fusioner. Resultatutjämningsfonderna har tillskapats för att bereda även de löneintensiva företagen möjligheter till resultatutjämning och konsolidering. Den fyller därmed samma funktion för dessa företag som avsättningen till lagerreserv gör för produktionsintensiva företag. Reglerna om avdrag för avsättning till internvinstkonto har också liknande funktion. Skattedelegationen anser därför att resultatutjämningsfonderna och internvinstkontona skall omfattas av de föreslagna justeringarna av återläggningsreglerna.

– En av förutsättningarna för att mottagaren skall kunna tillgodoräknas den övertagna lagerreserven är, att överlåtelsen avser hela eller den huvudsakliga delen av lagret i en rörelse eller rörelsegren som bedrivs av det överlåtande företaget.

Som arbetsgruppen mycket riktigt konstaterar har uttagsbeskattning ansetts kunna underlåtas också i de fall, där internöverlåtelsen inte omfattar en hel rörelse eller rörelsegren utan bara enstaka lagertillgångar. Arbetsgruppen anser dock att de föreslagna undantagsreglerna för vinstdelningsskattens del inte behöver vara lika generösa. Det avdrag som skall "sparas" måste därför hänföra sig till hela eller den huvudsakliga delen av överlåtarens lager. Är verksamheten uppdelad på flera separata grenar, anses det dock vara tillräckligt att internöverlåtelsen avser hela eller den huvudsakliga delen av lagret i en rörelsegren.

Erfarenheten visar att det oftast är olyckligt att samma företeelse drabbas av olika skattemässig behandling i olika beskattningsformer. Det resulterar i osäkerhet om gällande rätt och skapar tillämpningssvårigheter. Skattedelegationen anser att särregler är onödiga. Vad som gäller vid inkomstbeskattningen bör kunna accepteras även vid tillämpningen av lagen om vinstdelningsskatt.

Som ytterligare förutsättning för tillämpningen av förslaget om lagerreservens behandling i omstruktureringsfallen anges att det vid överlåtelsefallet skall råda intressegemenskap mellan överlåtaren och mottagaren. Begreppet intressegemenskap definieras i förslaget till en ny paragraf 7 c. I författningskommentaren anges att det civilrättsliga koncernbegreppet skall tillämpas enligt paragrafens första stycke. Andra stycket avser de fall där något koncernförhållande inte föreligger. Uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning" har behållits men ett tillägg har gjorts för att markera att det är det faktiska inflytandet och inte de formella förhållandena som skall vara avgörande.

Av lagtexten bör exempelvis klart kunna utläsas om intressegemenskap föreligger i nedanstående fall.

De tre självständiga ekonomiska föreningarna Skanek, KBS och Scan-KLS har under 1986 bildat ett gemensamt förädlingsaktiebolag dit respektive förenings förädlingsverksamhet överförts. Bolaget ägs av föreningarna gemensamt med olika stora andelar.

Den nya organisationen är inte någon koncern, varför den inte faller under definitionen i första stycket. Ingen av föreningarna har något bestämmande inflytande över vare sig de andra eller förädlingsbolaget. De står heller inte "under i huvudsak gemensam ledning" eftersom de tre delägarna i bolaget är helt självständiga. Det är dock fråga om en renodlad strukturrationalisering där tre självständiga parter gemensamt söker uppnå rationaliseringsfördelar genom att tillsammans bilda ett rörelsedrivande aktiebolag.

Denna form av omstruktureringar utmynnar i en ingressegemenskap som enligt delegationens mening skall omfattas av begreppet i vinstdelningsskattehänseende. Av den i andra stycket föreslagna definitionen härav kan emellertid inte utläsas att så skulle vara fallet. Skattedelegationen anser därför att definitionen av begreppet intressegemenskap skall utformas så att också omstruktureringar av den typ som delegationen exemplifierat faller in under det utvidgade intressegemenskapsbegreppet.

Sveriges industriförbund anför:

Mot förslaget – i vars syfte vi till fullo instämmer – kan följande invändningar riktas. Reglerna är alldeles för komplicerade och otillgängliga. Det

kan visserligen hävdas att de vänder sig till specialister med mycket goda insikter i redovisning och tolkning av skattelagar men torde för en vanlig företagsledare vara fullkomligt obegripliga. En skatt som nödvändiggör ett så invecklat regelsystem för att komma till rätta med de värsta bristerna måste snarast slopas.

Enligt förslaget måste det överlåtande bolaget avstå från avdraget i dess helhet. En sådan begränsning är helt onödig. Övertagandet bör i stället kunna avse den del av avdraget som inte utnyttjas av det överlåtande företaget.

Den föreslagna begränsningen till närstående företag saknar i praktiken betydelse. Överlåtelser till underpris sker nämligen utom i gåvofallen alltid mellan närstående företag. För överlåtelser genom gåvor finns redan klara regler. En begränsningsbestämmelse till närståendefallen är därför helt onödig och därest de av oss ovan föreslagna begränsningarna av det fasta fribeloppet och likvid vid aktieemission slopas behöver lagen inte belastas med en särskild närståendedefinition. Reglerna skulle härigenom kunna förenklas i stället för att kompliceras.

Enligt förslaget skall det övertagna avdraget endast få utnyttjas under överlåtelseåret och det därpå följande året. Denna regel torde i de flesta fall vara tillräcklig för företag med snabb lageromsättning. För företag med lager av omsättningsfastigheter eller med pågående arbeten är den emellertid helt otillräcklig. Beträffande omsättningsfastigheter gäller dessutom att dessa inte får skrivas upp över taxeringsvärdet varför den i betänkandet på sidan 109 antydda möjligheten – som dessutom har ifrågasatts ur redovisningssynpunkt – endast får begränsad tillämpning. Med hänsyn härtill är den föreslagna tvåårsgränsen för kort. Eftersom vinstdelningsskatten är begränsad till att gälla under 80-talet bör det kunna godtas att övertaganderegeln får en i tiden obegränsad tillämpning.

Entreprenörföreningen anför:

Föreningen ställer sig vidare något frågande till att rätten till nedskrivning för den som förvärvat lagertillgångar för ett pris motsvarande överlåtarens bokförda nettovärde (dvs. bokfört anskaffningsvärde ./, lagerreserv) ifrågasätts i promemorian. Sålunda uttalas att rätten för förvärvaren till nedskrivning av lagret inte är löst i praxis. Förutom att rätten till nedskrivning i ett dylikt fall torde framgå direkt av kommunalskattelagens bestämmelser om lagernedskrivning finns när det gäller lager av fastigheter även opublicerade förhandsbesked, enligt vilka förvärvaren förklarats vara berättigad till nedskrivning. Att dessa senare inte redovisas i promemorian är måhända något märkligt med hänsyn till att det beträffande andra frågor i promemorian hänvisas till opublicerade förhandsbesked.

När det gäller själva metoden att komma till rätta med den merbeskattning som kan uppstå vid omstruktureringar kan konstateras att den är mycket komplicerad. Föreningen anser också att den föreslagna tiden om två år för att utnyttja det särskilda avdraget är för kort, åtminstone för byggföretag. Detta sammanhänger i sin tur med att lager av fastigheter av naturliga skäl inte omsätts i samma takt som ett vanligt varulager och att många entreprenadprojekt kan pågå flera år innan projektet är avslutat och vinstavräkning sker. Med hänsyn till detta anser föreningen att en längre tid för att utnyttja avdraget behövs.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

För att inte hämma eftersträvaransvärda omstruktureringar har arbetsgruppen nödgats ta fram relativt komplicerade regler för hur lager och på-

gående arbeten vid överlåtelse skall behandlas inom vinstdelningsbeskattningen. Att sådana regler behövs är en följd av det förhållande att inkomstskatte- och vinstdelningssystemen har olika baser. I det förstnämnda systemet främjas konsolideringar medan däremot det sistnämnda systemet har en motsatt effekt.

Fastighetsägareförbundet delar åsikten att särskilda regler behövs. Behovet påvisar ytterligare vinstdelningssystemets bristande samklang med övrig beskattning.

Nordbanken (tidigare Sundsvallsbanken) har i ett yttrande hemställt att de lättnadsregler som föreslås i promemorian i fråga om omstruktureringar görs tillämpliga även på samgåendet mellan Sundsvallsbanken och Uplandsbanken. Nordbanken anför:

I promemorian föreslås bl. a. regler som tar sikte på beräkningen av vinstdelningsunderlag i samband med fusioner och andra omstruktureringar inom koncerner m. m. Nuvarande regler för behandlingen av förändringar i lagerreserv har i omstruktureringsfallen visat sig ge upphov till en ökad skattebelastning som inte varit avsedd. De nya reglerna syftar till att undanröja dessa effekter och föreslås få retroaktiv tillämplighet från tidpunkten då lagen om vinstdelningsskatt trädde i kraft.

Nordbanken bildades den 1 januari 1986 genom ett samgående av Uplandsbanken och Sundsvallsbanken. Det är den enda sammanslagning av affärsbanker som ägt rum i Sverige sedan början av 1970-talet. Samgåendet har skett på det sättet att Sundsvallsbanken den 1 januari 1986 bytt namn till Nordbanken och samtidigt övertagit Uplandsbankens hela bankrörelse mot likvid i form av nyemitterade aktier i Nordbanken. Uplandsbanken har därefter trätt i likvidation och utskiftat sina tillgångar, dvs. de nya aktierna i Nordbanken, till sina aktieägare.

Genom beslut den 12 september 1985 har regeringen medgett Uplandsbanken bl. a. befrielse från den skyldighet att erlägga inkomstskatt som kan uppkomma för banken på grund av att den överlåter sin rörelse till Sundsvallsbanken och därefter utskiftar sina tillgångar till aktieägarna. Som villkor för medgivandet har föreskrivits att tillgångarna efter överlåtelsen tas upp av Sundsvallsbanken till de värden som gäller i beskattningshänseende för Uplandsbanken. — — —

Överlåtelsen har i enlighet med dispensbeslutet hos bankerna redovisats enligt den s. k. netto/netto-metoden. Tillgångarna har således hos såväl överlåtande som övertagande bank avräknats till ett nettovärde motsvarande tillgångarnas hos Uplandsbanken bokförda värde minskat med avsättningar till värderingskonton för utlåning och valutor. Dessa avsättningar utgjorde per överlåtelседagen 616,8 milj. kr.

Enligt nuvarande regler får Uplandsbanken vid beräkningen av vinstdelningsunderlaget för år 1986 en avgående post på 616,8 milj. kr. till följd av upplösningen av sina värderingskonton. Denna avgående post kan banken inte till någon del utnyttja. Nordbanken får omedelbart eller på sikt en motsvarande tillkommande post. Samgåendet medför således en avsevärt ökad skattebelastning i form av vinstdelningsskatt. Detta förhållande uppstår på teknisk grund enbart i anledning av samgåendet.

Banklagsutredningens förslag till ny banklagstiftning (SOU 1984:26—29) innebär att fusionsregler som motsvarar 14 kap. 1 och 2 §§ aktiebolagslagen införs för affärsbankerna. Reglerna har tagits in i 14 kap. 1 och 2 §§ förslaget till bankaktiebolagslag. Den nya lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 1987.

Den av arbetsgruppen föreslagna nya bestämmelsen i 7 b § lagen om vinstdelningsskatt om beskattningen vid fusioner omfattar sådana fusioner som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Det har då förutsatts att detta lagrum kommer att ändras i enlighet med förslaget i Ds Fi 1985:15 och att SILs fusionsregler således kommer att bli tillämpliga på bl.a. fusioner enligt 14 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen. Enligt femte stycket av övergångsbestämmelserna avser hänvisningen i 7 b § första stycket till 2 § 4 mom. SIL i samtliga fall detta lagrums lydelse efter utgången av år 1986.

Med den utformning författningsförslaget erhållit kommer Nordbanken inte kunna dra nytta av de nya reglerna. Sammanslagningen har inte skett genom sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket SIL i dess lydelse efter utgången av år 1986. Det fusionsinstitut för banker som omfattas av nämnda bestämmelse införs först den 1 januari 1987 och saknar motsvarighet i gällande rätt. Inte heller den nya bestämmelsen för omstruktureringar inom koncerner i 7 a § är tillämplig på Nordbanken. Villkoret i andra stycket 2 nämnda lagrum om viss intressegemenskap mellan överlåtande och övertagande företag är nämligen inte uppfyllt.

Det framstår som klart omotiverat om inte de nya reglerna gjordes tillämpliga även på en sådan sammanslagning av affärsbanker som skett i fallet Nordbanken. Reglerna syftar till att undanröja – även retroaktivt – vissa inte avsedda skattekonsekvenser vid fusioner och andra former för samgående. Dessa skäl gör sig gällande med samma tyngd vid det nu aktuella samgåendet. Den nya bestämmelsen i 7 b § om beskattningen vid fusioner bör därför få tillämpas också då ett bankaktiebolags hela bankrörelse före den 1 januari 1987 övertagits av ett annat bankaktiebolag enligt 189 § lagen (1955:183) om bankrörelse. En föreskrift om detta torde lämpligen kunna införas i övergångsbestämmelserna, t.ex. genom att femte stycket kompletteras med en mening av följande lydelse:

”De nya bestämmelserna i 7 b § skall, med iakttagande av andra – fjärde styckena ovan, dock tillämpas även i fall då ett bankaktiebolag före den 1 januari 1987 övertagit ett annat bankaktiebolags hela bankrörelse.”

8 Fusioner

Regler föreslås som ger samma effekter som vid omstruktureringar i övrigt. Förslaget har godtagits av samtliga remissinstanser.

Länsstyrelsen i Jönköpings län hänvisar i fråga om återläggningsreglerna till vad man anført beträffande behandlingen av lager. Mot förslaget i övrigt har länsstyrelsen ingen erinran.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har inga erinringar mot förslaget.

SACO/SR anför:

Vid fusioner mellan helt fristående företag utan ägargemenskap har vinstdelningsskatten en hämmande effekt. Före fusionen har vart och ett av företagen rätt att utnyttja var sitt fribelopp. Efter fusionen kan endast ett fribelopp utnyttjas även om det fusionerade företaget är självständigt skattesubjekt, dvs. dotterbolag till det köpande företaget. Vinstdelningsskatten inverkar med andra ord negativt på omstruktureringen av näringslivet och de progressiva inslagen i skattens utformning förstärks vid ovan beskrivna fusioner.

Samfundet instämmer i förslaget att reglera fusionsfall på ett sätt som principiellt är kongruent med motsvarande regler i SIL även om den komplexitet de föreslagna reglerna uppvisar enligt samfundet utgör ett bevis för det olämpliga i VDL:s grundläggande utformning.

Sveriges industriförbund anför:

Förslaget är enklare och bättre än de regler som föreslagits för omstruktureringsfallen. Vi har därför ingenting att erinra mot att de blir föremål för lagstiftning.

9 Övriga frågor

I anslutning till förslaget om behandling av lager vid omstruktureringar har flera remissinstanser diskuterat *pågående arbeten m.m.*

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

Grundskälet till att företagen redovisar pågående arbeten på i regel två olika sätt är uppfattningen om god redovisningssed. Att fortlöpande vidhålla den uppfattningen att åtskillnad skall göras på grundval av den redovisningsmetod företaget ifråga väljer, får anses djupt olycklig. Enligt länsstyrelsens uppfattning skall god redovisning ej medföra olikheter i skatteuttag genom vinstdelningsskatt.

BFN anför:

Frågan gäller om man vid vinstdelningsbeskattningen endast skall återlägga den del av nedskrivningen (obeskattade reserven) som utgör direkta kostnader på det pågående arbetet. Detta skulle öppna en (praktisk) möjlighet att låta de företag som så önskar beräkna anskaffningsvärdet av pågående arbeten på så sätt, att detta även inkluderar indirekta kostnader. Nedskrivningen skulle då bestå dels av den i KL uttryckligen medgivna nedskrivningsrätten av de direkta kostnaderna, dels de indirekta. En sådan redovisning är ur redovisningssynpunkt eftersträvansvärd, eftersom den innebär en öppnare redovisning av omständigheterna kring värderingen. Den skulle också bättre stå i överensstämmelse med bokföringspraxis vid värdering av lagertillgångar och andra omsättningstillgångar. Dessa skall såväl bokföringsmässigt som skattemässigt värderas så, att värdet inkluderar direkta kostnader samt en skälig andel indirekta kostnader (Se FARs rekommendation nr 2 p 1 och anv p 2 till 41 § KL). I hittillsvarande bokföringspraxis hör det emellertid till undantagen att indirekta kostnader ingår i värdet på redovisade pågående arbeten till fast pris (SBEFs årsredovisningspraxis s 238). Främst torde dock denna praxis ha utvecklats i byggbranschen, där de indirekta kostnaderna som regel är relativt obetydliga. En aktivering är då inte lika motiverad som den skulle vara i branscher där de indirekta kostnaderna utgör en större, och ibland väsentlig, andel av värdet av pågående arbeten. En rättvisande och informativ redovisning bör m o eftersträva en aktivering och öppen nedskrivning av de indirekta kostnaderna. Härigenom ges en klarare bild av bolagets ställning och företagna bokslutsdispositioner. Givetvis står det företagen fritt att

utveckla en redovisningspraxis i linje med det sagda. Vid valet av redovisningsmetod föreligger dock oftast flera alternativa lösningar. Om en metod därvid kan leda till en ofördelaktig beskattning, här i form av vinstdelningsbeskattning, talar det naturligtvis starkt mot denna metod. Det är därför att beklaga, att man i betänkandet avvisar valmöjligheten till aktivering och en öppnare redovisning av indirekta kostnader (s 114). Detta kommer troligen få till följd, att en öppen redovisning inte kommer till stånd, något som vare sig är positivt för fiskus eller för utvecklingen av god redovisningssed. Alla har att vinna på regler som stimulerar till en öppnare redovisning.

Svenska revisorsamfundet SRS anför:

En särskild fråga är behandlingen av dolda reserver i pågående arbeten. Företagen har här möjlighet att vid beräkningen av anskaffningsvärdet antingen kostnadsföra indirekta kostnader eller att låta även dessa kostnader ingå i det aktiverade anskaffningsvärdet och därefter avsätta motsvarande belopp som en obeskattad reserv. Denna skulle därefter bestå av dels en vid inkomsttaxeringen medgiven nedskrivning på direkta kostnader, dels samtliga indirekta kostnader. Ur redovisningssynpunkt är en sådan öppen redovisning önskvärd, då den dels ger bättre information rörande tillgångarnas värdering samt företagna bokslutsdispositioner, dels står i överensstämmelse med praxis vad avser värdering av andra lagertillgångar, som förutom direkta kostnader även skall inkludera skälig del av de indirekta. Utformningen av vinstdelningsskatten motverkar emellertid på denna punkt en önskvärd redovisningspraxis. Bestämmelserna om återläggning av dold reserv vid beräkning av underlaget för vinstdelningsskatt medför att – under i övrigt lika förhållanden – vinstdelningsskatten blir större, om företaget väljer den öppna redovisningsmetoden än om de indirekta kostnaderna omedelbart kostnadsföres. Självfallet väljer företagen att i detta läge använda sig av en ur redovisningsteknisk synpunkt sämre men ur vinstdelningsskattesynpunkt mindre skattekrävande redovisningsmetod. Arbetsgruppen avvisar möjligheten till aktivering av de indirekta kostnaderna utan att detta återverkar på vinstdelningsskatten. Samfundet finner på ovan angivna grunder arbetsgruppens ställningstagande olyckligt och hemställer om en sådan utformning av regelsystemet att en öppen redovisningsmetod utan negativa effekter vid vinstdelningsbeskattningen möjliggöres.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Arbetsgruppen konstaterar att direkt avdragna indirekta kostnader inte skall återläggas vid vinstdelningsskatten. Indirekta kostnader som aktiverats och därefter nedskrivits som en bokslutsdisposition skall återläggas. I det senare fallet behöver återläggning inte ske om företaget kan visa att nedskrivningen är nödvändig för att tillgodose kravet på god redovisningssed. Arbetsgruppen redogör vidare för den kritik som har riktats mot denna ordning, men slår fast att det är en grundläggande princip vid vinstdelningsbeskattningen att åtgärder som företagen redovisar som bokslutsdispositioner inte skall påverka vinstdelningsunderlaget. Tillräckliga skäl att föreslå någon ändring av reglerna anser arbetsgruppen inte föreligga.

Delegationen konstaterar för sin del att bestämmelserna i sin nuvarande utformning resulterar i ett konstlat beteende från företagens sida i avsikt att minimera vinstdelningsskatteeffekterna i stället för att redovisa de indirekta kostnaderna enligt god redovisningssed. Delegationen anser att

en sådan ordning inte är acceptabel. Reglerna bör ändras så att återläggning av nedskrivna indirekta kostnader vid pågående arbeten inte skall ske i något fall.

Prop. 1986/87:42

Sveriges industriförbund anför:

På sidan 115 i betänkandet sägs följande: "Väljer ett företag att inte belasta rörelseresultatet med en viss post utan att i stället redovisa den som en obeskattad reserv måste presumptionen vid vinstdelningsbeskattningen vara att posten skall omfattas av återläggningsreglerna i 3 §. Tillräckliga skäl att nu föreslå någon ändring föreligger inte." – Vi anser tvärtom att det finns starka skäl för en ändring. Skattemässiga skäl borde inte tvinga ett företag att avstå från att redovisa en reservering som bokslutsdisposition om en sådan reservering står i överensstämmelse med god redovisningssed. Såvida ackumulerade avskrivningar utöver planenliga redovisas som bokslutsdisposition föranleder inte detta någon särskild åtgärd vid beräkning av vinstdelningsskatt utan denna grundas helt på bedömningen av inkomstbeskattningen. Samma borde gälla för reservering av indirekta kostnader avseende pågående arbeten och andra reserveringar av sådan typ. Behöver reserveringen inte återläggas vid beräkning av vinstdelningsskatt bör det alltid stå företaget fritt att likväl redovisa den som bokslutsdisposition.

Förslaget är begränsat till lager och pågående arbeten. Samma och likartade problem uppkommer också i samband med övertagande av företag med internvinstreserv och resultatutjämningsfond. Även dessa problem måste lösas.

Med beaktande av de invändningar vi ovan redovisat bör de föreslagna reglerna kunna godtas.

Entreprenörföreningen anför:

Föreningen vill framhålla att god redovisningssed för pågående arbeten i byggnadsrörelse är att aktivera endast direkta kostnader och att alltså omkostnadsföra de indirekta kostnaderna. Den främsta anledningen härtill är att en aktivering av endast direkta kostnader minskar risken för övervärdering av pågående arbeten. Av betydelse därvid är givetvis de mycket små vinstmarginaler som de svenska entreprenadföretagen genomsnittligt sett uppvisar i entreprenadverksamheten. Nämnas kan att branschens redovisningsrekommendation finns i "Byggföretagets årsredovisning, En rekommendation från SBEF", vars senaste upplaga utkom 1985 på Byggeförlaget.

Från vissa remissinstanser har önskemål framförts om att vissa kategorier av företag skall *undantas från vinstdelningsskatt*. En sådan grupp är *prisregleringsföreningar*:

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Skattedelegationen vill slutligen rikta uppmärksamheten på ett konkret fall där vinstdelningsskattens effekter framstår som uppenbart obilliga.

Det gäller Sveriges sju halvstatliga regleringsföreningar inom jordbrukssektorn, vilka bedriver verksamheten i den ekonomiska föreningens form.

Föreningarna har att i sin verksamhet följa av regeringen fastställda stadgar och av jordbruksnämnden utfärdade föreskrifter eller anvisningar. De marknadsreglerande åtgärder som regleringsföreningarna handhar fi-

nansieras med interna avgifter, införselavgifter och livsmedelssubventioner. Enligt avtal med Statens Jordbruksnämnd förs överskott i den av föreningarna bedrivna verksamheten till en särskild konjunkturutjämningsfond. Vid underskott skall medel i mån av tillgång föras från fonden tillbaka till föreningen.

I normala fall kommer inte regleringsföreningarna att erlagga vinstdelningsskatt. För en av föreningarna Svensk Spannmålshandel, SSH, har det emellertid nu uppstått problem till följd av att underskott i verksamheten balanserats i räkning. Verksamheten har, efter medgivande från staten, finansierats med lån till dess att frågan om hur underskottet skall regleras har lösts.

Vid utgången av räkenskapsåret 1984/85 uppgick det balanserade underskottet i SSH till 555 miljoner kr. — — Beräkningen av vinstdelningsunderlaget ger vid handen att föreningen skall betala vinstdelningsskatt.

Enligt skattedelegationens mening är det med hänsyn till regleringsföreningarnas verksamhet inte rimligt att dessa skall erlagga vinstdelningsskatt. Beträffningarna bör därför omgående ändras så att föreningarna frikopplas från vinstdelningsskattesystemet.

De fastighetsförvaltande företagen och då främst de bostadsförvaltande företagen är en annan kategori som några remissinstanser anser bör slippa vinstdelningsskatt.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

I takt med att produktionskostnaderna stiger inom byggbranschen ökar också behovet av lånefinansiering vid såväl nyproduktion som s. k. ROT-åtgärder. För detta ändamål har staten beslutat om särskilda finansieringsformer med räntesubventioner. Därvid beaktas inte att vissa låntagare är skattskyldiga till vinstdelningsskatt. Härigenom försämrar konkurrensneutraliteten avsevärt mellan olika ägarekategorier inom fastighetssektorn samtidigt som skatten motverkar syftet med subventionerna. Det är varken effektivt eller rättvist med ett sådant system.

Som tidigare nämnts har översynen inte omfattat företagskretsen. Detta måste anses utgöra en fundamental brist i arbetet. Det torde vara ostridigt att de nuvarande förhållandena försämrar neutraliteten mellan olika ägarekategorier. I konsekvens härmed borde arbetsgruppen ha lagt fram förslag i dessa delar. Det finns därvid egentligen endast två vägar som synes framkomliga. Den ena är att helt slopa vinstdelningsskatten och den andra att låta även de allmännyttiga bostadsföretagen omfattas av systemet.

Förbundet förespråkar i första hand alternativet att helt slopa denna skatt. Om detta inte vinner tillräckligt gehör återstår endast det andra alternativet. Det är orimligt att de allmännyttiga företagen varken skall betala skatt på sina nominella vinster eller på sina reala vinster. För att neutralitet skall råda krävs likabehandling i såväl skatte- som finansierings-systemen. Förbundet hemställer därför att regeringen allvarligt överväger frågan om konventionell beskattning av de allmännyttiga bostadsföretagen och den därmed förknippade frågan om att dessa företag inlemmas i vinstdelningssystemet.

Förbundet vill i detta sammanhang nämna att det för närvarande, i förbundets regi, pågår en undersökning av vinstdelningsskattens effekter på fastighetsaktiebolagen. Undersökningen är ännu inte avslutad men av hittills inkomna svar på utsända frågeformulär framgår bl. a. att ett flertal fastighetsbolag, framför allt de renodlade förvaltningsföretagen, har fått vidkännas avsevärda likviditetsproblem till följd av vinstdelningsskatten.

Investeringsviljan synes ha försämrats på ett avgörande sätt, främst beträffande bostadsfastigheter. Likaså framgår att bolagen i ytterst begränsad omfattning kunnat utnyttja de möjligheter till resultatutjämning som var tänkta inom systemet. Förbundet hoppas att inom en snar framtid kunna lägga fram undersökningsresultaten.

Svenska kommunförbundet anför:

Kommunala bolag har ofta stora lågavkastande fastighetsinnehav t.ex. idrottsanläggningar, djurparker och museer. Fastigheter är enligt styrelsen särskilt missgynnade vid beräkning av inflationsavdrag. Styrelsen föreslår den lösningen att skulder hänförliga till fastigheter som vid fastighetstaxeringen behandlas som specialbyggnader undantas vid beräkningen av inflationstillägg och att något inflationsavdrag inte beräknas på värdeminskningen på dessa fastigheter.

Svenska revisorsamfundet SRS anför:

Förutom de frågor utredningen behandlat vill samfundet fästa uppmärksamheten på förhållandet att exempelvis en kommun tillsammans med privata och/eller allmännyttiga byggnadsföretag äger fastigheter eller centrumanläggningar. I dessa företag redovisas ofta driftmässiga förluster. Eftersom fastigheterna är bokförda som anläggningstillgångar uppkommer emellertid i många fall överskott vid beräkning av vinstdelningsunderlag. Detta förhållande får orimliga konsekvenser och bör enligt samfundets uppfattning beaktas i anslutning till översynen av vinstdelningsskatten.

Investmentföretagens situation tas upp i några remissyttranden.

Sveriges industriförbund anför:

I proposition 1983/84:50 diskuterades frågan om investmentföretagen borde ingå i vinstdelningssystemet. Dessa företag saknar helt de om än mycket begränsade resultatutjämningsmöjligheterna som andra företag har. Under åberopande av att karaktären för förvaltningsföretagen inte nödvändigtvis är varaktig och då värdepappersförvaltning förekom även hos rörelsedrivande bolag ansåg departementschefen att även förvaltningsföretagen borde omfattas av systemet. Enligt vår uppfattning är de åberopade skälen inte tillräckliga såvitt avser de s.k. investmentföretagen. Dessa företag är nämligen väl definierade i 7 § 8 mom tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt och deras verksamhet är varaktig. Definitionen i lagen utesluter dessutom att rörelsedrivande bolag behandlas som investmentföretag.

Eftersom utgångspunkten för vinstdelningsskatten är att den endast skall omfatta företag med möjlighet till resultatutjämning bör investmentföretagen undantas.

Vi yrkar därför att investmentföretag som avses i ovannämnda stadgande i lagen om statlig inkomstskatt undantas från vinstdelningsskatten.

I ett gemensamt yttrande yrkar *Investment AB Argentus*, *AB Aritmos*, *Investment AB Asken*, *Investment AB Cardo*, *AB Custos*, *AB Export-Invest*, *AB Industrivärden*, *AB Investor*, *Investment AB Promotion*, *Förvaltnings AB Providentia*, *Rang Invest AB*, *Förvaltnings AB Ratos* och *Investment AB Öresund* att investmentbolag icke skall ingå bland de företag, som

enligt 1 § i lagen om vinstdelningsskatt skall erlägga sådan skatt eller – i andra hand – att vid beräkning av underlaget för vinstdelningsskatten inflationskorrigerings får ske även för aktier, som utgör anläggningstillgångar. Bolagen framhåller att deras utgångspunkt har varit att de företag som skall kunna träffas av vinstdelningsskatt bör begränsas till företag som kan ge och ta emot koncernbidrag eller utnyttja investeringsfondssystemet. De anför vidare:

Eftersom investmentbolagen är en i Kommunalskattelagen väl definierad grupp, som just kännetecknas av att de varken kan ge eller ta emot koncernbidrag och inte heller tillåts göra avsättningar till investeringsfond, borde den naturliga slutsatsen ha varit att förvaltningsbolagen skulle exkluderas från de företag, som blev skyldiga att erlägga vinstdelningsskatt. Eftersom utredningen motiverade sin konstruktion med förekomsten av dessa båda utjämningsmekanismer, borde den ofrånkomliga konsekvensen ha varit att företag, som icke kan utnyttja dessa mekanismer, skulle undantas.

Ett ytterligare stöd för en sådan slutsats får man i det förhållandet att utredningen särskilt påpekade att endast företag som bedriver rörelse, jordbruk eller skogsbruk har rätt att utnyttja investeringsfondssystemet. Man föreslog därför en lagändring, som utvidgade rätten att utnyttja investeringsfonder till att omfatta även fastighetsförvaltande företag och ömsidiga försäkringsanstalter, varigenom man fick motiv för att även dessa skulle falla under reglerna för vinstdelningsskatten. Någon motsvarande åtgärd föreslogs inte för investmentbolagen.

– I remissbehandlingen av den Edinska utredningens betänkande har Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Svenska Bankföreningen och professor Dag Helmers i ett särskilt yttrande i RSV:s remissvar påtalat inkonsekvensen och oklarheten i det framlagda förslaget och påpekat att den enda rimliga tolkningen, nämligen att förvaltningsbolag icke skulle omfattas av vinstdelningsskatten, klart borde framgå av den slutliga lagtexten.

I propositionen tog statsrådet upp denna fråga och konstaterade att med hänsyn till de faktiska förhållandena det skulle "kunna hävdas att de (förvaltningsbolagen) inte borde ingå i vinstdelningssystemet". Samtidigt konstaterades att en sådan lösning skulle vara förenad med väsentliga problem "eftersom karaktären av förvaltningsföretag icke nödvändigtvis är varaktig". Vidare omnämndes att värdepappersförvaltning även förekommer hos bolag som är rörelsedrivande, vilket skulle kunna medföra ojämnheter i beskattningen. Statsrådets slutsats blev därför att förvaltningsföretag borde omfattas av skatteplikten. Samtidigt påpekades att detta ställningstagande "kommer att sakna praktisk betydelse eftersom vinstdelningens konstruktion medför att de (=förvaltningsbolagen) inte normalt kommer att påföras någon skatt".

Vi anser att det inte finns saklig grund för de slutsatser och ställningstaganden som görs i propositionen. I fall ett företags karaktär av förvaltningsföretag skulle ändras, skall givetvis skyldighet att betala vinstdelningsskatt inträda. Är ett företag i beskattningshänseende klassificerat som rörelsedrivande (även om det förvaltar aktier) är det inte ett förvaltningsföretag och skall inte vara undantaget från vinstdelningsskatt. I propositionen uttalade farhågor för gränsdragningsproblem synes vara obefogade.

Om trots allt gränsdragningen bedöms vara ett problem, kan en lösning i hög grad underlättas genom att definitionen av de förvaltningsföretag som skall undantas från skyldigheten att erlägga vinstdelningsskatt görs så att

undantag från skattskyldighet endast gäller den speciella kategori av förvaltningsbolag som enligt Kommunal-skattelagen § 54 är klassade som *investmentbolag*. För en sådan gränsdragning talar bl.a. det förhållande att investmentbolagen sedan länge och av allmänt accepterade skäl har en särskild ställning i skattehänseende.

Vidare bör framhållas att det icke är betydelselöst för skattebelastningen på förvaltningsbolagen om de omfattas av vinstdelningsskatten eller ej. Det är visserligen sant att en stor del av bolagens intäkter (=utdelningar av aktieportföljen) med den valda konstruktionen icke belastas med vinstdelningsskatt. Andra betydelsefulla resultatkomponenter, främst de skattepliktiga realisationsvinsterna men även positiva finansnetton, drabbas däremot fullt ut av vinstdelningsskatten.

– Vinstdelningsskatt på de skattepliktiga realisationsvinsterna åstadkommer en inlåsnings effekt i förvaltningsbolagens aktieportföljer. Denna effekt är särskilt olycklig för investmentbolagen. Dessas skattemässiga särbehandling har främst motiverats av deras aktiva roll i näringslivets strukturomvandling. Ett viktigt element i denna roll är möjligheten till omfördelning av investmentbolagens kapital från stagnerande till tillväxtbetonade företag. Skattebelastningar av sådana omfördelningar minskar investmentbolagens möjligheter att utöva ett aktivt ägande och att medverka till en önskvärd, effektiv allokering av riskkapital

Vinstdelningsskattens inlåsnings effekt minskar också bolagens möjligheter att dämpa kursrörelserna på aktiebörsen. I en professionell portföljförvaltning eftersträvas alltid att sälja, när kurserna är höga och börsen stark samt att köpa vid låga kurser och en svag börs. Eftersom vinstdelningsskatten fungerar som en förhöjd skatt på realisationsvinster, minskar incitamentet för bolagen att agera på detta anticykliska sätt.

De börsnoterade investmentbolagens aktier åsätts som regel av marknaden värden som är lägre än som vore motiverat av det faktiska värdet på deras aktieportföljer. Den främsta förklaringen till denna så kallade investmentbolagsrabatt torde vara den större latent reavinstskatt, som vilar på ett indirekt innehav av en viss aktieportfölj via aktier i ett investmentbolag jämfört med ett direkt innehav av motsvarande aktier. Vinstdelningsskatten ökar skattebelastningen till investmentbolagens nackdel.

Investmentbolagsrabatten utgör ett allvarligt hinder för investmentbolagen att fullgöra sin centrala funktion som omvandlare av riskobenäget hushållssparande till riskbärande kapital i näringslivet. Rabatten gör det nämligen mycket svårt för investmentbolagen att attrahera nytt kapital genom nyemissioner, vars tillskott av medel sedan skulle kunna investeras i utvecklingsbara företag. Investmentbolagen hindras härigenom att spela sin naturliga roll som förmedlare av nytt riskkapital till näringslivet. Denna funktion har ytterligare försvårats genom vinstdelningsskattens negativa effekter.

Svensk industriförening, SHIO-Familjeföretagen och Svenska köpmannaförbundet anser att *fåmansföretagen* bör undantas från vinstdelningsskatt. Organisationerna anför:

Den väg som organisationerna vill anvisa är att småföretagen generellt blir undantagna från vinstdelningsskatt. Denna lösning är naturlig med tanke på att syftet med vinstdelningsskatten och löntagarfonderna bl.a. var att kapa s.k. övervinster i de stora vinstgivande företagen. Det praktiska resultatet torde bli i stort sett detsamma vad gäller skattebortfall m.m. som vid den i promemorian föreslagna höjningen av fribeloppet men förenklingsvinsterna skulle bli avsevärt större.

I fråga om den avgränsningsmetod som kan användas i stället för ett fribelopp anser organisationerna att man kan knyta an till kommunalskattelagens bestämmelser om fåmansföretag. Fåmansföretagens deklarationer, där det då inte skall bli någon taxering till vinstdelningsskatt, är lätt urskiljbara genom den kodmarkering på deklarationen som används i taxeringsarbetet. Det krävs således inte något ytterligare administrativt förfarande med registrering eller liknande utöver vad som redan finns.

För övriga företag, som inte är fåmansföretag, bör konstruktionen med ett fribelopp vara kvar med hänsyn till dess karaktär av grundavdrag.

Kammarrätten i Stockholm för fram tankar på en viss utvidgning av kretsen skattskyldiga. Kammarrätten anför:

I sammanhanget vill domstolen ändå påpeka att konkurrenssynpunkterna gör sig gällande också med avseende på utländska företags verksamhet vid filialer etc i Sverige. Det vore enligt kammarrättens uppfattning logiskt om även sådan verksamhet träffades av vinstdelningsskatten. En utvidgning av företagskretsen på angivet sätt kan dock ha oönskade effekter av ett slag som inte kan överblickas men frågan bör kunna tas under övervägande i det fortsatta arbetet.

Några remissinstanser tar upp frågan om möjligheter till *utjämning mellan olika år*.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

Om ett entreprenadföretag som har stora arbeten i fast räkning skriver ner pågående arbeten med indirekta kostnader, innebär detta att bolaget kan erhålla en större förlust år 1 som kan återvinnas år 2 genom ordinarie beskattningsregler. Vid vinstdelningsskatten innebär detta att ett outnyttjat avdrag uppkommer år 1 medan ett större överskott uppkommer år 2 pga. att förlustavdraget återläggs. Konsekvensen blir att företaget har att erlägga en kanske betydande vinstdelningsskatt pga. olikheterna mellan de två skattesystemen.

I och med förslagen om anpassning av vinstdelningsskatten i förhållande till inkomstbeskattningen borde även denna fråga ha prövats av utredningen.

Dessutom vore ett förtydligande på plats beträffande underskott i rörelse och fastighet i utlandet samt att realisationsförlust som tidigare ej kunnat utnyttjas, ej anses innefattas i begreppet förlustavdrag.

FAR anför:

Förlustavdrag under efterföljande år bör tillåtas vid negativt underlag till vinstdelningsskatt. Vidare bör vid inkomsttaxeringen erhållet förlustavdrag inte behöva återläggas vid beräkningen av underlaget till vinstdelningsskatt på ett sådant sätt att förlustavdraget kan leda till skatt.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Ett företag vars resultat omväxlande visar överskott och underskott, men som genomsnittligt sett endast uppnår en vinst som i normala fall inte skulle drabbas av vinstdelningsskatt, hamnar i en betydligt sämre konkurrenssituation än ett företag som har en jämn och medelmåttig vinst, förut-

satt givetvis att vinsten vid "goda år" är så hög att företaget skall erlägga vinstdelningsskatt.

Nuvarande bestämmelser medger inte att företag med denna resultatprofil genom någon form av förlustavdrag kan utjämna inkomsterna så att de även i vinstdelningsskattehänseende beskattas för sitt egentliga resultat.

Delegationen anser att denna brist i lagen är allvarlig. Regler bör tillskapas som möjliggör förlustutjämning för företagen vid beräkningen av vinstdelningsunderlaget.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Det saknas således i stort sett möjligheter att utjämna ett positivt resultat inom vinstdelningssystemet. Detsamma gäller förluster. Speciellt i samband med större reparationer uppkommer ofta underskott. Vid inkomsttaxeringen kan dessa genom förlustavdrag utjämnas mot senare års överskott. Eftersom ett sådant utjämningsystem saknas i vinstdelningsskatten har denna skatt en återhållande effekt på fastighetsunderhållet.

Ett företags resultat kan, enligt förbundets mening, inte bedömas enbart utifrån förhållandena ett enstaka år. Det är därför nödvändigt med en resultatutjämning över tiden, inte endast i inkomstskattesystemet utan även i vinstdelningssystemet. I annat fall äventyras företagets fortbestånd.

Sveriges industriförbund anför:

Någon möjlighet till resultatutjämning mellan åren finns f.n. inte. I den proposition som låg till grund för vinstdelningsskatten avvisades en sådan utjämning under åberopande av att reglerna för avskrivning av inventarier och investeringsfondssystemet erbjöd tillräckliga möjligheter. Vi delar inte denna uppfattning. Självfallet finns inget behov av resultatutjämning mellan åren i de fall avskrivningar och investeringsfonder kan utnyttjas för sådan utjämning.

För företag som inte kan utnyttja dessa möjligheter t.ex. personalintensiva företag inom tjänstesektorn är det däremot nödvändigt med särskilda regler. För dessa företag upplevs avsaknaden av resultatutjämningsmöjligheter som orättvis varför särskilda möjligheter vid sidan av investeringsfonderna och avskrivningarna behövs.

Länsstyrelsen i Stockholms län anger avslutningsvis i sitt yttrande att det hade varit önskvärt med vissa ytterligare förtydliganden och klargöranden i samband med översynen och nämner som exempel att tillämpningssvårigheter föreligger när ett *handelsbolag* är inblandat. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* tar också upp denna fråga. *Länsstyrelsen* anför:

Vid fördelningen av resultat och andel i tillgångar och skulder m.m. hos handels- och kommanditbolag föreligger praktiska problem vid kontrollverksamheten.

Problemområdena föreligger vid t.ex. 0 resultat i bolagens verksamhet eller vid de fall ett kommanditbolags negativa resultat ökas med delägarers löneuttag.

Förslagsvis bör i förevarande fall vid 0 resultat handelsbolagslagens civilrättsliga bestämmelser gälla om fördelning av resultatet.

Vid de fall att ett kommanditbolags redan negativa resultat ökas med löner till kommanditdelägare bör fördelningen av det sammanlagda resultatet styra fördelningen av bolagets monetära tillgångar, skulder m.m.

Ex. Ett kommanditbolags resultat utgör ett underskott om 109000 kro-

nor, kommanditdelägarna tillgodoför sig lön för utfört arbete med 131000 kronor. Totalt underskott uppgår till 240000 kronor, vilket tillgodoförs komplementären. I förevarande fall får komplementären (ett aktiebolag) anses ha tillgodofört sig 100 procent av förlusten och av bolagets resultat, vilket utgör grund för fördelning i vinstdelningsskattesammanhang.

Länsstyrelsen pekar också på några frågor kring begreppet *monetära tillgångar*. Länsstyrelsen anför:

Länsstyrelsen efterlyser en definition av när en byggnad anses färdig att tas i bruk för sitt ändamål och kan läggas på avskrivningsplan.

Vid 1985 års taxering har ofta förekommit praktiska problem i samband med avgörande om en byggnad får tas upp som en monetär tillgång i form av en färdigställd byggnad eller ej.

Problemet har ofta en avgörande betydelse om vinstdelningsskatt skall utgå eller ej. Förslagsvis bör en byggnad anses kunna läggas på plan när 80 procent av byggnad kan tas i bruk för sitt ändamål och då ej längre räknas som en monetär tillgång.

Vidare torde ett förtydligande till 4 paragrafen göras, i det fall då en byggnad redan är slutavskriven och härigenom ej berättigar till inflationsavdrag.

– Det erfordras en ytterligare exemplifiering, gärna i form av en anvisning, beträffande olika tillgångars klassificering såsom varande monetära tillgångar eller ej. Nedan följer en specifikation över vissa exempel, som medfört diskussioner vid granskningsverksamheten.

- andel i handelsbolag
- andel i ekonomisk förening
- andel i avkastningsfond
- option
- switchrätt
- avverkningsrätt
- bostadsrätt
- andelsrätt
- gruva
- torvtäkt
- utbyte av konvertibla skuldebrev mot aktier
- uppburen överkurs vid emission av aktier
- apportegendom.

Två länsstyrelser tar upp några frågor kring *inflationskorrigering*.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anför:

Länsstyrelsen har uppmärksammat ytterligare ett problem i anslutning till vad som sägs i författningskommentaren till 2 § VDL.

Aktiebolaget AB A har förvärvat ett bolag med räkenskapsår per kalenderår. AB A som är moderbolag har räkenskapsår per 30 juni. Räkenskapsåret för det "nya bolaget" anpassas till moderbolagets räkenskapsår genom en förlängning till 18 månader. Redovisning av det nya bolagets rörelse kommer därför att göras först vid 1987 års taxering. Det nya bolaget har avyttrat fastigheter som skall redovisas per kalenderår i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Fråga uppkommer nu hur underlaget för vinstdelningsskatt skall beräknas och då främst inflationskorrigeringen. Om hänsyn tas till ingående balanser exempelvis 1986 års taxering kan då bolaget använda sig av

Länsstyrelsen i Västmanlands län anför:

Vi vill dock peka på ytterligare ett problem. När det gäller byggnader som skrivs av enligt plan skall värdeminskingsavdragen vid bestämningen av den reala vinsten uppräknas så att de i fast penningvärde tillsammans motsvarar tillgångens anskaffningsvärde. Medgivna värdeminskingsavdrag vid inkomstbeskattningen räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget under innehavstiden. Eftersom företaget tillgodoräknas nominella värdeminskingsavdrag vid inkomstbeskattningen blir den reala korrigeringen skillnaden mellan det reala och det nominella avdraget. I byggnadsrörelse utgör byggnaderna i regel varulager. Inflationskorrigeringar sker i sådana fall enligt bestämmelserna i 5 § vilket innebär ett betydligt generösare avdrag. Det kan därför ifrågasättas om inte byggnadsföretagens lager av fastigheter borde behandlas som anläggningstillgångar vid beräkning av vinstdelningsunderlaget.

Lantbrukarnas skattedelegation anser att regeln om återföring av investeringsavdrag i 3 § VDL bör slopas. Delegationen anför:

Enligt 3 § lagen om vinstdelningsskatt skall vid beräkningen av företagets nominella resultat, dess beskattningsbara inkomst eller beräknade förlust vid taxeringen till statlig skatt, bl. a. ökas med belopp motsvarande vid taxeringen medgivet investeringsavdrag.

Investeringsavdragens syfte är normalt att stimulera företagen till nyinvesteringar. Att vid sådant förhållande återföra medgivna investeringsavdrag vid beräkningen av vinstdelningsunderlaget framstår som inkonsekvent. Eftersom denna omständighet reducerar den ekonomiska effekten av investeringen är det uppenbart att de nuvarande reglerna hämmar investeringsviljan.

Med hänsyn härtill anser skattedelegationen att regeln i 3 § om återföring av investeringsavdrag bör slopas.

Sveriges fastighetsägareförbund har synpunkter på möjligheterna att ta i anspråk en *allmän investeringsfond* som avsatts i inkomstslaget annan fastighet. Förbundet anför:

I samband med att VDL infördes öppnades också möjligheter för fastighetsbolag att avsätta medel till allmän investeringsfond. Som motiv härför angavs just det befogade i att utjämna resultatet även inom vinstdelningssystemet. Denna möjlighet får dock anses ha en synnerligen begränsad betydelse för flertalet fastighetsförvaltande bolag. Fondmedel får nämligen inte användas för fastigheter som innehåller bostäder. Vidare är tillståndsgivningen för användning till industribyggnader för uthyrning mycket restriktiv. Syftet med avsättningsmöjligheterna, nämligen att underlätta en viss, om än begränsad, resultatutjämning, har därför inte uppnåtts. Förbundet, som även tidigare har påtalat förhållandet och hemställt om ändringar härvidlag, vill på detta sätt ånyo framhäva det berättigade i att fondmedlen får tas i anspråk även för hyreshus, såväl med som utan bostäder.

Förslaget innebär att en direkt uppskrivning av fastigheter och andra tillgångar skall tillåtas för att täcka förluster. Remissinstanserna är relativt positiva.

Länsstyrelserna i *Jönköpings* samt *Göteborgs och Bohus län* har inget att erinra mot förslaget.

LO tillstyrker förslaget.

Svenska kommunförbundet är positivt till förslaget.

BFN anför:

Det föreligger alltid en risk med redovisning av orealiserade vinster. Detta gäller även om medlen binds på visst sätt i bolaget. På sikt öppnar detta nämligen möjligheter till utdelning av vinster som ännu inte är intjänade. Sedan länge medger dock bokföringslagstiftningen en sådan uppskrivning. De föreslagna reglerna beaktar de aspekter som är av vikt vid värderingen och överensstämmer väl med nämndens svar på motionen 1984/85:590, som tagit upp frågan. (Jfr LU 1985/86:6.) Nämnden vill dock understryka, att man ser förslaget som en förenkling av nuvarande omotiverat krångliga regelsystem i ABL angående förlusttäckning med uppskrivningsmedel. Någon utvidgad rätt till uppskrivning av anläggningstillgångar bör inte införas som en följd av vinstdelningsskattens effekter.

Svenska revisorsamfundet SRS anför:

Vad angår förslaget till ändring av 11 kap. 4 § aktiebolagslagen innebärande en förenkling av reglerna för utnyttjande av det belopp, varmed uppskrivning skett av värdet av anläggningstillgång, kan samfundet tillstyrka detsamma. Samfundet vill dock med kraft framhålla att förslaget inte får ges en sådan tolkning att en utvidgad rätt till uppskrivning för att komma ifrån vinstdelningsskattens effekter accepteras.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anför:

Av arbetsgruppen föreslagna förändring i aktiebolagslagen avseende möjligheten att på ett enklare sätt täcka balanserad förlust genom en försiktig uppskrivning av anläggningstillgångar anser vi riktig.

FAR har invändningar mot förslaget och anför:

Förslaget att uppskrivning skall få användas för täckning av förlust respektive att uppskrivningsfond skall få användas för detta ändamål har stora likheter med en motion som *FAR* avstyrkte 1985 (motion 1984/85:590 av K Wachtmeister). Det nu föreliggande förslaget skiljer sig från motionen därigenom att vissa skyddsregler i form av utdelningsförbud ingår.

Gemensamt för båda förslagen är en oriktig huvudmotivering, nämligen att ett företag som redovisar förlust men samtidigt har anläggningstillgångar med betydande övervärde i onödan skulle bli skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning. I sista stycket på sid 129 förutsätts till och med en komplicerad omgång via uppskrivning, överföring till aktiekapitalet och nedsättning av detta för att undvika likvidationsshot. Detta är helt onödigt, eftersom likvidationsplikten inte bygger på den redovisade förlusten utan

på en jämförelse mellan aktiekapitalet och "bolagets eget kapital", beräknat efter de specifika värderingsreglerna i ABL 13 kap. 2 §.

Vad först angår direkt användning av uppskrivning för täckande av förlust avstyrker FAR bestämt förslaget, inte minst därför att detta kan leda till att uppskrivningen redovisas i resultaträkningen. Det kan inte vara några olägenheter förknippade med att genomföra en förlusttäckning via en uppskrivningsfond, eftersom det är dit uppskrivningen normalt i första omgången förs.

Med tanke på de skyddsregler i form av utdelningsförbud som föreslås anser sig FAR kunna tillstyrka den föreslagna möjligheten till förlusttäckning via uppskrivningsfond. Eftersom formuleringarna i lagtext och betänkande bygger på tanken att uppskrivning normalt sker genom ett beslut på (den ordinarie) bolagsstämman vill FAR dock påpeka följande.

Uppskrivning av anläggningstillgång kan endast göras i samband med upprättande eller fastställande av årsbokslutet.

Det vanligaste är att uppskrivning görs i framlagd årsredovisning, varvid uppskrivningsbeloppet förts till uppskrivningsfond. I detta fall saknas behov av punkterna 1 och 2 i den föreslagna lydelsen av 11 kap. 4 § andra stycket. Punkt 1 täcks av revisionsberättelsens uttalande om att årsredovisningen är upprättad i enlighet med aktiebolagslagen, och punkt 2 täcks i fråga om uppskrivningen av 20 § bokföringslagen (med den fördelen att uppgiften lämnas ett år tidigare) och i fråga om förlusttäckningen av 11 kap. 8 § 3 punkten. Vid bolagsstämman kan i detta fall belopp ur uppskrivningsfonden beslutas överfört för täckning av förlust.

Skulle den framlagda balansräkningen inte innehålla uppskrivningen, utan denna görs först genom att bolagsstämman beslutar den och sålunda ändrar balansräkningen per balansdagen, anser FAR punkterna 1 och 2 lämpliga. De bör alltså endast göras tillämpliga på detta fall.

Bestämmelsen i den föreslagna formuleringen av 11 kap. 4 § andra stycket 3 punkten är felaktigt utformad. Højningen av aktiekapitalet skall inte vara "minst uppskrivningsbeloppet" utan "minst det förlustbelopp som blivit täckt (från uppskrivningsfonden)". En uppskrivning kan ju ha gjorts flera år tidigare och stå i uppskrivningsfonden – förlusttäckningen behöver inte motsvara någon speciell uppskrivning.

Sveriges advokatsamfund anför:

Samfundet kan inte instämma i förslaget till förändring i aktiebolagslagens uppskrivningsregler. Förslagets verkningar har inte tillräckligt belysts. Ändringen bör ej genomföras utan en ingående utredning av ändringsbehovet och av alternativa lösningar. De krav aktiebolagslagen uppställer på eget kapital bör inte urholkas enbart därför att en skatterättslig lagstiftning visar sig leda till orimliga resultat. Förslaget i denna del måste till undvikande av missbruk belysas med väsentligt större omsorg.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Arbetsgruppen har uppmärksammat de särskilda problem som blir en följd av att inflationen på skulder läggs till vid beräkning av vinstdelningsunderlag (VDU) medan det däremot saknas ett motsvarande avdrag på tillgångssidan, såvitt avser anläggningstillgångar. Detta kan medföra att ett företag som redovisar ett nollresultat eller ett underskott vid inkomstbeskattningen trots det kan redovisa ett positivt VDU. Följden kan bli att företaget blir likvidationspliktigt enligt aktiebolagslagen.

I promemorian föreslås därför att värdet på anläggningstillgångar, under

vissa förutsättningar, får skrivas upp. Åtgärden är en ren bakföringstransaktion och påverkar inte vinstdelningsskatteuttaget som sådant. En följd av uppskrivningsbeslutet är bl. a. att vinstutdelning i princip inte får beslutas innan tre år har förflutit från det förstnämnda beslutet.

Det torde vara mindre lyckligt att knyta tidsfristen för vinstutdelning till de skilda beslutstillfällena dvs. dagen för beslut om uppskrivning respektive dagen för beslut om vinstutdelning. Detta torde medföra onödiga låsningar beträffande val av dag för bolagsstämmor. Förbundet föreslår därför, om en sådan tidsfrist verkligen anses nödvändig, att fristen i stället knys an till räkenskapsåren.

Det faktum att arbetsgruppen nödgats föreslå uppskrivningsregler för anläggningstillgångar visar ytterligare på inkonsekvenserna inom vinstdelningssystemet. Att bolagen i ovan nämnda fall drabbas av likviditetsproblem till följd av vinstdelningsbeskattningen är ett resultat av att denna skatt strider mot realisationsprincipen. Förfarandet att ta upp hela den s. k. inflationsvinsten på skuldsidan som en inkomst och att inte ta hänsyn till hela den s. k. inflationsförlusten på tillgångssidan innebär, enligt förbundets mening, en beskattning av orealiserade vinster. Eftersom inflationen på skulderna läggs till vid beräkning av VDU är det enda konsekventa att också inflationen på tillgångarna får dras av, oberoende av om tillgångarna utgör anläggnings- eller omsättningstillgångar.

I detta sammanhang vill förbundet peka på det missförhållandet inom det rådande vinstdelningssystemet som ligger i att inflationsomräkningen av värdeminskningssavdragen på anläggningsfastigheter är begränsad bakåt i tiden till år 1973. Detta missgynnar sådana skattskyldiga som innehar äldre fastigheter. Några bärande sakliga skäl för begränsningen har inte anförts.

Entreprenörföreningen anför:

Entreprenörföreningen har i olika sammanhang påtalat de effekter vinstdelningsskatten kan få för fastighetsförvaltande företag. Inte ovanligt är sålunda att sådana företag trots förluster (även reala) ändå får betala vinstdelningsskatt. Att detta kan bli fallet sammanhänger i första hand med det redan förut berörda inflationstillägget för skulder som skall göras vid vinstdelningsskatteberäkningen.

Som ovan anförts är det en oacceptabel brist i promemorian att det inte läggs fram förslag som rättar till de berörda effekterna av vinstdelningsskatten. I stället för att angripa den grundläggande orsaken – alltså metoden för att beräkna en real vinst – föreslås regler som skall göra det möjligt för företagen att undvika likvidationsplikt genom utvidgade möjligheter till uppskrivning av anläggningstillgångar.

Ett sådant förslag löser givetvis inte det grundläggande problemet att vinstdelningsskatt kan utgå trots att företaget inte har några reala vinster. Inte heller löser förslaget den bristande konkurrensneutraliteten mellan privata och allmännyttiga bostadsföretag.

11 Ikraftträdande

De nya reglerna skall tillämpas första gången vid 1987 års taxering. Regeln om återläggning av koncernbidrag tillämpas dock först fr. o. m. 1988 års taxering och reglerna om omstruktureringar redan fr. o. m. 1985 års taxering.

Sveriges industriförbund anför:

Enligt förslaget skall reglerna om återläggning av koncernbidrag få tillämpas fr.o.m. 1988 års taxering medan övriga delförslag skall få tillämpas fr.o.m. 1987 års taxering och i vissa fall fr.o.m. 1985 års taxering.

De i betänkandet föreslagna reglerna om koncernbidrag syftar till att korrigera ett ursprungligt fel i lagen. Någon anledning att dröja med ikraftträdandet finns därför inte. En retroaktivitet missgynnar inte heller de skattskyldiga. Något grundlagsenligt hinder föreligger därför inte.

Ett uppskjutande av ikraftträdandet till 1988 års taxering kan dessutom förhindra genomförandet av angelägna omstruktureringar av koncerner under 1986. Dessa regler bör därför träda i kraft vid 1987 års taxering.

AB Electrolux anför:

Motivet för att särbehandla koncernbidragen anges vara att "Ändringarna har inte sådan karaktär att det finns skäl att överväga en retroaktiv tillämpning". Vi vill dock påpeka att koncernbidragsreglerna har haft och kommer att få stor betydelse i omstruktureringsfallen. Eftersom översynen av vinstdelningsskatten syftat till att undanröja bl.a. problem vid omstruktureringar vill vi med bestämdhet hävda att även koncernbidragsregler bör få verka retroaktivt fr.o.m. 1985 och 1986 års taxeringar. Skulle så inte bli fallet uppkommer en olikformig behandling av de skattskyldiga. Har i samband med omstrukturering lagertillgångar eller motsvarande överlåtits till bruttovärde, säger nämligen arbetsgruppen att dessa fall löses genom frivillig återläggning av koncernbidrag. Det skulle därmed inte finnas anledning att föreslå några särskilda regler för dessa fall. Detta innebär således att överlåtarens negativa vinstdelningsunderlag inte får tillgodoföras övertagande företag.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Intressegemenskap skall anses råda mellan företag som ingår i samma koncern enligt aktiebolagslagen (1975:1385) eller annan lag. Vid bestämmandet av koncernbegreppet skall 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag tillämpas så att med handelsbolag likställs stiftelse och utländsk juridisk person. Även i andra fall skall intressegemenskap anses råda mellan två eller flera företag, om företagen med hänsyn till vem som har det bestämmande inflytandet över deras organisation och verksamhet kan anses stå under i huvudsak gemensam ledning och — när denna ledning utövas av staten, landstingskommun eller kommun — företagens huvudsakliga verksamhet är av samma eller likartat slag.

6 §

Som monetära tillgångar räknas beskattningsårets nominella resultat om det är positivt samt vad företaget uppburit under beskattningsåret för aktier som utgetts i samband med ökning av företagets aktiekapital. Råder intressegemenskap mellan ett företag som erlagt betalning för utgivna aktier och det företag som ökat sitt aktiekapital skall det erlagda beloppet dock inte räknas som monetär tillgång. Vad nu sagts om vad som uppburits vid ökning av aktiekapital gäller också i fråga om ökning av insatskapital i ekonomisk förening.

Som monetära tillgångar räknas beskattningsårets nominella resultat om det är positivt samt vad företaget uppburit under beskattningsåret för aktier som utgetts i samband med ökning av företagets aktiekapital. Råder före eller efter ökningen intressegemenskap enligt 2 § fjärde stycket mellan ett företag som erlagt betalning för utgivna aktier och det företag som ökat sitt aktiekapital skall det erlagda beloppet dock inte räknas som monetär tillgång. Vad nu sagts om vad som uppburits vid ökning av aktiekapitalet gäller också i fråga om ökning

av insatskapital i ekonomisk förening.

7 a §

Har ett företag övertagit nedskrivna lagertillgångar mot ett vederlag som understiger tillgångarnas bruttovärde hos det överlåtande företaget, får det belopp som motsvarar den till tillgångarna hänförliga lagerreserven, dock högst skillnaden mellan bruttovärdet och vederlaget, tillgodoräknas det övertagande företaget vid beräkning av det nominella resultatet. Tillgodoräknande medges endast under de förutsättningar som anges i andra stycket och sker på det sätt som anges i tredje och fjärde styckena. Med tillgångarnas bruttovärde förstås deras värde enligt räkenskaperna före avsättning till lagerreserv.

Som förutsättning för tillgodoräknande gäller

1. att båda företagen är skattskyldiga enligt 1 §,

2. att vederlaget godtas vid inkomsttaxeringen av de båda företagen,

3. att överlåtelsen avsett hela eller den huvudsakliga delen av lagret i en rörelse eller gren av en rörelse som bedrevs av det överlåtande företaget,

4. att det överlåtande företaget tagit upp beloppet i fråga som en tillkommande post vid beräkning av det nominella resultatet för det beskattningsår då överlåtelsen skett.

Har det övertagande företaget vid överlåtelse tillfället tagit upp tillgångarna i räkenskaperna till ett värde som överstiger vederlaget och bokfört skillnaden som en lagerreserv, sker tillgodoräklandet genom att den bokförda reserven behandlas som om den hade redovisats av det övertagande företaget redan vid ingången av det beskattningsår då övertagandet skett, dock endast till den del reserver inte överstiger det belopp som

avses i första stycket första meningen.

I andra fall sker tillgodoräkningen genom att det övertagande företaget får ett särskilt avdrag. Avdraget får efter företagets val fördelas på det beskattningsår då övertagandet sker och det närmast följande beskattningsåret.

Bestämmelserna i denna paragraf om lagertillgångar tillämpas även vid överlåtelse av pågående arbeten som är nedskrivna hos det överlåtande företaget. Vad som sagts om rörelse gäller även i fråga om jordbruk och skogsbruk.

LAGRÅDET

 Utdrag ur
 PROTOKOLL
 vid sammanträde
 1986-10-22

Närvarande: justitierådet Mannerfelt, regeringsrådet Voss, justitierådet Broomé.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 9 oktober 1986 har regeringen på hemställan av statsrådet Johansson beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
2. lag om ändring i lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt,
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385),
4. lag om ändring i förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar,
5. lag om ändring i lagen (1960:63) om förlustavdrag,
6. lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond,
7. lag om ändring i lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto,
8. lag om ändring i lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto,
9. lag om ändring i lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto,
10. lag om ändring i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet,
11. lag om ändring i lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorerna Johan Svanberg och Peder André samt hovrättsassessorn Per Pettersson.

Förslagen föranleder följande yttrande av lagrådet:

Lagrådet anmärker inledningsvis, att i fråga om kontrollen av ej ändrad lagtext, som ingår i remissförslagen, lagrådet har förfarit på samma sätt som angetts i prop. 1984/85:70 s. 252 mitten. Nämda förfaringssätt får numera betraktas som vedertagen praxis i lagrådsarbetet, en praxis som är avsedd att iakttas även om lagrådet inte uttryckligen anmärker det på sätt som skett ovan.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt

2 §

Beträffande paragrafens fjärde stycke andra meningen finner lagrådet att en lämpligare formulering än förslaget är följande:

”Vid bestämmandet av koncernbegreppet skall 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag ges vidgad tillämpning, så att med handelsbolag likställs stiftelse och utländsk juridisk person.”

I fjärde styckets tredje mening anges när intressegemenskap mellan två eller flera företag skall anses råda utanför koncernförhållande. Liksom

enligt paragrafens nuvarande andra stycke skall så vara fallet om företagen kan anses stå under i huvudsak gemensam ledning. Nyheten är att det förhållandet skall avgöras med hänsyn till vem som har det bestämmande inflytandet över företagens organisation och verksamhet.

Uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning" är hämtat från kommunalskattelagen, där det förekommer i 57 § 3 mom. och i punkt 2 sjunde och elfte styckena av anvisningarna till 41 §. Det skulle kunna ifrågasättas om det är lämpligt att i en annan skatteförfattning använda samma uttryck men med en mer preciserad innebörd. Osäkerheten om uttryckets innebörd i kommunalskattelagen skulle då kunna uppkomma. Emellertid torde nämnda paragrafer i kommunalskattelagen inte tillämpas så att uteslutande ägareförhållandena skall vara avgörande vid bedömningen om två eller flera företag står under i huvudsak gemensam ledning. Det avgörande torde vara det faktiska inflytandet (jfr RÅ 1983 Aa 225). Lagrådet har därför ingen erinran mot den föreslagna definitionen.

Den i paragrafen föreslagna snävare definitionen av intressegemenskap i fråga om offentligt ägda företag motiveras med att dessa typiskt sett är av annan karaktär än de som förekommer på den privata sidan. Även om detta onekligen är riktigt, hindrar det inte att ett statligt eller kommunalt företag driver sin verksamhet på marknadsmässiga grunder och därmed genom särregeln skulle kunna få en konkurrensfördel framför ett privat företag på samma område. Statens engagemang i affärsdrivande verksamhet bör emellertid oftast ses som led i dess övergripande ansvar för olika samhällsfunktioner. En grupp fristående statliga företag som skulle kunna anses stå under i huvudsak gemensam ledning – ett departement eller ett verk – kan därför inte direkt likställas med en oäkta koncern, som betingas av andra bevekelsegrunder. Detsamma gäller kommunalt eller landstingskommunalt ägda företag, varvid även måste beaktas att en kommuns eller en landstingskommuns möjligheter att driva affärsverksamhet är underkastad kommunallagens kompetensregel.

Den konkurrensfördel som offentligt ägda företag faktiskt skulle kunna få i något fall får därför anses godtagbar. Lagrådet vill emellertid understryka att den svenska standarden för näringsgrensindelning endast bör tjäna som vägledning vid bedömningen av om statliga eller kommunala företags huvudsakliga verksamhet är av likartat slag.

7 a §

Det tillgodoräknande av lagerreserv som paragrafen åsyftar skall tydligen komma till stånd genom att beräkningen av det nominella resultatet påverkas. Att så är fallet bör lämpligen anges redan i första stycket, något som leder till justering i fjärde stycket.

I tredje stycket sista meningen sägs att den hos det övertagande företaget bokförda lagerreserven "i samma mån" skall behandlas som om den hade redovisats av det övertagande företaget redan vid ingången av det beskattningsår då övertagandet skett. De citerade orden innefattar ett förbehåll och hänför sig till den närmast föregående meningen i stycket.

Den närmare syftningen är emellertid språkligt något oklar. Vad som torde avses är att regeln i sista meningen inte skall gälla ett belopp som är större än lagerreserven hos det överlåtande företaget. Denna innebörd kommer till klarare uttryck, om en hänvisning görs till det belopp som anges i första stycket första meningen, varvid orden "i samma mån" utgår.

Den sålunda förordade utformningen av tredje styckets sista mening ger anledning att ställa frågan, om inte den föregående meningen angående tillgångarnas anskaffningsvärde kan utgå. Föreskriften där ger uttryck för ett synsätt om kontinuitet i den skattemässiga behandlingen i förhållandet mellan det överlåtande och det övertagande företaget. Det torde emellertid inte vara nödvändigt att man anger verkan härav i fråga om bestämmande av anskaffningsvärdet för att nå fram till den relevanta slutsatsen i sista meningen angående beräkningen av det nominella resultatet vid vinstdelningsbeskattningen.

Om den nämnda meningen får utgå och vad lagrådet i övrigt har anfört i det föregående godtas, skulle paragrafen få följande lydelse: "Har ett övertagande företaget vid beräkning av det nominella resultatet. Tillgodoräknande medges till lagerreserv.

Som förutsättning överlåtelsen skett.

Har det sker tillgodoräkandet genom att den bokförda reserven behandlas som om den hade redovisats av det övertagande företaget redan vid ingången av det beskattningsår då övertagandet skett, dock endast till den del reserven inte överstiger det belopp som avses i första stycket första meningen.

I andra särskilt avdrag. Avdraget får följande beskattningsåret.

Bestämmelserna i och skogsbruk."

Övriga förslag

Förslagen lämnas utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 oktober 1986

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Wickbom, Johansson, Hultström, Lindqvist, G. Andersson

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om ändringar i vinstdelningsskatten, m. m.

1 Anmälan av lagrådsyttrande, m. m.

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande (beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 9 oktober 1986) över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
2. lag om ändring i lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt,
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385),
4. lag om ändring i förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar,
5. lag om ändring i lagen (1960:63) om förlustavdrag,
6. lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond,
7. lag om ändring i lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto,
8. lag om ändring i lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto,
9. lag om ändring i lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto,
10. lag om ändring i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet,
11. lag om ändring i lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

Lagrådet har lämnat förslagen om ändrade inkomstskatteregler vid fusion utan erinran. I anslutning till 2 § VDL har lagrådet bl. a. kommenterat begreppet intressegemenskap för de statliga och kommunala företagens del. Som lagrådet framhållit bör den svenska standarden för näringsgrensindelning här endast tjäna som vägledning vid bedömning av om företagens huvudsakliga verksamhet är av likartat slag. Vad lagrådet anför i övrigt föranleder inget särskilt uttalande från min sida.

I fråga om två bestämmelser i lagen om vinstdelningsskatt har lagrådet föreslagit ändringar av förtydligande karaktär. Jag kan ansluta mig till vad lagrådet har anförut. Bestämmelsen i 7 a § bör få den utformning lagrådet föreslagit. Detsamma gäller, med en mindre jämkning, 2 § fjärde stycket. Utöver nämnda justeringar har vissa redaktionella ändringar gjorts i lagförslagen.

Jag vill här också föreslå att ett tillägg görs i 6 § femte stycket VDL. I detta stycke behandlas bl.a. förutsättningarna för att belopp som under beskattningsåret uppburits i samband med ökning av aktiekapital e.d. skall få räknas som monetär tillgång. En sådan ökning kan också förekomma vid fusion. Normalt sker fusionen så att det överlåtande företaget upplöses samtidigt som tillgångarna och skulderna övergår till det övertagande företaget. Det är i sådana fall uppenbart att den överförda nettoförmögenheten inte redan vid taxeringen för överföringsåret skall räknas som monetär tillgång. Fr.o.m. år 1987 skall emellertid också bankaktiebolag kunna gå samman genom fusion. Dessa fusionsfall regleras i den nya lydelsen i 2 § 4 mom. SIL liksom i 7 b § VDL. Vid sådana fusioner kan det gå en tid mellan den tidpunkt då den överlåtande bankens tillgångar och skulder övertas av den andra banken och den tidpunkt då den överlåtande banken skiftar ut fusionsvederlaget till sina aktieägare och styrelsen lägger fram sin slutredovisning. Om man ser strikt till de formella ägarförhållandena kan det vara så att någon intressegemenskap inte föreligger mellan bankerna vare sig omedelbart före eller omedelbart efter ökningen av aktiekapitalet. Det skulle därför kunna hävdas att den överförda nettoförmögenheten bör få räknas som monetär tillgång. Materiellt kan detta inte vara riktigt. För att undanröja den oklarhet som kan råda på denna punkt har därför i 6 § femte stycket angetts att den ifrågavarande bestämmelsen inte skall tillämpas vid fusioner som avses i 7 b § VDL.

En annan fråga som lagrådet inte haft att yttra sig över gäller regeringens dispensmöjligheter vid vissa samgåenden mellan bankaktiebolag enligt ett bemyndigande från riksdagen år 1971 (jfr s. 31). Som uttalats i lagrådsremissen synes det lämpligt att riksdagen nu upphäver detta bemyndigande.

2 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

dels att anta de av lagrådet granskade förslagen med vidtagna ändringar,

dels att återkalla bemyndigandet (SkU 1971:72, rskr. 323) för regeringen att medge befrielse från skyldighet att erlägga inkomstskatt samt utskiftningsskatt eller uppskov med att erlägga utskiftningsskatt i fall då ett bankaktiebolag överlåter hela sin rörelse till ett annat bankaktiebolag och i samband därmed upplöses.

3 Beslut

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

Innehåll

Proposition	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Propositionens lagförslag	3
1 Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	3
2 Lag om ändring i lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt	9
3 Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)	15
4 Lag om ändring i förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar	16
5 Lag om ändring i lagen (1960:63) om förlustavdrag	17
6 Lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond	18
7 Lag om ändring i lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinst- konto	20
8 Lag om ändring i lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto	21
9 Lag om ändring i lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelse- konto	22
10 Lag om ändring i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxe- ringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet	23
11 Lag om ändring i lagen (1981:296) om eldsvådefonder	24
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 oktober 1986 ...	27
1 Inledning	27
2 Inkomstskatteregler vid fusion	27
3 Vinstdelningsskatten	31
3.1 Allmänt	31
3.2 Det fasta fribeloppet	33
3.3 Begreppet intressegemenskap	34
3.4 Resultatutjämnning inom koncerner	36
3.5 Kommissionärsföretag	38
3.6 Omstruktureringar	39
4 Uppskrivning av anläggningstillgångar	42
5 Ikraftträdande	44
6 Upprättade lagförslag	44
7 Författningskommentarer	45
7.1 Lagen om statlig inkomstskatt	45
7.2 Lagen om vinstdelningsskatt	47
7.3 Aktiebolagslagen	51
7.4 Övriga författningar	52
8 Hemställan	53
9 Beslut	53
Bilaga 1 Sammanställning av remissyttranden över avsnittet om skatteregler vid fusion i promemorian (Ds Fi 1985:15) Ny banklagstiftning – ikraftträdande m.m.	54
Bilaga 2 Promemorian (Ds Fi 1986:19) Översyn av vinstdelnings- skatten (s. 27–29 och 44–132)	56
Bilaga 3 Sammanställning av remissyttranden över promemorian (Ds Fi 1986:19) Översyn av vinstdelningsskatten	111
Bilaga 4 De remitterade förslagen (delar av)	158
Utdrag ur lagrådets protokoll den 22 oktober 1986	161
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 oktober 1986 ..	164