

Förslag till riksdagen

1987/88:17

Riksdagens revisorers förslag angående begränsning av statliga bolags rätt till förlustavdrag vid beskattningen



Förs.
1987/88:17

Riksdagens revisorer har granskat verkningarna från statsfinansiell synpunkt av statligt stöd för förlusttäckning hos statliga bolag. Revisorerna har härvid funnit att bolagen genom nuvarande praxis vid beskattningen ges kompensation från statens sida två gånger för redovisade förluster, nämligen dels i form av det direkta statliga stödet, dels i form av rätt till avdrag för motsvarande förluster vid inkomstbeskattningen.

Revisorerna förordar en ändring av skattereglerna för undvikande av denna dubbla förmån. Rätten till förlustavdrag vid beskattningen bör enligt revisorerna reduceras med vad ifrågavarande företag erhållit i form av statligt medelstillskott.

1 Revisorernas granskning

Riksdagens revisorer har från statsfinansiell synpunkt granskat de statliga medelstillskott – huvudsakligen i form av ägartillskott – som riksdagen har beviljat vissa statliga bolag resp. företagsgrupper under perioden 1977/78–1985/86.

Över granskningen har upprättats en rapport (1987/88:2), benämnd Statliga bolags rätt till förlustavdrag vid beskattningen. Rapporten biläggs som *bilaga 1*. Remissyttrande över rapporten har inhämtats från riksskatteverket. Yttrandet biläggs som *bilaga 2*.

Granskningen har begränsats till några representativa företag som erhållit statligt stöd i betydande omfattning för att täcka förluster i rörelsen.

Medelstillskott i form av ägartillskott redovisas som en extraordinär intäktspost i bolagens resultatredovisning. Härigenom neutraliseras bolagens förluster helt eller delvis. I beskattningshänseende blir tillskotten skattefria. Förlusten kan dock utnyttjas för att reducera beskattningen av framtida vinster i bolagen. Systemet gäller självfallet både för enskilda och statliga företag.

I granskningsrapporten förordas att statliga ägartillskott, som är avsedda att täcka förluster – i likhet med vad som med visst undantag gäller för statliga näringsbidrag – görs skattepliktiga.

I fråga om granskningen i övrigt hänvisar revisorerna till granskningsrapporten.

Från statsfinansiell synpunkt innebär nu rådande beskattningspraxis att de statliga företagen i princip erhåller statlig kompensation två gånger för en och samma förlust.

Riksskatteverket har i sitt remissyttrande noterat att det för närvarande inte är reglerat i den skatterättsliga lagstiftningen hur aktieägartillskott skall behandlas. Enligt stadgad praxis anses emellertid aktieägartillskott normalt utgöra en icke skattepliktig intäkt. Anledningen härtill torde vara att aktieägartillskottet närmast är att betrakta som en form av kapitalinsats. Verket ifrågasätter emellertid lämpligheten av att, såsom förordats i rapporten, införa regler om skatteplikt för statliga aktieägartillskott, då detta enligt verket skulle innebära dels att ägartillskott från staten skulle behandlas på ett annat sätt än motsvarande tillskott från annan, dels att sådana regler skulle strida mot en stadgad skatterättslig praxis.

Verket föreslår i stället att – om ändrade regler anses erforderliga för att förhindra att de statliga företagen erhåller kompensation två gånger vid förlusttäckningen – lagen (1960:63) om förlustavdrag ändras så att förlustavdraget reduceras med vad företaget erhållit i form av statligt aktieägartillskott. Från denna huvudregel bör dock enligt verket visst undantag för återbetalning av aktieägartillskott göras.

Enligt revisorernas mening är det helt otillfredsställande att genom nuvarande praxis betydande belopp ställs till bolagens fria disposition utöver de direkta bidrag staten gett som stöd för förlusttäckning. Revisorerna förordar därför att en begränsning av rätten till förlustavdrag genomförs.

Revisorernas granskning har endast avsett de statliga företag i vilka staten varit majoritetsägare. Den föreslagna ändringen i beskattningen av statliga aktieägartillskott och andra statliga medelstillskott för förlusttäckning bör dock generellt avse alla företag i vilka staten är aktieägare.

Den skattetekniska lösning som riksskatteverket har presenterat kan enligt revisorernas mening ligga till grund för en ändring i beskattningen. Regeringen bör föranstalta om den ytterligare utredning som är erforderlig.

3 Hemställan

Med hänvisning till vad ovan anförts hemställer riksdagens revisorer
beträffande beskattningen av statliga medelstillskott avsedda för förlusttäckning i företag i vilka staten är aktieägare
att riksdagen som sin meningger regeringen till känna vad revisorerna anför om nödvändigheten av ändrade beskattningsregler samt begär att regeringen framlägger förslag därom för riksdagen.

Detta ärende har avgjorts av revisorerna i plenum. I beslutet har deltagit revisorerna Wiggo Komstedt (m), John Johnsson (s), Börje Stensson (fp), Kjell Nilsson (s), Wivi-Anne Radesjö (s), Bertil Jonasson (c), Stig Gustafsson (s), Birgitta Rydle (m), Anita Johansson (s), Torsten Karlsson (s), Hans Lindblad (fp), Olle Aulin (m), Rune Jonsson (s) och Margareta Gard (m).

Vid ärendets slutliga handläggning har vidare närvarit kanslichefen Göran Förs. 1987/88:17
Hagbergh, byråchefen Bo Willart och revisionsdirektören Percy Björklund
(föredragande).

Stockholm den 24 mars 1988

På riksdagens revisorers vägnar

Wiggo Komstedt

Bo Willart

Rapport 1987/88:2¹,
beslutad av revisorerna i plenum 1987-11-26

0 Sammanfattning

Statens medverkan i företagsrekonstruktioner och strukturomvandling av flera tunga basindustrier har medfört att statliga medel av ansevärda mått anslags till verksamheter i vilka staten redan varit ägare eller inträtt såsom ny ägare. I många fall har statens medelstillskott lämnats för att täcka förluster i bolagens verksamheter. Har dessa medelstillskott formen av aktieägartillskott behandlas de normalt som en extraordinär intäkt vid bolagets resultatredovisning. Samtidigt neutraliseras eller reduceras den uppkomna förlusten i bolagets verksamhet. I beskattningshänseende blir tillskotten emellertid skattefria medan den med medlen täckta förlusten kan utnyttjas för att reducera beskattningen vid framtida vinster.

Från statsfinansiell synpunkt innebär nu rådande beskattningspraxis att de statliga företagen i princip erhåller kompensation två gånger vid förlusttäckningen.

Vid granskningen har tagits fram sådana statliga ägartillskott till några utvalda helägda statliga företag resp. företagsgrupper under perioden 1977/78-1985/86. Till dessa har lämnats tillskott uppgående till ca 23 000 milj kr. Staten kan i dessa fall komma att få avstå från skatteintäkter på ca 12 000 milj kr, om bolagen fullt utnyttjar sin rätt till förlustavdrag. Enligt uppgift från industridepartementet hade före 1987 års taxering tre av de granskade företagsgrupperna (Procordia AB, Luossavaara-Kiirunavaara AB och AB Statens Skogsindustrier) ca 6 000 milj kr i outnyttjade förlustavdrag.

För att undvika här nämnda skattekonsekvens bör statliga ägartillskott som är avsedda att täcka förluster göras skattepliktiga. Det får ankomma på regeringen att för riksdagen lägga fram förslag om erforderlig ändring i beskattningen av aktieägartillskott och andra medelstillskott för förlusttäckning.

1 Granskningens bakgrund och genomförande

Riksdagens revisorer har närmare studerat de statsfinansiella effekterna av statliga företags rätt till förlustavdrag vid inkomstbeskattningen. Granskningen har begränsats till några representativa företag som erhållit statligt stöd i betydande omfattning för täckande av förluster i rörelsen. Med utgångspunkt i dessa fall behandlas frågan om de statliga bolagens rätt till förlustavdrag ur rent principiell synvinkel.

¹ Utredare: Percy Björklund.

Granskningen omfattar de statliga tillskott som lämnats för att täcka förluster i de utvalda bolagen under budgetåren 1977/78-1985/86. Uppgifter-
na om ifrågavarande stöd har hämtats från den årliga redovisningen av
statsbudgetens utfall.

Propositioner och utskottsbetänkanden avseende lämnade statliga me-
delstillskott av den aktuella karaktären har studerats vid granskningen.
Därjämte har kompletterande information inhämtats från industrideparteme-
ntet och de granskade företagen. För belysning av de skatterättsliga
aspekterna på bidrag för förlusttäckning har kontakter också tagits med
finansdepartementet och skatteexpertis.

Förs. 1987/88:17

Bilaga 1

2 Statliga tillskott för förlusttäckning i statliga bolag

Statens medverkan i företagsrekonstruktioner och strukturomvandling av
tung basindustrier har inneburit, att statliga medel av ansevärd mått
anslagits till verksamheter i vilka staten redan varit ägare eller inträtt såsom
ny ägare. Här behöver bara nämnas varvsindustrin, skogsindustrin och järn-
och stålindustrin. Den finansiella medverkan från statens sida kan ha skett i
form av kapitaltillskott för att stärka det egna kapitalet i ett företag eller för
att täcka en nyuppkommen eller ackumulerad förlust i verksamheten.

Tillskotten kan ha avsett ökning av aktiekapitalet, lån med återbetalnings-
skyldighet, lån med villkorlig återbetalningsskyldighet och bidrag. Vid
granskningen har det varit av intresse att studera de villkorade lånen och
tillskotten för förlusttäckning. Det uttalade ändamålet med dessa sistnämnda
former av statligt stöd är att eliminera redovisade eller förväntade förluster i
företag.

Huvuddelen av de statliga aktiebolagen har organisatoriskt samordnats i
Statsföretag AB (numera Procordia AB).

I samband med kriserna inom malm-, järn/stål-, skogs- och varvssektorer-
na redovisades inom Statsföretagsgruppen under åren 1976-1982 stora
förluster efter finansiella intäkter och kostnader. De verkliga förlusterna har
dock varit större men de har till viss del redovisningsmässigt kunnat
reduceras genom vinstgivande verksamhet från andra i gruppen ingående
företag.

Enbart till de tre företagen Svenskt Stål AB (SSAB), Luossavaara-
Kiirunavaara AB (LKAB) och AB Statens Skogsindustrier (ASSI) har det
statliga stödet uppgått till ca 11 000 milj. kr. under perioden 1975/76-1982/
83. Som en följd av dels finansiell rekonstruktion med statliga medel, dels
under de senaste årens rådande högkonjunktur med fördelaktiga exportför-
utsättningar har dessa företag redovisat stigande vinster på verksamheten.
Trots detta erlagger de ingen eller ringa skatt till staten eftersom de
skattemässigt kunnat utnyttja de tidigare uppkomna förlusterna. Bolagens
överskott på verksamheten har nämligen kunnat elimineras vid inkomstbe-
skattningen genom utnyttjande av reglerna om rätt till förlustutjämning vid
taxering för inkomst (lag 1960:63 om förlustavdrag).

3 Redovisningsmässig behandling av statligt stöd till företag

Förs. 1987/88:17
Bilaga 1

Företagens redovisning av erhållet statligt stöd har tidigare skett efter mycket varierande mönster men är numera till stor del normaliserad. Bokföringsnämnden har i sina anvisningar (BFN:23) för redovisning av näringsbidrag (statligt stöd) lämnat rekommendationer för hur redovisningen bör ske i företagets löpande bokföring och årsbokslut. Generellt kan sägas att statligt stöd utan återbetalningsskyldighet skall redovisas som en extraordinär intäkt i bolagets resultaträkning. Alternativt kan ett bidrag som är avsett att täcka eller reducera en kostnad redovisas som en minskning av kostnaden. I det senare fallet skall dock uppgift lämnas i företagets årsredovisning om storleken av beviljat stöd är av väsentlig betydelse för bedömningen av företagets resultat och ställning.

Den typ av statliga kapitaltillskott till de statliga företagen som har till ändamål att täcka förluster i företagets verksamhet redovisas i boksluten normalt som ägartillskott alternativt tillskott från staten. I företagets resultatredovisning rubriceras tillskottet såsom en extraordinär intäktspost, som förbättrar det redovisade årsresultatet. I vissa fall har det statliga stödet använts till att skriva ned värdet på anläggningstillgångar eller varulager. Viss del av erhållet kapitaltillskott har i något fall reserverats för kommande förluster och har då satts av som reserv, vilken under senare år kunnat användas för att neutralisera uppkomna förluster.

Frågan om redovisning och beskattning av statliga bidrag har numera fått sin lösning genom att en samordning har skett av den redovisningsmässiga och skattemässiga behandlingen av sådana bidrag. När det gäller motsvarande behandling av ägartillskott alternativt statligt tillskott till statliga bolag är dock frågan ännu inte tillfredsställande löst i praktiken.

4 Beskattning av medelstillskott till statliga bolag

Statliga och kommunala aktiebolag inkomstbeskattas enligt samma regler som gäller för övriga svenska aktiebolag.

Enligt lag (1960:63) om förlustavdrag får skattskyldig till inkomstskatt åtnjuta förlustavdrag även för förluster som är att hänföra till tidigare beskattningar. Denna rätt till förlustavdrag kan för statliga bolag som av ägaren – staten – fått skattefria bidrag för att täcka förluster i verksamheten medföra ekonomiska förmåner vars berättigande kan sättas i fråga.

Medelstillskott till statliga bolag, t ex för förlusttäckning, kan ske i form av

- näringsbidrag, inbegripet eftergift av statliga villkorslån,
- tillskott av eget kapital antingen genom aktieteckning i samband med nyemission eller formlöst såsom aktieägartillskott (med eller utan förbehåll om rätt till återbetalning ur framtida vinstmedel),
- eftergift av annat statligt lån än villkorslån, t ex vid obestånd.

Reglerna för beskattning av näringsbidrag reformerades år 1983¹ och finns numera i punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen, KL.

Bestämmelserna innehåller bl a följande definition av begreppet näringsbidrag.

Förs. 1987/88:17

Bilaga 1

Med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten.

Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskingsavdrag.

Har bidraget använts för sådan utgift som är på en gång avdragsgill, t ex lönekostnader, utgör bidraget emellertid skattepliktig intäkt. Återbetalas ett bidrag, som har tagits upp som intäkt, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskingsavdrag (t ex byggnader, maskiner), skall vid beräkning av värdeminskingsavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget.

Den skattemässiga behandlingen av eftergift av statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet (s k villkorlån) var tidigare inte reglerad. Genom 1983 års lagstiftning har emellertid uttryckliga regler införts om vilka skatteeffekter som inträder om ett statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet efterskänks. De nya reglerna torde i huvudsak få anses innebära ett förtydligande av äldre rätt och innebär följande.

Det eftergivna beloppet skall inte utgöra skattepliktig inkomst om stödet har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskingsavdrag. Har stödet däremot använts för en utgift som varit avdragsgill skall det eftergivna beloppet utgöra skattepliktig intäkt. Har stödet använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet dras av genom årliga värdeminskingsavdrag, får den skattskyldige vid taxeringen för det år då det eftergivna beloppet skall tas upp som intäkt, utöver ordinarie avskrivning, göra ett extra värdeminskingsavdrag motsvarande det eftergivna beloppet. Detta avdrag får dock inte överstiga tillgångens skattemässiga restvärde. Kan den skattskyldige inte visa vad ett visst skuldbelopp har använts till, skall det anses ha använts till direkt avdragsgilla kostnader.

Bokföringsnämnden har utfärdat en anvisning (BFN:23) beträffande redovisning av näringsbidrag m m.

Kapitaltillskott som staten lämnar ett aktiebolag i sin egenskap av aktieägare i bolaget utgör ej skattepliktig intäkt för bolaget. Detta gäller oavsett om tillskottet lämnats för täckande av förluster eller eljest för att öka bolagets eget kapital samt oberoende av om tillskottet skett i form av aktieteckning i samband med nyemission eller formlöst såsom aktieägartillskott.

Bolaget får å andra sidan inte avdrag för vad som kan komma att återbetalas av tillskottet. Ett sådant belopp betraktas antingen som utdelning eller som återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott.

¹ Bl. a. i anledning av revisorernas granskning av statens lån till Uddeholm AB 1977/78 (granskningspromemoria 1980:1, förs. 1979/80:8).

När det gäller *eftergift av annat statligt lån än villkorlån* så gäller de år 1983 införda reglerna om vilka skatteeffekter som inträder vid eftergift av statliga lån till näringsidkare enligt ordalydelsen endast lån med villkorlig återbetalningsskyldighet (villkorlån). Hur beskattningen skall ske vid eftergift av annat statligt lån blir beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Oavsett om de statliga medelstillskotten är skattefria eller inte medges förlustavdrag enligt den ovannämnda lagen om förlustavdrag med i denna angivna förutsättningar.

Reglerna om inkomstbeskattningen och förlustavdragen behandlas närmare i en som *underbilaga 1* intagen promemoria upprättad av tillkallad konsult.

5 Statligt stöd till vissa statliga företag

Staten bedriver företagsverksamhet dels inom sju affärsverk, dels i ett antal hel- eller delägda aktiebolag. Enligt uppgift i propositionen (1986/87:74) om näringspolitik inför 90-talet omsatte den statliga företagssektorn ca 180 miljarder kronor år 1985 och sysselsatte ca 310 000 personer. Industridepartementet är huvudman och ansvarigt för en viktig del av denna verksamhet. Sålunda finns inom departementets ansvarsområde två affärsverk med dotterbolag samt närmare tjugo hel- eller delägda företag. Flera av företagen är i sin tur moderbolag i industrikoncerner. I denna statliga företagsgrupp ingår bl a följande helägda aktiebolag:

Procordia AB

Luossavaara-Kiirunavaara AB (LKAB)

AB Statens Skogsindustrier (ASSI)

Svenska Varv AB och

Zenit Shipping AB

Till dessa bolag har i betydande omfattning lämnats statligt stöd i skiftande form såsom bidrag till personalkostnader, bidrag till utvecklingskostnader, bidrag till räntekostnader, bidrag för nedskrivning av anläggningstillgångar, bidrag i form av avskrivningslån m fl. Den typ av stöd som beviljats i form av ägar- eller medelstillskott för att i första hand täcka förluster i bolagens verksamhet granskas i denna rapport.

Som information lämnas en sammanställning över resultatet i vissa statliga företag under åren 1980–1985 vilken har hämtats ur den angivna propositionen.

Resultatet i vissa statliga företag under åren 1980–1985 (milj. kr.)

Förs. 1987/88:17

Bilaga 1

	Resultat efter finansiella intäkter och kostnader ²					
	1980	1981	1982	1983	1984	1985
Affärsverket FFV inkl. FFV AB	34	101	172	170	134	202
Domänverket inkl. Domänföretagen AB	209	192	163	307	267	206
AB Statens Skogsindustrier, ASSI	11	-526	-523	245	541	155
Norrlands Skogsägares Cellulosa AB, Ncb	-97	-71	79	203	328	200
Luossavaara-Kiirunavaara AB, LKAB	-352	-663	-406	101	545	833
Procordia AB	261	-578	-299	529	533	733
SSAB Svenskt Stål AB	-584	-774	23	303	565	205
Svenska Varv AB	-1 474	-1 839	-1 383	312	-811	41
Sveriges geologiska AB (SGAB)	-	-	4	4	11	-8
Totalt	-1 651¹	-2 969¹	2 170	2 174	2 113	2 567

¹ ASSI och LKAB ingick åren 1980 och 1981 i Procordia. Hänsyn till detta har tagits i totalsiffrorna.

² Kostnader för omstrukturering har i flera fall tagits som extraordinära kostnader samt ägartillskott tagits upp som extraordinär intäkt, vilket gör att nettoresultatet kan avvika avsevärt från det i tabellen angivna resultatet.

5.1 Statsföretag AB (fr o m 1/1 1983 Procordia AB)

År 1969 beslutade riksdagen att de statliga bolag som hade en övervägande affärsmässig inriktning skulle samordnas under ett förvaltningsbolag, Statsföretag AB. Den 1 januari 1970 övertog bolaget från fonden för statens aktier aktierna i 22 bolag till ett sammanlagt bokfört värde av drygt 1 700 milj. kr. Under åren 1976–1979 skedde ett antal stora företagsförvärv bl a inom skogs-, stål- och varvsindustrierna i samband med strukturkriser inom dessa näringsgrenar.

Statsföretagsgruppens totala förluster uppgick för åren 1976–1982 till drygt 6 000 milj. kr. En finansiell rekonstruktion av Statsföretagsgruppen genomfördes efter beslut av riksdagen år 1983.

Staten övertog per den 31 december 1982 Statsföretags aktieinnehav i ASSI, LKAB, SSAB, Sv. Petroleum och NJA för ett kontantbelopp av 2 400 milj. kr. Därjämte efterskänkte staten vissa fordringar på Statsföretag. Statsföretags kvarvarande dotterbolag per 1 januari 1983 efter genomförd rekonstruktion redovisas i *underbilaga 2*. Statsföretag har efter den genomförda rekonstruktionen genomgått en fortsatt omstrukturering. Det nuvarande Procordia AB (f. d. Statsföretag AB) har koncentrerat sin verksamhet till fyra affärsområden, nämligen konsument, service, verkstad och kemi/läkemedel.

Följande sammanställning redovisar de statliga ägar- och medelstillskott som lämnats till vissa helägda dotterföretag inom Statsföretagsgruppen under en tioårsperiod.

**Ägar- och medelstillskott till Statsföretag inkl vissa helägda dotterbolag
budgetåren 1977/78–1985/86**

Anslag milj kr

1977/78	Ägartillskott för förluster avseende	
	Eiserkoncernen	190
	Bidrag	531
	Kapitaltillskott	300
1978/79	Kapitaltillskott	275
	Medelstillskott	30
	Medelstillskott LKAB	700
	Kapitaltillskott	114
	Medelstillskott Eiserkoncernen	24
	Kapitaltillskott Kockums Industri AB	50
1979/80	Medelstillskott Regioninvest Norr	75
	Medelstillskott Kockums Industri AB	265
	Medelstillskott LKAB	640
1980/81	Medelstillskott LKAB	715
1981/82	Medelstillskott LKAB	375
	Medelstillskott LKAB	800
	Medelstillskott Regioninvest Norr	55
	Kapitaltillskott Regioninvest Norr	300
	Medelstillskott Svenska Petroleum AB	335
1982/83	Medelstillskott Regioninvest Norr	110
1983/84	Medelstillskott Eiserkoncernen	38
	Medelstillskott Regioninvestgruppen	230
		<hr/>
	Summa milj. kr.	6 152

Som komplettering till de lämnade medelstillskotten till Statsföretag redovisas även separat de statliga medelstillskott som lämnats till de bolag som endast viss tid ingått som helägda dotterbolag i Statsföretag AB.

5.1.1 Luossavaara-Kiirunavaara AB (LKAB)

Bolaget startade sin verksamhet år 1890. Fram till början av 1970-talet var LKAB ett renodlat järnmalmsföretag. Bolaget började då diversifiera sin verksamhet såsom "statens mineralföretag" med sitt mineraltekniska kunnande som bakgrund. Strukturförändringarna inom branschen och den svåra konjunkturedgången, som började i mitten av 1970-talet, påverkade LKAB:s leveransmöjligheter och därmed dess ekonomi. Verksamheten vid det tidigare så vinstgivande företaget har sedan år 1977 och en bit in på 1980-talet drivits med stor förlust.

Staten har alltsedan år 1978 tillskjutit betydande belopp till LKAB:s verksamhet genom förlusttäckning. Den statliga finansieringen inkl aktieägarfinansiering uppgick under perioden 1978–1981 till sammanlagt 2 765 milj. kr. (enligt prop. 1981/82:56). I nämnda proposition redovisas följande om resultatutvecklingen i LKAB-koncernen.

Förs. 1987/88:17
Bilaga I

Resultatutveckling

Resultatutvecklingen i LKAB-koncernen under åren 1978–1980 jämte prognos för år 1981 upprättad i slutet av oktober redovisas i följande tabell.

Milj kr	1978	1979	1980	Prognos 1981
Rörelsens intäkter	1 935	2 267	2 317	2 220
Rörelsens kostnader	-2 200	-2 324	-2 189	-2 163
Rörelseresultat före avskrivningar	- 265	- 57	128	57
Avskrivningar enligt plan	- 234	- 244	- 258	- 298
Finansiella intäkter och kostnader	- 176	- 191	- 222	- 449
Resultatet efter finansiella intäkter och kostnader	- 675	- 492	- 352	- 690
Extraordinärt netto	- 192	- 10	- 2	- 40
Ägartillskott	+ 500	+ 440	+ 340	+ 750
Resultat före bokslutsdispositioner och skatt	- 367	- 62	- 14	20
Nettoresultat	- 219	- 45	- 102	- 10

Koncernens egna kapital har trots nettoförluster sedan år 1978 kunnat bibehållas och beräknas uppgå till 1 300 milj kr vid slutet av år 1981. Detta är en följd av att staten via Statsföretag varje år tillskjutit medel för förlusttäckning samt att Statsföretag tecknat nyemitterade aktier i LKAB åren 1979, 1980 och 1981.

Resultatutvecklingen har under en följd av år varit klart negativ och successivt försämrats. De sammanlagda underskotten efter finansnetto uppgår för perioden 1978–1981 till 2 200 milj kr. Statligt stöd för förlusttäckning har samtidigt uppgått till 2 030 milj kr. Den likviditets- och lönsamhetskris som företaget nu hamnat i är allvarligare än tidigare. Företaget saknar finansiella reserver för att möta krisen. Den senaste resultatprognosen för år 1981 pekar på en nettoförlust på 750 milj. kr, vilket motsvarar 30 % av LKAB:s omsättning eller 100 000 kr per anställd.

Under åren 1981–1982 redovisar moderbolaget förluster efter finansiellt netto uppgående till drygt 1 000 milj kr. Efter den år 1982 genomförda finansiella rekonstruktionen av bolaget har verksamheten genererat vinster.

Moderbolagets resultaträkningar för åren 1981–1985 (där ägartillskotten finns redovisade) framgår av följande sammanställning hämtad ur bolagets årsredovisning för år 1985 (beloppen angivna i milj kr).

MODERBOLAGET	1981	1982	1983	1984	1985
Resultaträkning					
Rörelsens intäkter	1.988,0	1.963,7	2.449,7	3.005,2	3.411,6
Rörelsens kostnader	1.908,4	1.917,3	2.080,4	2.195,4	2.501,2
Planenliga avskrivningar	298,0	185,0	74,7	289,5	300,5
Rörelseresultat efter avskrivningar	-218,4	-138,6	294,6	520,1	609,9
Finansiellt netto	-444,1	-275,3	-135,6	49,0	219,0
Resultat efter finansiellt netto	-662,5	-413,9	158,9	569,1	828,9
Extraordinärt netto	661,7	446,5	-106,6	-144,3	-153,5
Bokslutsdispositioner	-15,7	-16,5	-31,7	-233,9	-533,2
Skatter	15,5	16,1	11,3	14,2	16,0
Nettoresultat	-32,0	0,0	9,3	176,8	126,2
Utdelning	-	-	-	17,5	17,5
Lånade koncernbidrag och ägartillskott	17,5	10,6	83,9	33,8	49,5
Erhållna koncernbidrag	3,7	8,8	14,7	-	2,2
Ägartillskott	2.250,0	1.000,0	-	-	-

I följande sammanställning upptas de statliga ägar- och medelstillskott som lämnats för LKAB avseende förlusttäckning under en tioårsperiod.

Förs. 1987/88:17
Bilaga I

Ägar- och medelstillskott till LKAB budgetåren 1977/78–1985/86

<i>Medelstillskott via Statsföretag AB</i>	<i>Anslag milj kr</i>
1978/79 Förlusttäckning	700
1979/80 Förlusttäckning	640
1980/81 Förlusttäckning	715
1981/82 Förlusttäckning	375
” Förlusttäckning	<u>800</u>
	Summa milj kr 3 230

Den 31 december 1982 förvärvade staten LKAB-aktierna av Statsföretag AB.

5.1.2 AB Statens Skogsindustrier (ASSI)

ASSI startade sin verksamhet år 1942. Bolaget bildades för att driva 16 sågverk och en liten sulfitmassafabrik som dåvarande domänstyrelsen förvärvat under 1920- och 1930-talen.

ASSI är numera ett av Sveriges störreskogsindustriföretag, som tillverkar och säljer förpackningspapper, förpackningar samt sågade trävaror och fönster. I ASSI-gruppen ingår också ett antal wellpappföretag inom och utom Sverige. ASSI:s verksamhet har utvecklats i snabb takt under 1970-talet. Den ekonomiska utvecklingen har under denna period präglats av en omfattande investeringsverksamhet.

Resultatutvecklingen under perioden 1976–1981 framgår av ASSI-koncernens resultaträkningar i följande sammandrag:

ASSI-koncernens resultaträkning för åren 1976–1981 (milj kr)

	1976	1977	1978	1979	1980	1981
Rörelsens intäkter	1501	1620	2371	2897	3475	3656
Rörelsens kostnader	-1369	-1816	-2297	-2577	-3018	-3397
Rörelseresultat före avskrivningar	132	4	74	320	457	259
Avskrivningar enligt plan	-104	-131	-169	-177	-170	-217
Finansnetto	-74	-237	-160	-229	-276	-568
Resultat efter finansnetto	-46	-364	-255	-36	11	-526
Extraordinärt netto	1	125	30	36	8	-64
Resultat före boksluts-dispositioner och skatt	-45	-239	-225	-50	19	-590
Redovisat resultat	11	1	-335	2	3	-518

Genom den finansiella rekonstruktionen av ASSI som genomfördes i samband med 1982 års bokslut täcktes detta års förlust uppgående till i runt tal 800 milj kr delvis med ägartillskott från Statsföretag och staten.

Följande sammanställning redovisar vissa statliga medelstillskott till ASSI under en tioårsperiod.

Förs. 1987/88:17
Bilaga 1

Statliga medelstillskott budgetåren 1977/78–1985/86

	<i>Anslag milj kr</i>
1978/79 Villkorslån från staten	275
1982 Ägartillskott från Statsföretag	500
1982/83 Medelstillskott från staten för rekonstruktion	<u>2 000</u>
Summa	2 775

Per den 31/12 1982 övertogs Statsföretags aktier i ASSI av staten (industridepartementet).

5.1.3 Svenska Petroleum AB (SP)

Svenska Petroleum bildades år 1975 som kommersiellt instrument för statens oljepolitik. Bolagets snabba expansion, särskilt under åren 1979–1981, har inneburit stora krav på kapitaltillskott från ägarna. Dessa utgjordes av Statsföretag AB och statens vattenfallsverk som vardera innehade halva antalet aktier i SP. År 1982 övertog staten Statsföretags aktieinnehav av SP-aktier.

Följande sammanställning utvisar statliga medelstillskott avsedda att förbättra resultatet av verksamheten under en tioårsperiod.

Statliga medelstillskott budgetåren 1977/78 – 1985/86

	<i>Anslag milj kr</i>
1981/82 Från Statsföretag för förlusttäckning	335
Från statens vattenfallsverk för förlusttäckning	335
1984/85 Ägartillskott från staten (finansiell rekonstruktion)	<u>214</u>
Summa	884

Den 1 januari 1986 ändrades bolagets firma till OK Petroleum AB och staten innehar 30 % av aktierna i bolaget. Ägare utöver svenska staten är Oljekonsumenternas Riksförbund och det finländska bolaget Neste OY.

5.2 Svenska Varvsgruppen

Svenska Varv AB

Liksom Procordiagruppen (fd Statsföretagsgruppen) är Svenska Varvsgruppen direkt underställd industridepartementet.

Svenska Varv AB bildades år 1977 med syfte att samordna verksamheter-

na vid de statsägda varven. I gruppen ingick AB Götaverken, Karlskronavarvet AB och Uddevallavarvet AB. Bolaget erhöll vid starten ett eget kapital på 900 milj kr jämte ett bidrag på 435 milj kr. Ytterligare beviljades ett särskilt anslag av 859 milj kr för att huvudsakligen täcka förluster i samband med avvecklingen av Eriksbergssvarvet. För att undvika eventuella förluster på fartygsproduktionen bemyndigades riksgäldskontoret att teckna garantier (värdegarantier) till den statliga varvskoncernen. Ramen för dessa garantier uppgick till 800 milj kr. Förlusterna på verksamheten (inkl kostnader för nedläggningen av Eriksbergssvarvet och förluster vid övertagandet av Kockums varv) var redan de första åren betydande och uppgick till drygt 7 900 milj kr under perioden 1977–1979 enligt uppgift i prop 1979/80:165 om vissa varvsfrågor. Från år 1979 ingår också Kockums varvs- och rederirörelse i koncernen.

År 1980 utarbetades en strukturplan för Svenska Varvs fortsatta verksamhet och i samband därmed beviljade riksdagen finansiellt stöd till bolaget i form av medelstillskott och bidrag om sammanlagt 1 498 milj kr för perioden 1980–1984. Vidare bemyndigade riksdagen riksgäldskontoret att iklåda staten garantier till Svenska Varvavseende förlusttäckning för kundfordringar och fartygsproduktion om sammanlagt 3 350 milj kr till utgången av år 1984.

I prop 1982/83:147 om vissa varvsfrågor redovisas den faktiska och förväntade resultatutvecklingen för Svenska Varv under perioden 1980–1985.

Sammanställning av faktisk och bedömd resultatutveckling åren 1980–1985 för Svenska Varv AB (milj. kr.)¹

	Utfall 1980	1981	1982	Summa 1980–1982	Plan 1983	1984	1985	Summa 1983–1985
Storvarv	- 917	- 754	- 92	-1763	+ 17	-113	+131	+ 35
Reparations- och mindre varv	- 217	- 157	+ 35	- 339	+ 27	+ 38	+ 39	+104
Industri- bolaget och Utvecklings- bolaget och vindenergi	- 22	- 94	- 84	- 200	+ 49	+ 69	+ 85	+203
Svenska Varv ²	- 63	- 87	- 65	- 215	- 75	- 56	- 60	-191
Elimineringar ³	- 173	- 579	- 666	-1418	- 54	+163	+157	+266
	- 121	- 33	- 142	- 296	+131	+ 18	+ 18	+167
Summa Svenska Varv exkl. Zenit	-1513	-1704	-1014	-4231	+ 95	+119	+370	+584
Zenit	+ 52	+ 103	- 944	- 789				
Totalt	-1461	-1601	-1958	-5020				

¹ Stöd till beställare av fartyg, väsentligen vid storvarven, uppgick åren 1980–1981 till 535 milj. kr. Stödet gjorde det möjligt för varven att erhålla bättre priser och har därigenom förbättrat resultatet. För åren 1981–1982 utgår vidare 562 milj. kr. och för år 1983 38 milj. kr. i avskrivningslån till Svenska Varv exkl. Öresundsvarvet AB. Detta stöd har inte tillgodoräknats resultatet i sammanställningen.

² I resultatet ingår förutom kostnader för administration och utvecklingsbidrag ett stort negativt valuta- och räntenetto åren 1980–1982.

³ Elimineringar består huvudsakligen av koncernmässiga kvittningar av realiserade valutaförluster.

En förnyad finansiell rekonstruktion av Svenska Varvskoncernen genomfördes år 1982 varvid moderbolaget erhöll tillskott på 2 155 milj kr bl a för förlusttäckning. I samband med denna rekonstruktion övertog staten från Svenska Varv AB aktierna i dotterbolaget Zenit Shipping AB.

Förs. 1987/88:17
Bilaga 1

Riksdagen beviljade år 1985 Svenska Varv ett medelstillskott på 950 milj kr som bidrag till vissa förluster hänförliga till avvecklingen av Uddevalla-varvet.

Följande sammanställning redovisar vissa statliga medelstillskott till den statliga varvsgruppen under en tioårsperiod.

Svenska Varv AB

Statliga medelstillskott budgetåren 1977/78–1985/86

	<i>Anslag milj kr</i>
1977/78 Aktieägartillskott	435
Medelstillskott (för förlusttäckning)	950
1978/79 " (förlusttäckning)	2 200
Bidrag (förlusttäckning Kockums Varv)	500
1979/80 " " " "	235
1980/81 Medelstillskott	212
1981/82 Medelstillskott för Öresundsvarvet	672
1982/83 Kapitaltillskott (för förlusttäckning)	1 850
1985/86 " " "	950
	<hr/>
Summa	8 004

Utöver dessa medelstillskott har staten infriat följande garantiförbindelser för Svenska Varv avseende förluster på fartygsproduktionen.

Utbetalda garantiförbindelser för Svenska Varv AB avseende kundförluster och fartygsproduktion

	<i>Utbet milj kr</i>
1978/79 Garanti för förluster	244
1979/80 " "	380
1980/81 " "	226
1981/82 " "	2 499
	<hr/>
Summa	3 349

Vid sidan av riksdagens specialdestinerade medelstillskott till Svenska Varv har bolaget tilldelats medel från det generella varvsstödet på samma villkor som gällt för varvsnäringen i övrigt.

Svenska Varvskoncernen har den 1 september 1987 bytt namn och heter numera Celsius Industrier.

5.3 ZenitShipping AB

Förs. 1987/88:17

Bilaga I

I samband med omstruktureringen av den svenska varsindustrin blev Zenit (tidigare dotterbolag till AB Götaverken) dotterbolag till Svenska Varv AB.

Sedan år 1977 har bolaget hand om huvuddelen av rederiverksamheten inom Svenska Varv.

Den 31 december 1982 övertog staten aktierna i Zenit. Vid övertagandet anslog riksdagen för sanering av bolaget 3 000 milj kr i kapitaltillskott, varav 350 milj kr för ökning av bolagets eget kapital och resterande belopp för att täcka dels under år 1982 uppkommen förlust, dels förväntade förluster under de närmaste åren.

Sedan år 1976 har Zenit tagit emot 69 fartygsengagemang, varav 20 under år 1982 som var sista året i Svenska Varvskoncernen. Stora förluster åren 1983 och 1984 medförde att riksgäldskontoret medgavs överta betalningsansvaret ca 1 100 milj kr av bolagets skulder. Vid årsskiftet 1985-1986 återstod i Zenits ägo 25 fartyg eller fartygsandelar enligt uppgift i 1986 års redogörelser för de statliga företagen (rskr 1986/87:20).

Zenit Shipping AB redovisar följande resultat av verksamheten under åren 1982-1985.

Resultat före dispositioner och skatt

År	Milj kr
1982	./. 944
1983	./. 747
1984	./. 2 066
1985	./. 692
Summa förluster	4 449

6 Överväganden

En brist i ett bolags aktiekapital täcks normalt genom aktieteckning i samband med nyemission eller genom aktieägartillskott. Ett aktieägartillskott grundar inte någon aktieägarrätt och kan lämnas av såväl aktieägare som av person utanför ägarkretsen.

Utmärkande för aktieägartillskottet är att aktiebolaget tillförs ett värde som är av sådant slag att det kan redovisas som tillgång (eller som minskning av tidigare skuld) utan att det därigenom uppkommer en sådan förpliktelse för bolaget som måste redovisas som skuld. Ett mottaget aktieägartillskott får i följd därav redovisas som intäkt eller närmare bestämt som en extraordinär intäkt.¹

¹ Se bl a tidskriften Balans nr 1/1985 s. 6.

6.1 Ägartillskott vid inkomstbeskattningen

Ägartillskotten behandlas i normalfallen inte som skattepliktig intäkt och påverkar därför inte företagets beskattningsbara inkomst. Detta medför att de förluster som i redovisningen täcks med ägartillskott i beskattningsavseende kvarstår och kan kvittas mot framtida vinster. Då sådan kvittning äger rum reduceras inkomstskatten och annan skatt i motsvarande grad.

ILKAB:s årsredovisning för verksamhetsåret 1985 anges också att bolaget i sin deklaration kan göra avdrag för tidigare förluster (förlustavdrag) och därför inte behöver betala inkomstskatt. De redovisade skatterna i bolagets resultaträkning utgörs av fastighetsskatt, skatt till Norge samt vinstdelnings-skatt (löntagarfondskatt).

I proposition 1986/87:126 om vissa aktiefrågor för Procordia AB m m redovisas delar av den skrivelse som styrelsen i Procordia AB tillställt regeringen i samband med förslaget att öka bolagets aktiekapital genom nyemission och inregistrering på Stockholms fondbörs. I skrivelsen anför s bl a följande:

Under de närmaste åren kommer likviditet och soliditet enligt Procordias bedömning att utvecklas bättre än vad enbart lönsamheten ger vid handen beroende på stora utnyttjade förlustavdrag som minskar skattebetalningarna och tillåter ökning av det egna kapitalet. Förlustavdragen uppgår till drygt 2 miljarder kr efter 1987 års taxering.

Hur de aktieägartillskott och företagsspecifika lån som lämnats med särskilda villkor för återbetalning skall behandlas från redovisnings- och beskattningssynpunkt synes det fortfarande i viss mån råda delade meningar om bland experterna på området. I redovisningshänseende torde dock de tidigare omnämnda rekommendationerna som bokföringsnämnden lämnat för bokföringen av statliga stödformer ha accepterats och tillämpats av flertalet av de bokföringspliktiga.

6.2 Rätten till förlustavdrag

I granskningsärendet har frågan om ägartillskott begränsats till att omfatta sådana tillskott som lämnas för förlusttäckning. I normalfallet är det aktieägarna eller en grupp aktieägare som tillskjuter medel för att undvika en likvidation av bolaget, på grund av att viss del av aktiekapitalet har förbrukats.

Även om uppkommen förlust har täckts i redovisningen, kvarstår den skattemässigt och kan senare utnyttjas i kommande deklarationer. Det allmänna bidrar på detta sätt att kompensera bolaget för tidigare förlust som ej kunnat utnyttjas vid inkomstbeskattningen.

Vad som sagts gäller även statliga bolag. Beträffande dessa blir effekten av medeltillskotten dock något annorlunda som framgår av det följande. I resonemanget bortses helt från verkliga kapitaltillskott som enbart har till ändamål att utvidga kapitalbasen i bolaget.

Riksdagen har – som tidigare redovisats – under tidsperioden 1978–1982 lämnat avsevärda tillskott för förlusttäckning till statliga bolag. Enbart för

LKAB:s del rör det sig om mer än 3 000 milj kr. Utöver dessa tillskott för förlusttäckning har LKAB (alternativt Statsföretag AB) under perioden 1977–1982 erhållit drygt 2 000 milj kr för rekonstruktion och förstärkt finansiering av verksamheten i LKAB.

Förutom att statsmedel i denna storleksordning har lämnats för att täcka de förluster som uppkommit i verksamheten, kan bolaget skattemässigt utnyttja de med allmänna medel redan kompenserade förlusterna i form av förlustavdrag vid inkomstbeskattningen. Härigenom får det allmänna avstå från skatteintäkter. Motsvarande belopp kan i stället disponeras av bolaget. Statsfinansiellt sett innebär förfarandet i princip att förluster i de statliga bolagen kompenseras två gånger.

Vid underhandskontroll hos finansdepartementet har bekräftelse erhållits att statliga tillskott (jämförbara med ägartillskott) till de statliga bolagen inte skall beskattas.

Rätten utnyttja förlustavdrag har behandlats av riksdagen i fallet Kockums AB, som är privatägt. I detta fall gällde det rätten till förlustavdrag i samband med överlåtelse av större delen av bolagets verksamhet till staten. Såväl näringsutskottet (NU 1978/79:47) som skatteutskottet (SkU 1978/79:7y) anförde härvid att Kockums AB inte borde få tillgodogöra sig kvarstående förlustavdrag efter det att staten delvis övertagit koncernens tillgångar och skulder. En sådan rätt förelåg nämligen enligt gällande skattelagstiftning. Näringsutskottet motiverade sin ståndpunkt sålunda:

Det ter sig också stötande om staten, förutom att den övertar ansvaret för koncernens ansevärdiga skulder, skulle få vidkännas ett bortfall av skatter från det sålunda från skulder rensade moderbolaget av den storleksordning det här är fråga om.

Det eventuella skattebortfallet beräknades vara omkring 90–170 milj kr. Näringsutskottet föreslog att Kockums AB skulle utfästa sig att, i den mån bolaget utnyttjade sin rätt till förlustavdrag enligt förlustutjämningslagen, efter hand till staten inbetala ett belopp som motsvarar den skattelättnad bolaget skulle erhålla på grund av avdraget.

Riksdagen beslutade därefter med hänvisning till Kockumsfallet om viss begränsning av avdragsrätten för uppkomna förluster i samband med överlåtelse av verksamhet. Denna regel om begränsad rätt till förlustavdrag infördes i anvisningarna till kommunalskattelagens 20 §. Regeln finns numera i § 2 mom 5 i lagen om statlig inkomstskatt.

Det nu redovisade principiella synsättet på rätten till förlustavdrag i samband med överlåtelse torde även kunna anläggas på löpande tillskott för förlusttäckning i de statliga bolagen.

6.3 Omfattningen av förlustavdragen i vissa statliga bolag

Som påvisats i granskningens tidigare avsnitt har riksdagen beviljat avsevärda belopp till de granskade statliga bolagen. Därav har en stor del lämnats i form av bidrag eller tillskott som inte blir föremål för beskattning.

En sammanställning av sådana statliga medelstillskott för den aktuella tidsperioden utvisar följande.

Medelstillskott för i huvudsak förlusttäckning till vissa statliga bolag under perioden 1977/78 – 1985/86 (milj kr)

Förs. 1987/88:17
Bilaga I

Procordia (fd Statsföretag AB)

För LKAB	3 230	
För Svenska Petroleum	335	
Vissa övriga helägda dotterbolag	<u>2 587</u>	6 152
<i>Svenska Petroleum</i>	884	
Varav från Statsföretag	<u>- 335</u>	549
<i>ASSI</i>		2 775
<i>Sv. Varv AB</i>		
Medelstillskott	8 004	
Infriade garantier för förluster	<u>3 349</u>	11 353
<i>Zenit Shipping AB</i>		
För förlusttäckning		<u>2 650</u>
Totalt summa		<u>23 479 milj kr</u>

Även andra former av tillskott från staten har lämnats för att täcka uppkomna förluster. Sålunda har bl a stöd i form av skuldebrev lämnats för att vid senare tidpunkt inlösas av staten. Sådana utfästelser har dock inte medtagits i denna sammanställning, då det har varit svårt att avgöra om beloppet enbart varit avsett att täcka förluster i bolagens verksamhet.

Storleken av den inkomstskatt staten går miste om för perioden 1977/78–1985/86 när det gäller ovannämnda bolag kan överslagsvis anges på följande sätt. Vid en bolagsskatt på 52 % och ägartillskott uppgående till 23 000 milj kr kommer staten att avstå från skatteintäkter på ca 12 000 milj kr.

Enligt uppgifter från dels industridepartementet, dels de av granskningen omfattade bolagen (exkl Sv Varv AB och Zenit AB) uppgick de vid den statliga taxeringen utnyttjade förlustavdragen före 1987 års taxering till ca 6 000 milj kr för dessa bolag.

Den möjliga skattereduceringen, uppgående till ca 3 100 milj kr, kan bolagen i framtiden förfoga över för egna ändamål. Ändamål som riksdagen inte har haft möjlighet att ta ställning till. SSAB, till vilket bolag riksdagen har anslagit betydande belopp för förlusttäckning, hade vid den senaste taxeringen utnyttjat sina underskottsavdrag till fullo enligt uppgift från industridepartementet.

Vidare kan nämnas att Procordiakoncernen vid taxeringen hittills har utnyttjat ca 1 000 milj kr av sina förlustavdrag.

Vissa statliga bolag har vidare, såvitt vi kunnat konstatera, på senare tid använt sina överskottsmedel till finansiell verksamhet. Denna har i några fall givit bättre tillskott till bolagets resultat än bolagets ordinarie verksamhet.

När riksdagen beviljar ägartillskott för förlusttäckning i bolagets verksamhet tas allmänna medel i anspråk för att utradera en förlust. I och med detta bör den statliga insatsen för bolaget vara till fyllest. Att i form av skattereducering stärka bolagets ekonomiska ställning ytterligare i anledning av samma förluster kan det inte finnas anledning till.

Ägartillskotten för resultatreglering inom sådana koncerner i vilka till

övervägande del ingår helägda dotterbolag kan framdeles komma att till stor del ersättas med koncernbidrag. Då den kommunala taxeringen av juridiska personer har slopats fr o m år 1985 underlättas nämligen möjligheterna att med koncernbidrag täcka förluster i (till minst 90 % ägda) dotterbolag. Tidigare beskattades i många fall koncernbidrag vid den kommunala taxeringen men inte vid den statliga taxeringen.

7 Åtgärd

Som framgått av granskningen beviljar riksdagen i många fall medelstillskott för att täcka förluster i statliga bolag och för att därigenom förhindra att likvidationsplikt inträder.

De nu gällande skattebestämmelserna ger ett sådant bolag rätt att utnyttja sålunda uppkomna förluster för kvittning mot framtida vinster. Den nedsättning av inkomstskatt och annan skatt som härigenom uppkommer för bolaget kan bolaget använda i sin löpande verksamhet. Samtidigt är dessa bidrag inte skattepliktiga.

Som angetts i det föregående (s. 19) har man i riksdagen i näraliggande fall uttalat att sådana "dubbla" förmåner inte bör ges. Det finns inte skäl att behandla nu avhandlade ägartillskott på annat sätt. I den mån något statligt bolag behöver ytterligare stöd efter förlusttäckningen får denna fråga behandlas av riksdagen för sig.

För att undvika här nämnda skattekonsekvenser bör även statliga ägartillskott som är avsedda att täcka förluster – i likhet med vad som gäller för näringsbidrag – göras skattepliktiga.

Även om nu angivna ändring genomförs finns det en möjlighet att undvika beskattning av ett statligt medelstillskott för att täcka en redovisad förlust. Ett medelstillskott som avser utökning av bolagets kapitalbas genom ökning av aktiekapitalet kan nämligen kombineras med en motsvarande nedsättning av aktiekapitalet. Användes denna nedskrivning av aktiekapitalet för att täcka uppkommen förlust, kvarstår bolagets rätt att åtnjuta förlustavdrag vid kommande taxering. Emellertid torde risken för ett missbruk av denna typ av statliga medelstillskott bedömas vara ringa, bl a på grund av det omständliga förfarandet vid ändring av aktiekapitalet. Vid nytillskott av statliga medel för ökning av aktiekapitalet har ju dessutom riksdagen att ta ställning till ändamålet med medelstillskottet.

En annan fråga som uppkommer i detta sammanhang är den hur tillskott till delägda statliga bolag skall behandlas.

Tillämpas genomgående den regeln att statligt stöd för förlusttäckning skall beskattas, innebär detta att ägartillskotten från staten kommer att behandlas på annat sätt än motsvarande tillskott från annan ägare.

I princip synes det emellertid å andra sidan inte finnas skäl att göra någon skillnad vid behandlingen av hel- resp. delägda statliga företag i fråga om de statliga ägartillskotten.

När det gäller förlustavdrag vid kommande beskattning inträder för övrigt lika behandling för såväl hel- som delägda statliga bolag.

Det bör ankomma på regeringen att för riksdagen lägga fram förslag om den skattemässiga behandlingen av statliga ägartillskott och andra medelstillskott för förlusttäckning.

Statsföretags dotterbolag per 1983-01-01

Förs. 1987/88:17
Bilaga 1
Underbilaga 1
till rapport 1987/88:2

ABAB, Allmänna Bevaknings AB
Berol Kemi AB
Beroxo AB
BSK BS Konsult AB
Ceaverken AB

AB Eiser
Investment AB Procordia
Kabi Vitrum AB
Kalmar Kockum AB
Kocumation AB

Kockums Industri AB
Laxå Bruks AB
Liber Grafiska AB
Nyckelhus AB
Pullmax AB

Regioninvest i Norr AB
Rockwool AB
SARA AB
Serva Promotion AB
SMT Machine Company AB

Statsföretag International AB
AB Statsföretagens Samköp
Swedish Industrial Development Corporation (SID)
Svenska Lagerhus AB
Svenska Risk Management Service AB

Svenska Utvecklings AB
Svetab, Svenska Industrietablerings AB
Toolboxgruppen i Stockholm AB
Uddcomb Sweden AB

Intressebolag

Beijer Byggmaterial AB
Bilfragmentering AB
AB ID-Kort
AB Sajo Maskin
Sweden Center Japan AB

Öhrlings revisionsbyrå

Statliga bolags rätt till förlustavdrag

Förs. 1987/88:17
Bilaga 1
Underbilaga 2
till rapport 1987/88:2

Inledning

Staten och kommunerna var tidigare skattskyldiga till kommunal inkomstskatt för vissa slags inkomster. Den slojade kommunala taxeringen av juridiska personer fr. o. m. år 1985 har medfört att staten och kommunerna helt befriats från skyldigheten att betala inkomstskatt.

Statliga och kommunala aktiebolag beskattas enligt samma regler som andra svenska aktiebolag. Bolagsskattesatsen är 52 %. Härtill kommer vinstdelningsskatten som baseras på ett delvis annat underlag än den vanliga inkomstskatten. Skatten tas ut med 20 % av underlaget.

Frånvaron av särregler för beskattningen av de offentligägda aktiebolagen garanterar en neutralitet i beskattningen.

Medelstillskott för förlusttäckning

Medelstillskott till statliga bolag, t. ex. för förlusttäckning kan ske i form av

- näringsbidrag, inbegripet eftergift av statliga villkorlån
- tillskott av eget kapital antingen genom aktieteckning i samband med nyemission eller formlöst såsom aktieägartillskott (med eller utan förbehåll om rätt till återbetalning ur framtida vinstmedel)
- eftergift av annat statligt lån än villkorlån, t. ex. vid obestånd

Den skattemässiga behandlingen av olika former av medelstillskott redovisas nedan.

Näringsbidrag

Reglerna för beskattning av näringsbidrag reformerades år 1983 och finns numera i punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen, KL. Bestämmelserna innehåller bl. a. en definition av begreppet näringsbidrag. Som näringsbidrag anses i första hand statliga stöd som lämnas utan förbehåll om återbetalningsskyldighet. Även stöd som kan återkrävas skall emellertid under vissa förutsättningar anses som näringsbidrag. Så blir fallet om återbetalning kan komma i fråga endast om mottagaren inte uppfyller de villkor som har uppställts eller bryter mot de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet. Den omständigheten att stödbeloppet måste återbetalas om en oväntad händelse inträffar som rubbar förutsättningarna för stödet, hindrar inte heller att stödet skall behandlas som ett bidrag.

Skattereglerna innebär i huvudsak följande.

Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag.

Har bidraget använts för sådan utgift som är på en gång avdragsgill, t. ex. lönekostnader, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Återbetalas ett bidrag, som har tagits upp som intäkt, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag (t. ex. byggnader, maskiner), skall vid beräkning av värdeminskningssavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget.

Den skattemässiga behandlingen av eftergift av statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet (s. k. villkorlån) var tidigare inte reglerad. Genom 1983 års lagstiftning har emellertid uttryckliga regler införts om vilka skatteeffekter som inträder om ett statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet efterskänks. De nya reglerna torde i huvudsak få anses innebära ett förtydligande av äldre rätt och innebär följande.

Det eftergivna beloppet skall inte utgöra skattepliktig inkomst om stödet har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag. Har stödet däremot använts för en utgift som varit avdragsgill skall det eftergivna beloppet utgöra skattepliktig intäkt. Har stödet använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, får den skattskyldige vid taxeringen för det år då det eftergivna beloppet skall tas upp som intäkt, utöver ordinarie avskrivning, göra ett extra värdeminskningssavdrag motsvarande det eftergivna beloppet. Detta avdrag får dock inte överstiga tillgångens skattemässiga restvärde. Kan den skattskyldige inte visa vad ett visst skuldbelopp har använts till, skall det anses ha använts till direkt avdragsgilla kostnader.

Bokföringsnämnden har utfärdat en anvisning (BFN:23) beträffande redovisning av näringsbidrag m. m.

Tillskott av eget kapital

Tillskott av eget kapital t. ex. för förlusttäckning kan ske i form av aktieteckning i samband med en nyemission. Om de nya aktierna utges till en emissionskurs motsvarande aktiernas nominella belopp kombineras nyemissionen med en nedsättning av aktiekapitalet enligt 6 kap. 1 § 1. aktiebolagslagen för omedelbar täckning av förlusten. De nya aktierna kan också emitteras till överkurs. Vad som inbetalats för de nytecknade aktierna utöver nominellt belopp förs till reservfonden, som omedelbart kan tas i anspråk för förlusttäckningen.

Kapitaltillskott av nu angivet slag utgör inte skattepliktig intäkt för det emitterade aktiebolaget och är inte avdragsgillt vid inkomsttaxeringen hos aktieägaren i annan form än att det tillskjutna beloppet kommer att öka hans anskaffningsvärde på aktierna och därmed påverka vinstberäkningen vid en framtida avyttring av dessa.

Vad som inbetalats vid nyemission skall vidare – vid utskiftning i samband med aktiebolagets upplösning eller nedsättning av bolagets aktiekapital – hänföras till s. k. tillskjutet belopp, som skall avräknas vid bestämmandet av det till utskiftningsskatt beskattningsbara beloppet.

Ett aktieägartillskott lämnas normalt för täckande av förluster vilka eljest skulle ha tvingat bolaget till likvidation enligt 13 kap. aktiebolagslagen. Aktieägartillskottet utgör ett formlost alternativ till förlusttäckning i form av nyemission på sätt ovan angivits.

Aktieägartillskottet kan vara antingen ovillkorligt eller lämnas med förbehåll om rätt till återbetalning när bolaget har fritt eget kapital tillgängligt för ändamålet.

Den skattemässiga behandlingen av aktieägartillskotten togs upp i det kommittébetänkande som låg till grund för lagstiftningen om beskattning av koncernbidrag (SOU 1964:29). Kommittén framhöll (s. 83) att aktieägartillskott – t. ex. för fyllande av brist i aktiekapitalet – är en form av kapitalinsats, som inte är avdragsgill för delägaren och som inte utgör skattepliktig inkomst för det mottagande företaget.

Aktieägartillskotten behandlas alltså i de av kommittén berörda avseendena på exakt samma sätt som annat eget kapital, tillskjutet i samband med bildandet av ett aktiebolag eller vid nyemission.

Kommittén framhöll vidare (s. 83) att aktieägartillskotten, vid upplösning av ett aktiebolag eller i samband med nedsättning av aktiekapitalet, skall hänföras till s. k. tillskjutet belopp i utskiftningsskattehänseende.

Vad kommittén i denna del anfört vinner, såvitt avser de villkorlösa aktieägartillskotten, stöd av uttalanden i litteraturen. KGA Sandström har utförligt behandlat ämnet i sin bok Aktiebolagens utskiftningsskatt (s. 49 f). Författaren gör skillnad mellan å ena sidan tillskott som lämnats utan något som helst villkor om återbetalningsskyldighet och å andra sidan "tillskott som är förenat med skyldighet för bolaget att ur blivande vinst eller vid likvidation behålla tillgångar återbetala detsamma" (s. 54). De villkorlösa tillskotten skulle enligt författaren få inräknas i tillskjutet belopp, däremot inte de villkorliga. Att villkorliga aktieägartillskott inte får i utskiftningsskattehänseende behandlas som tillskjutet belopp framgår numera av rättsfallet RSV/FB Dt 1983:10.

De villkorlösa aktieägartillskotten behandlas alltså även i utskiftningsskattehänseende på exakt samma sätt som annat eget kapital, tillskjutet i samband med bildandet av ett aktiebolag eller vid nyemission.

Frågan huruvida ett lämnat aktieägartillskott får inräknas i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna har, jämte vissa andra frågor, prövats i rättsfallet RÅ 1985 I:10.

Av rättsfallet framgår:

- att återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv skattemässigt skall behandlas som återbetalning av ett lån. Återbetalningen medför således inte beskattning av mottagaren. Detta gäller oavsett om återbetalningen till den som lämnat tillskottet sker före eller efter dennes avyttring av aktierna i bolaget.
- att en samtidig avyttring av aktierna och av fordran på återbetalning av det villkorliga tillskottet i beskattningshänseende skall behandlas var för sig. Tillskottet får därför inte inräknas i anskaffningskostnaden för de sålda aktierna.

Ett ovillkorligt aktieägartillskott torde få inräknas i anskaffningsvärdet för aktierna och därmed påverka reavinstberäkningen när aktierna avyttras.

Det ovan sagda leder till följande.

Kapitaltillskott som staten lämnar ett aktiebolag i sin egenskap av aktieägare i bolaget utgör ej skattepliktig intäkt för bolaget. Detta gäller

oavsett om tillskottet lämnats för täckande av förluster eller eljest för att öka bolagets eget kapital samt oberoende av om tillskottet skett i form av aktieteckning i samband med nyemission eller formlöst såsom aktieägartillskott.

Bolaget får å andra sidan inte avdrag för vad som kan komma att återbetalas av tillskottet. Ett sådant belopp betraktas antingen som utdelning eller som återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott.

Förs. 1987/88:17
Bilaga I
Underbilaga 2
till rapport 1987/88:2

Eftergift av annat statligt lån än villkorslån

De år 1983 införda reglerna om vilka skatteeffekter som inträder vid eftergift av statliga lån till näringsidkare gäller enligt ordalydelsen endast lån med villkorlig återbetalningsskyldighet (villkorslån). Hur beskattningen skall ske vid eftergift av annat statligt lån torde bli beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Vinst som uppkommit på grund av ackord anses enligt praxis inte utgöra skattepliktig inkomst (RÅ 1929 Fi 369). Galdenären har inte heller beskattats när en fordran i annat fall har nedsatts på grund av hans bristande betalningsförmåga (RÅ 1963 ref 48 och RÅ 1979 1:96).

I förarbetena till lagstiftningen om ändrade regler för beskattning av näringsbidrag har understrukits att de nya reglerna om behandlingen av eftergivna stödbelopp inte är avsedda att åstadkomma någon ändring av den praxis som gäller i fråga om eftergift i samband med ackord eller nedsättning av fordran på grund av låntagarens obestånd (Ds B 1981:17 s. 164). Uttalandet torde få tolkas så att reglerna för den skattemässiga behandlingen av eftergift av villkorslån inte skall tillämpas därest fråga är om ackord eller om statens fordran i annat fall nedsatts på grund av låntagarens bristande betalningsförmåga. I nu avsedda fall skall i stället den bokföringsmässiga vinst som uppkommer hos låntagaren anses som en icke skattepliktig intäkt.

En förutsättning för att en betalningsuppgörelse skall bedömas enligt reglerna för ackord torde dock vara att låntagaren är insolvent, dvs. att fordringen är osäker (RN 1960 nr 4:4 och SOU 1964:29 s. 107).

Enligt 3 § lagen (1960:63) om förlustavdrag gäller att förlust som uppkommit under det år då ackordet beviljats eller under tidigare år inte får utnyttjas för förlustutjämnning vid taxering för ackordsåret eller senare.

Om låntagaren inte är insolvent torde det eftergivna beloppet kunna behandlas antingen enligt reglerna för näringsbidrag eller enligt reglerna för aktieägartillskott. Utformningen av betalningsuppgörelsen med staten torde i praktiken ha stor betydelse för den skattemässiga behandlingen av eftergivet belopp.

Gränsdragningen mellan näringsbidrag och aktieägartillskott

Frågan huruvida ett medelstillskott från svenska staten skall betraktas som statsbidrag (näringsbidrag) eller som aktieägartillskott har prövats i rättsfallet RSV/FB Dt 1979:9 (ang. ASEA-ATOM). Regeringsrätten uttalade att frågan om skatteplikt för bidraget skulle bedömas med utgångspunkt i att

bidraget fick anses utgöra aktieägartillskott. Bestämmelserna i anvisningar-
na till 19 § KL ansågs därför inte tillämpliga.

Kopia av rättsfallet bifogas.

Förs. 1987/88:17
Bilaga 1
Underbilaga 2
till rapport 1987/88:2

Förlustavdrag

Lagen (1960:63) om förlustavdrag uppställer vissa spärregler som innebär att ett ägarskifte i ett aktiebolag medför att bolaget går miste om rätten till avdrag för förluster som uppkommit före ägarskiftet.

a) Förlustavdrag i fåmansägda företag

Ett aktiebolag, som är fåmansföretag vid ingången av förluståret (ingångsda-
gen) eller vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske
(utgångsdagen), har inte rätt till förlustavdrag om

1. aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av en person som på ingångsdagen inte ägde aktier med så stor andel i röstetalet (spärregel I) eller
2. aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av två eller flera personer som inte ägde dessa aktier på ingångsdagen (spärregel II).

För att spärregel I skall bli tillämplig krävs alltså dels att röstmajoriteten på utgångsdagen innehas av en enda fysisk person, dels att denne inte hade sådan majoritet på ingångsdagen. Enligt spärregel II krävs inte att någon person ensam fått det bestämmande inflytandet i bolaget. Avgörande är i stället att mer än hälften av aktierna bytt ägare mellan de båda tidpunkterna.

Med ägare till aktier avses fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Vid bedömningen av ägarförhållandena i ett bolag skall

1. den som är aktieägare på ingångsdagen och samtliga närstående till denne anses som en enda ägare och
2. aktier, som förvärvats av någon som såväl på ingångsdagen som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, anses ha ägts av denne även på ingångsdagen.

b) Förlustavdrag i flermansägda bolag

En särskild spärregel riktar sig mot handel med flermansägda bolag utan egentlig verksamhet eller reella tillgångar (skalbolag) men med outnyttjade förlustavdrag.

För tillämpning av skalbolagsregeln fordras att en juridisk person, som tidigare inte haft röstmajoritet i bolaget, får sådan majoritet. Så länge inte någon juridisk person ensam får det bestämmande inflytandet kan därför samtliga aktier i skalbolaget överlåtas utan att avdragsförbudet aktualiseras.

Aktierna i skalbolaget kan alltså säljas till två eller flera sinsemellan

fristående aktiebolag, som köper upp högst 50 % var av aktierna. Skalbolaget får dock inte genom ägarskiftet bli att betrakta som fåmansföretag.

Förs. 1987/88:17
Bilaga 1
Underbilaga 2
till rapport 1987/88:2

c) Sparade reaförluster

Någon motsvarighet till ovanstående spärregler i lagen (1960:63) om förlustavdrag finns inte i fråga om sparade reaförluster. En sådan förlust kan således aktiebolaget utan hinder av ägarskifte utnyttja för kvittning mot skattepliktig reavinst under en sexårsperiod.

”Lex Kockum”

En särskild spärregel tar sikte på aktiebolag eller ekonomiska föreningar som helt eller till huvudsaklig del överlätit sin verksamhet eller sina tillgångar till staten eller till kommun eller till ett statligt eller kommunalt bolag (2 § 5 mom. lagen om statlig inkomstskatt). Förlust eller underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen får i dessa fall inte avräknas från inkomst som har tillfallit företaget efter överlåtelsen. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagets verksamhet och inte heller i fråga om överlåtelse inom en koncern.

Förlustavdrag hos allmännyttiga bostadsföretag

I en lagrådsremiss den 12 februari 1987 föreslås att skattemässiga underskott som uppkommit i ett schablonbeskattat allmännyttigt bostadsföretag inte skall få utnyttjas i form av förlustavdrag om företagets allmännyttiga karaktär – och därmed schablonbeskattningen – upphör.

Bakgrunden till ingripandet är ett uppmärksammat fall där aktierna i ett kommunalt allmännyttigt bostadsföretag med betydande förlustavdrag överlätits till ett privatägt aktiebolag. Större delen av lägenhetsbeståndet har före aktieöverlåtelsen sålts till ett annat kommunalt bolag ingående i samma koncern som det sålda bolaget (jfr Lex Kockum).

1987-04-01

Anders Klange/MNM

Utdrag ur RSV Förhandsbesked 1979 (s. 497)

9 Medelstillskott från svenska staten – statsbidrag eller aktieägartillskott?

I *ansökningen* från AB ASEA-ATOM anfördes bl a följande: Bolaget, vars aktier ägs av ASEA AB (50 %) och svenska staten (50 %), började sin verksamhet den 1 jan 1969. En redogörelse för konsortialavtalet mellan ägarna lämnas i prop. 1968:169. Av avtalet framgår att ASEA-ATOM skall vara dotterbolag till ASEA.

Redan tidigt visade det sig att bolaget hade begränsade möjligheter att ställa realsäkerhet för sina åtaganden i samband med leveranser. ASEA-ATOM hemställde därför om en särskild garanti från aktieägarnas sida till ett belopp av 500 miljoner kr fördelat med hälften vardera på staten och ASEA. Hemställan godkändes, se prop. 1969:101, SU 1969:99, rskr 1969:245.

I prop. 1972:13 föreslogs en sådan ändring i KL:s regler om avdrag för öppet koncernbidrag att KM:t, i syfte att främja samhällsekonomiskt betydelsefulla uppgifter, skall kunna medge avdragsrätt för bidrag från ett företag till ett annat även om inte alla de förutsättningar som annars gäller för avdragsrätt för koncernbidrag föreligger. Propositionen godkändes och lagändringen genomfördes.

7 mars 1972 gjorde ASEA-ATOM en framställning om medelstillskott (60 miljoner kr) från aktieägarna under 1972. Framställningen godkändes och beloppet utbetalades 3 juli 1972. Detta första medelstillskott behandlas i prop. 1972:52. Senare har ytterligare medelstillskott utbetalats från aktieägarna och den totala bilden är följande.

Datum	Medelstillskott i miljoner kr från staten	ASEA	Summa
72-07-03	30	30	60
74-07-01	15	15	30
75-07-01	20	20	40
76-07-01	20	20	40
77-07-01	19,5	19,5	39
Summa	104,5	104,5	209

I samtliga ovan angivna fall har regeringen medgivit, med stöd av 43 § 3 mom femte st KL, att de bidrag som ASEA lämnat till ASEA-ATOM skall anses som avdragsgill omkostnad för ASEA och skattepliktig intäkt för ASEA-ATOM.

Som villkor för regeringens medgivande har bl a gällt att såväl givare som mottagare av bidraget redovisat detta öppet i självdeklarationen för aktuellt år. För ASEA-ATOMs del framgår detta av till denna skrivelse fogade kopior av deklARATIONER avgivna 1973 samt 1975 till 1977.

Av deklARATIONSKOPIORNA framgår vidare att ASEA-ATOM varje aktuellt år i deklARATIONEN yrkat avdrag från summa nettovinst och tillkommande poster för medelstillskottet från svenska staten. dvs medelstillskott från staten har hänförs till för bolaget icke skattepliktiga intäkter. Detta förfarande finner enligt bolagets mening stöd i ovan angivna förarbeten men har aldrig sakligt prövats beroende på att bolaget hittills aldrig haft några egentliga vinster. Avdragen har således förts vidare som ackumulerat förlustavdrag.

För räkenskapsåret 1977 beräknar ASEA-ATOM att redovisa en vinst om 5,5 miljoner kr. Liksom vid deklARATIONERNA för tidigare beskattningsår avser ASEA-ATOM att vid 1978 års taxering behandla från staten under 1977 mottaget medelstillskott som en icke skattepliktig intäkt. Därjämte kommer framgent avdrag att ske för ackumulerade förlustavdrag.

Med hänsyn till frågans stora principiella och ekonomiska betydelse anholder vi härmed om besked huruvida från staten erhållna medelstillskott utgjort för bolaget skattepliktig intäkt.

2 *RSV:s rättsnämnd* finner att det medelstillskott på 19,5 milj kr som sökandebolaget under räkenskapsåret 1977 erhållit från staten är att anse såsom inte skattepliktigt aktieägartillskott. I enlighet härmed förklarar nämnden att beloppet inte utgör skattepliktig intäkt för sökandebolaget.

Beträffande under tidigare år erhållna medelstillskott avvisades ansökningsen.

3 *RR*, där *TI* hemställde om förklaring att de medelstillskott bolaget under 1977 erhållit från staten utgjorde skattepliktig inkomstenligt anv till 19 § *KL* (statsbidrag): Utan bifall.

Frågan om skatteplikt för bidraget är, såsom *RSV* funnit, att bedöma med utgångspunkt i att bidraget får anses utgöra aktieägartillskott. I fråga om bidrag av sådan karaktär är den av *TI* åberopade bestämmelsen i anv till 19 § *KL* icke tillämplig.

Förs. 1987/88:17
Bilaga 1
Underbilaga 2
till rapport 1987/88:2

1988-02-10 Dnr 3/87-247

Riksdagens Revisorer

Anmodat att inkomma med yttrande över rapport 1987/88:2 angående statliga bolags rätt till förlustavdrag vid beskattningen får riksskatteverket (RSV) anföra följande.

I rapporten anføres att statens medverkan i företagsrekonstruktioner och strukturomvandling av flera tunga basindustrier har medfört att riksdagen anslagit statliga medel av ansevärd belopp till verksamheter i vilka staten varit ägare eller inträtt som ny ägare. I många fall har dessa medelstillskott lämnats för att täcka förluster i bolagens verksamheter. Har dessa medelstillskott formen av aktieägartillskott behandlas de normalt som en extraordinär intäkt vid bolagets resultatredovisning. Härigenom neutraliseras eller reduceras den uppkomna förlusten i bolagets verksamhet. I beskattningshänseende blir tillskotten emellertid skattefria medan den med medlen täckta förlusten kan utnyttjas för att reducera beskattningen vid framtida vinster.

I rapporten anføres vidare att från statsfinansiell synpunkt innebär nu rådande beskattningspraxis att de statliga företagen i princip erhåller kompensation två gånger vid förlusttäckningen.

För att undvika här nämnda skattekonsekvens föreslås i rapporten att statliga ägartillskott som är avsedda att täcka förluster bör göras skattepliktiga och att det får ankomma på regeringen att för riksdagen lägga fram förslag om erforderlig ändring i beskattningen av aktieägartillskott och andra medelstillskott för förlusttäckning.

Hur aktieägartillskott skall behandlas har inte reglerats i den skatterättsliga lagstiftningen. Enligt stadgad praxis anses emellertid aktieägartillskott normalt utgöra en icke skattepliktig intäkt. Anledningen härtill torde vara att aktieägartillskott närmast är att betrakta som en form av kapitalinsats. I företagens årsredovisningar redovisas aktieägartillskott normalt som extraordinär intäkt, som förbättrar det redovisade årsresultatet. Att införa regler som gör statliga aktieägartillskott skattepliktiga skulle innebära dels att ägartillskott från staten skulle behandlas på annat sätt än motsvarande tillskott från annan, dels att sådana regler skulle strida mot en stadgad skatterättslig praxis. RSV anser detta vara mindre lämpligt. Om ändrade regler anses erforderliga för att förhindra att de statliga företagen erhåller kompensation två gånger vid förlusttäckningen är det enligt RSVs mening mera lämpligt att ändra i lagen (1960:63) om förlustavdrag på så sätt att förlustavdrag reduceras med vad företaget erhållit i form av statligt aktieägartillskott. Detta bör gälla endast under den förutsättningen att dessförinnan inte har redovisats någon kostnad för återbetalning av tidigare erhållit aktieägartillskott. Om bolaget återbetalat aktieägartillskottet innan yrkandet om förlustavdrag görs skall således någon reduktion av förlustav-

draget inte ske. Detta innebär alltså att inom ramen för tioårsgränsen för förlustavdrag finns alltid möjlighet att utnyttja den på grund av aktieägartillskottet uppkomna förlusten under förutsättning att återbetalning ägt rum.

Förs. 1987/88:17
Bilaga 2

Ett annat alternativ är att komplettera bestämmelserna i 19 § kommunal-skattelagen (1928:370) om beskattning av näringsbidrag på så sätt att däri inbegrips även aktieägartillskott från staten. Enligt RSVs mening medför dock en sådan lösning problem. Som framgår av lagtexten utgör näringsbidrag under vissa förhållanden icke skattepliktig inkomst. Kvarstår detta skulle även fortsättningsvis statliga aktieägartillskott kunna medföra oförändrad förlustutjämningsrätt för mottagaren.

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad generaldirektör. Vid den slutliga handläggningen har även närvarit skattechef Bodil Hulgaard, skattedirektör Lennart de Verdier samt avdelningsdirektör Stig Dunvall, föredragande.

Lennart Nilsson

Stig Dunvall

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Förs. 1987/88:17

Revisorernas förslag	S.
1 REVISORERNAS GRANSKNING	1
2 REVISORERNAS ÖVERVÄGANDEN	2
3 HEMSTÄLLAN	2
Bilaga 1	
0 SAMMANFATTNING	4
1 GRANSKNINGENS BAKGRUND OCH GENOMFÖRANDE	4
2 STATLIGA TILLSKOTT FÖR FÖRLUSTTÄCKNING I STATLIGA BOLAG	5
3 REDOVISNINGSMÄSSIG BEHANDLING AV STATLIGT STÖD TILL FÖRETAG	6
4 BESKATTNING AV MEDELSTILLSKOTT TILL STATLIGA FÖRETAG	6
5 STATLIGT STÖD TILL VISSA STATLIGA FÖRETAG	8
5.1 Statsföretag AB (fr.o.m. 1/1 1983 Procordia AB)	9
5.1.1 Luossavaara-Kiirunavaara AB (LKAB)	10
5.1.2 AB Statens Skogsindustrier (ASSI)	13
5.1.3 Svenska Petroleum AB (SP)	14
5.2 Svenska Varvsgruppen	14
5.3 Zenit Shipping AB	17
6 ÖVERVÄGANDEN	17
6.1 Ägartillskott vid inkomstbeskattningen	18
6.2 Rätten till förlustavdrag	18
6.3 Omfattningen av förlustavdragen i vissa statliga bolag	19
7 ÅTGÄRD	21
Underbilagor till rapporten	22
Bilaga 2	31

