

Regeringens proposition

1982/83:94

om ändrade regler för beskattning av näringsbidrag, m. m.;

beslutad den 26 januari 1983.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovan nämnda dag.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

KJELL-OLOF FELDT

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om ändrade regler för beskattning av stöd till företag. I anslutning till detta föreslås en ändring av bestämmelserna om aktiebolags skyldighet att träda i likvidation. I propositionen behandlas vidare frågan om avdrag för bidrag som ett företag lämnar för att främja sysselsättningen på viss ort. Propositionen innehåller slutligen förslag om ändrade avdragsregler för avsättning till s. k. internvinstkonto.

De nuvarande reglerna för beskattning av statsbidrag till företag, vilka infördes år 1973, behålls i huvudsak oförändrade. Beteckningen statsbidrag ersätts dock med beteckningen näringsbidrag. För att minska den osäkerhet som f. n. råder i fråga om gränsdragning mellan bidrag och lån införs en uttrycklig 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 enligt förslaget under vissa förutsättningar räknas till 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.

Med stöd av en särskild dispensregel i anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen kan regeringen f. n. besluta att ett lån för vilket återbetalningsskyldigheten har gjorts beroende av mottagarens framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet, skall anses utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren. Har dispens meddelats får företaget avdrag för eventuella amorteringar på lånet. I propositionen föreslås att dispensregeln upphävs. Detta medför att villkorliga stöd av detta slag i framtiden generellt kommer att behandlas som lån. Efterges återbetalningsskyldigheten skall det

eftergivna beloppet i princip behandlas som ett näringsbidrag.

Ett slopande av dispensregeln kan – för det fall att det villkorade lånet betalats ut till ett aktiebolag – påverka tillämpningen av reglerna i aktiebolagslagen om tvångslikvidation. Genom att stödbeloppet skall redovisas som skuld medför stödet inte någon förbättring av bolagets soliditet trots att avsikten med stödet ofta just varit att bolaget inte skall behöva träda i likvidation. I propositionen föreslås därför att reglerna om tvångslikvidation ändras. Ändringen innebär att bolaget vid beräkningen av det egna kapitalets storlek inte skall ta hänsyn till en skuld på grund av statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Som villkor för detta gäller bl. a. att stödbeloppet vid en eventuell konkurs eller likvidation behöver återbetalas först sedan övriga skulder till fullo betalats.

Det finns f. n. inga regler om hur realisationsvinstberäkningen skall göras vid avyttring av tillgångar som har anskaffats med hjälp av näringsbidrag. I propositionen föreslås en uttrycklig regel i detta avseende som innebär att kostnader som har bestritts med hjälp av statliga stöd inte får inräknas i omkostnadsbeloppet.

I samband med större företagsnedläggelser e. d. förekommer det att berörda företag erlägger bidrag till den regionala utvecklingsfonden eller till särskilt bildade s. k. utvecklingsbolag. Avsikten med bidragen är att främja sysselsättningen på orten eller regionen. F. n. saknas bestämmelser om hur bidrag av detta slag skall behandlas i skattehänseende. I propositionen föreslås att bidragen skall vara omedelbart avdragsgilla under förutsättning att de betalas till en regional utvecklingsfond.

I kommunalskattelagen finns regler som medger svenska företag avdrag för avsättning till internvinstkonto. För att avdragsrätt skall föreligga krävs bl. a. att internvinsten hänför sig till lagertillgångar som sålts från ett svenskt moderföretag till ett utländskt dotterbolag.

I propositionen föreslås att reglerna om internvinstkonto blir tillämpliga även på försäljningar från ett svenskt dotterföretag till ett utländskt dotterföretag i en koncern med gemensamt svenskt moderföretag. Vidare föreslås att reglerna för beräkning av avdragets storlek justeras något.

De föreslagna ändringarna beträffande näringsbidragens skattemässiga behandling skall tillämpas första gången vid 1985 års taxering. Förslagen rörande reglerna om avdrag för bidrag till regionala utvecklingsfonder och om avdrag för avsättning till internvinstkonto skall gälla fr. o. m. 1984 års taxering. Ändringen i aktiebolagslagen skall enligt förslaget träda i kraft den 1 juni 1983.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 32 § 1 mom., anvisningarna till 19 §, punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 a av anvisningarna till 25 §, punkterna 7, 15 och 16 av anvisningarna till 29 § och punkt 1 av anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna lydelse.

dels att i anvisningarna till 29 § skall införas en ny punkt, 18 a, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

32 §

1 mom.¹ Till intäkt av tjänst hänföres:

avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i penningar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten;

pension och i den mån icke annat följer av vad nedan i 2 mom. stadgas livränta, som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring – dock, såvitt fråga är om sådan livränta till följd av personskada som icke avses i 2 mom., endast livränta eller del därav som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll – ävensom ersättning, som i annan form än livränta utgått på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst – dock icke ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarekostnader – samt undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som i 31 § avses samt engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt anvisningarna till 19 §.

1 mom. Till intäkt av tjänst hänföres:

avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i penningar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten;

pension och i den mån icke annat följer av vad nedan i 2 mom. stadgas livränta, som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring – dock, såvitt fråga är om sådan livränta till följd av personskada som icke avses i 2 mom., endast livränta eller del därav som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll – ävensom ersättning, som i annan form än livränta utgått på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst – dock icke ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarekostnader – samt undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som i 31 § avses samt engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt punkt 1 av anvisningarna till 19 §.

¹ Senaste lydelse 1977:41.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Som intäkt av tjänst räknas jämväl annat belopp än ovan sagts – såsom vinstandel, återbäring eller vid återköp av försäkring uppbyggt belopp – vilket utgått på grund av pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst.

Sådan ersättning på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare och som bestäms med hänsyn även till andra omständigheter än den försäkrades levnadsålder och anställningstid räknas endast delvis som intäkt av tjänst på sätt närmare anges i punkt 11 av anvisningarna. Motsvarande gäller i fråga om sådan avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten till arbetstagare. Även avgångsersättning som utbetalas till arbetstagare som omfattas av s. k. trygghetsavtal räknas endast delvis som intäkt av tjänst på det sätt som anges i punkt 11 av anvisningarna.

Har tjänsteinnehavare såsom löneförmån innehafvare fastighet på sådant sätt, att garantibelopp för fastigheten skall enligt 47 § upptagas som skattepliktig inkomst för honom, skall dock intäkt, vilken tjänsteinnehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas såsom intäkt av jordbruksfastighet eller av annan fastighet.

Anvisningartill 19 §²

(första – sjunde styckena)

Socialhjälp, begravningshjälp samt underhåll, som lämnats fånge eller patient å hospital, m. m. dyl. är icke att hänföra till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller i fråga om till föreningar influtna medlemsavgifter.

Med skadeståndsförsäkring förstås försäkring, enligt vilken den försäkrade äger utfå ersättning för skadestånd vartill han är berättigad på grund av personskada (överfalls-skydd o. d.)

Ersättning till följd av personskada som utgår i annan form än periodisk utbetalning (engångsbelopp) och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur utgör skattepliktig intäkt såvida icke annat följer av övriga bestämmelser i denna lag.

Om engångsbelopp, som utgår till följd av personskada, utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst, skall dock 40 procent av beloppet avräknas såsom

1. Socialhjälp, begravningshjälp samt underhåll, som lämnats fånge eller patient å hospital, m. m. dyl. är icke att hänföra till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller i fråga om till föreningar influtna medlemsavgifter.

Med skadeståndsförsäkring förstås försäkring, enligt vilken den försäkrade äger utfå ersättning för skadestånd vartill han är berättigad på grund av personskada (överfalls-skydd o. d.).

Ersättning till följd av personskada som utgår i annan form än periodisk utbetalning (engångsbelopp) och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur utgör skattepliktig intäkt såvida icke annat följer av övriga bestämmelser i denna lag.

Om engångsbelopp, som utgår till följd av personskada, utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst, skall dock 40 procent av beloppet avräknas såsom

² Senaste lydelse 1981:1203.

Nuvarande lydelse

icke skattepliktig del. Uppbär skattskyldig två eller flera sådana engångsbelopp till följd av samma personskada, skall vad som nu har sagts gälla varje sådant belopp. Vad som avräknas från ett eller flera engångsbelopp under beskattningsåret får emellertid – i förekommande fall tillsammans med vad som avräknats tidigare år – för samma personskada sammanlagt icke överstiga femton basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härvid skall avräknad del av ett engångsbelopp uttryckas i det basbelopp, som har fastställts för det år under vilket engångsbeloppet blivit tillgängligt för lyftning.

Utbytes sådan livränta eller del därav, som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, gälla bestämmelserna i föregående stycke beträffande sådant engångsbelopp. Utbytes annan livränta eller del därav, som utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, skall hela engångsbeloppet upptagas såsom skattepliktig intäkt. Sker utbyte, helt eller delvis, av annan livränta än nu sagts mot engångsbelopp, skall beloppet anses utgöra icke skattepliktig intäkt.

Lön, som utgår från arbetsgivare i sådana fall, då denne på grund av 3 kap. 16 § andra eller tredje stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring äger uppbära arbetstagaren tillkommande ersättning från allmän försäkringskassa, är skattepliktig intäkt. För arbetsgivaren är den av honom i nämnda fall uppburna ersättningen från försäkringskassan ävensom annan därifrån uppburen ersättning i anledning av kostnad för den anställdes räkning att betrakta som skattepliktig inkomst, dock att ersättningen icke är skattepliktig för arbetsgivaren, därest den till den anställda utbetalda lönen eller den

Föreslagen lydelse

icke skattepliktig del. Uppbär skattskyldig två eller flera sådana engångsbelopp till följd av samma personskada, skall vad som nu har sagts gälla varje sådant belopp. Vad som avräknas från ett eller flera engångsbelopp under beskattningsåret får emellertid – i förekommande fall tillsammans med vad som avräknats tidigare år – för samma personskada sammanlagt icke överstiga femton basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härvid skall avräknad del av ett engångsbelopp uttryckas i det basbelopp, som har fastställts för det år under vilket engångsbeloppet blivit tillgängligt för lyftning.

Utbytes sådan livränta eller del därav, som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, gälla bestämmelserna i föregående stycke beträffande sådant engångsbelopp. Utbytes annan livränta eller del därav, som utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, skall hela engångsbeloppet upptagas såsom skattepliktig intäkt. Sker utbyte, helt eller delvis, av annan livränta än nu sagts mot engångsbelopp, skall beloppet anses utgöra icke skattepliktig intäkt.

Lön, som utgår från arbetsgivare i sådana fall, då denne på grund av 3 kap. 16 § andra eller tredje stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring äger uppbära arbetstagaren tillkommande ersättning från allmän försäkringskassa, är skattepliktig intäkt. För arbetsgivaren är den av honom i nämnda fall uppburna ersättningen från försäkringskassan ävensom annan därifrån uppburen ersättning i anledning av kostnad för den anställdes räkning att betrakta som skattepliktig inkomst, dock att ersättningen icke är skattepliktig för arbetsgivaren, därest den till den anställda utbetalda lönen eller den

Nuvarande lydelse

för honom havda kostnaden utgör för arbetsgivaren icke avdragsgill utgift i förvärvskälla. Ersättning, som annorledes än i form av pension eller annan livränta utbetalas av arbetsgivare vid yrkesskada eller arbetsskada i de fall, då arbetsgivaren står s. k. självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, räknas till skattepliktig inkomst enligt de grunder som skulle hava gällt vid försäkring enligt sistnämnda lag.

Skatteplikt föreligger inte för bidrag från stat eller kommun, som utgår enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning eller omskolning, till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda i den mån bidragen avser traktamente och särskilt bidrag. Flyttningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368) och flyttningsstöd enligt förordningen (1979:632) om regionalpolitiskt stöd utgör inte skattepliktig intäkt i följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka. Skatteplikt föreligger inte heller för bidrag som utgår enligt lagen (1960:603) om bidrag till vissa handikappade ägare av motorfordon.

(tionde – tolfte styckena)

Skatteplikt föreligger icke för engångsbidrag som utgår i samband med arbetsplacering som utgör led i arbetsmarknadsstyrelsens omhändertagande av flyktingar.

Skatteplikt föreligger ej heller för bidrag, som stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond till fullföljande av sitt ändamål utger för mottagarens utbildning.

Föreslagen lydelse

för honom havda kostnaden utgör för arbetsgivaren icke avdragsgill utgift i förvärvskälla. Ersättning, som annorledes än i form av pension eller annan livränta utbetalas av arbetsgivare vid yrkesskada eller arbetsskada i de fall, då arbetsgivaren står s. k. självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, räknas till skattepliktig inkomst enligt de grunder som skulle hava gällt vid försäkring enligt sistnämnda lag.

Skatteplikt föreligger inte för bidrag från stat eller kommun, som utgår enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning eller omskolning, till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda i den mån bidragen avser traktamente och särskilt bidrag. Flyttningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368) och flyttningsstöd enligt förordningen (1979:632) om regionalpolitiskt stöd utgör inte skattepliktig intäkt i följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka. Skatteplikt föreligger inte heller för bidrag som utgår enligt lagen (1960:603) om bidrag till vissa handikappade ägare av motorfordon.

Omställningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368) och kontant arbetsmarknadsstöd utgör skattepliktig intäkt.

Skatteplikt föreligger icke för engångsbidrag som utgår i samband med arbetsplacering som utgör led i arbetsmarknadsstyrelsens omhändertagande av flyktingar.

Skatteplikt föreligger ej heller för bidrag, som stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond till fullföljande av sitt ändamål utger för mottagarens utbildning.

Nuvarande lydelse

Enligt 46 § 2 mom. första stycket 4) föreligger viss rätt till avdrag för bidrag till barns underhåll. Sådant underhållsbidrag skall icke hänföras till skattepliktig inkomst.

Föreslagen lydelse

Enligt 46 § 2 mom. första stycket 4) föreligger viss rätt till avdrag för bidrag till barns underhåll. Sådant underhållsbidrag skall icke hänföras till skattepliktig inkomst.

2. Med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Med näringsbidrag avses också statligt stöd som är förenat med återbetalningsskyldighet om sådan skyldighet uppkommer endast om

a) näringsidkaren inte uppfyller de villkor som har uppställts för stödet,

b) näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet eller

c) eljest något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Som näringsbidrag anses även stöd enligt första stycket som lämnas av kommuner, skattskyldiga som avses i 53 § 1 mom. första stycket d) och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

(åttonde stycket)

Statsbidrag, som utgår till näringsidkare för hans näringsverksamhet, är icke skattepliktig inkomst, om bidraget använts för att bestrida kostnad för vilken rätt till avdrag icke föreligger vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag. Har bidraget använts för att bestrida sådan kostnad i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är den kostnad för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall upptagas som intäkt, får den skattskyldige i stället åtnjuta avdrag för kostnaden vid taxeringen för det år då bidraget upptages som intäkt. Yrkande härom skall göras i

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 i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är utgiften för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall tas upp som intäkt, får den skattskyldige i stället göra avdrag för utgiften vid taxeringen för det år då bidraget tas upp som intäkt. Yrkande om detta skall göras i deklarationen för det beskattningsår då yrkande om avdraget annars enligt denna

Nuvarande lydelse

deklarationen *avseende* det beskattningsår då yrkande om avdraget *eljest* enligt denna lag först *skolat framställas*. Återbetalas bidrag, som *upptagits* som intäkt, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet. Har bidraget använts för att anskaffa tillgång, för vilken *anskaffningskostnaden* får *avdragas* genom årliga värdeminskningsskattavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag såsom *anskaffningskostnad* anses endast så stor del av *kostnaden* som *icke* täckts av bidraget. Är bidraget större än det *taxeringsmässiga* restvärdet för tillgången, *skall ett belopp motsvarande* skillnaden *utgöra* skattepliktig intäkt *för mottagaren*. Återbetalas *statsbidrag*, som påverkat beräkningen av *anskaffningskostnaden* i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen påverkats. I den mån *statsbidrag* enligt vad nyss föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen *tillgodoföra sig* avdrag för den del som *sålunda* utgjort skattepliktig intäkt. Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager), *utgör bidraget skattepliktig intäkt*, men skall *å andra sidan* vid tillämpning av 41 § och anvisningarna till nämnda paragraf den del av lagret för vilken *anskaffningskostnaden* täckts av bidraget *icke* medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas *statsbidrag*, som använts för anskaffande av lagertillgångar, *får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet*. Tillgångarnas anskaffningsvärde skall *därvid* anses ökat med det återbetalade beloppet. *Vad som ovan sagts i detta stycke äger motsvarande tillämpning för statsbidrag i form av amorteringsfritt*

Föreslagen lydelse

lag först *skulle ha framställts*. 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 värdeminskningsskattavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag såsom *anskaffningsvärde* anses endast så stor del av *utgiften* som *inte har* täckts av bidraget. *I fråga om andra markanläggningar än täckdiken, skogsvägar och sådana som anskaffats av nyttjanderättshavare skall dock såsom anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften för anläggningen minskad med fyra tredjedelar av bidraget*. Är bidraget större än det *skattemässiga* restvärdet för tillgången *utgör* skillnaden skattepliktig intäkt. Återbetalas ett *näringsbidrag*, som *har* påverkat beräkningen av *anskaffningsvärdet* i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som *har* återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen *har* påverkats. I den mån ett *näringsbidrag* enligt vad nyss *har* föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen *göra* avdrag för den del som *sålunda har* utgjort skattepliktig intäkt.

Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid tillämpning av 41 § och anvisningarna till nämnda paragraf den del av lagret för vilken *anskaffningsvärdet* *har* täckts av bidraget *inte* medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas ett *näringsbidrag*, som *har* använts för anskaffande av lagertillgångar, skall tillgångarnas anskaffningsvärde anses *ha* ökat med det återbetalade beloppet.

Nuvarande lydelse

lån (avskrivningslån). Omställningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368) och kontant arbetsmarknadsstöd utgör skattepliktig intäkt.

(nionde stycket)

Stöd som staten lämnar till företag i form av lån, för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av företagets framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet, skall inte anses som skattepliktig inkomst. Regeringen kan dock, om synnerliga skäl därtill föreligga, på ansökan av företaget besluta att lånebeloppet skall anses utgöra skattepliktig intäkt i företagets näringsverksamhet. I beslutet skall anges om lånet i sin helhet skall utgöra skattepliktig intäkt under det beskattningsår då lånet ställes till företagets förfogande eller om utbetalat lånebelopp skall utgöra skattepliktig intäkt under beskattningsår till vilket utbetalningen är hänförlig. Återbetalas lån, som i enlighet med beslutet upptagits såsom skattepliktig intäkt, får företaget göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Föreslagen lydelse

Skall ett näringsbidrag, som har uppburits ett visst beskattningsår, användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår skall på yrkande av den skattskyldige tillämpningen av bestämmelserna i fjärde-sjätte styckena uppskjutas till taxeringen för det senare beskattningsåret.

Har stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som inte utgör näringsbidrag lämnats till en näringsidkare för näringsverksamheten från en givare som nämns i första eller andra stycket gäller, såvida återbetalningsskyldigheten helt eller delvis efterges följande. Det eftergivna beloppet skall inte utgöra skattepliktig inkomst om stödet har använts för en utgift som inte varit 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.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till 22 §

3.³ Utgifter för anskaffande av driftbyggnad som är belägen på fastigheten, däri inbegripet för driften behövliga bostadsbyggnader, dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades.

Som för driften behövligen bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden inte representerar ett större värde än, som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövligen bostadsbyggnad. Med ekonomibygnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I en byggnads anskaffningsvärde inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften (byggnadsinventarier). I enlighet härmed räknas som byggnadsinventarier sådana tillgångar som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödning med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. Som byggnadsinventarier räknas också sådana tillgångar som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning i driften som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar driften respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till driften. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om byggnadsinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkt 5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att utgifter för vissa till marken hörande ledningar inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Har byggnader förvärvats tillsammans med den mark på vilka de är belägna, anses så stor del av vederlaget för fastigheten

³ Senaste lydelse 1981:295.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

belöpa på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd som det vid fastighets-taxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för byggnader erhålls. Det sammanlagda anskaffningsvärdet för byggnaderna får jämkas om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaderna jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som har förvärvats. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas.

Har en investeringsfond e. d. eller *statsbidrag* tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Har en investeringsfond e. d. eller *näringsbidrag* tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har en byggnad uppförts av en nyttjanderättshavare och är jordägaren inte enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tas till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom med årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av de på planen upptagna utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad (primäravdrag). Primäravdraget medges med 2 procent för år räknat från den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. Förvärvas byggnaden av en ny ägare, får denne tillgodogöra sig de primäravdrag som återstår för den förre ägaren.

Utrangeras en driftbyggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e. d. i samband med utrangeringen.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4.⁴ Utgifter för anskaffande av en markanläggning på en jordbruksfastighet, vilken anläggning är avsedd för driften i förvärvskällan, dras – om annat inte följer av punkt 1 – av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av andra eller sjätte stycket, endast för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då han har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till 5 procent för år räknat av tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning eller rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten. Till markanläggning hänförs också körplan, parkeringsplats e. d., täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg eller brunn. Till anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs även värdet av en markanläggning som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i driften (markinventarier). I enlighet härmed hänförs till markinventarier exempelvis sådan anordning som gödselbassäng som är belägen utanför djurstall, urinbrunn eller liknande anordning eller ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller annat. Till markinventarier hänförs också stängsel och annan jämförlig avspärningsanordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkt 5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen

Har en investeringsfond e. d. eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av andra markanläggningar än täckdiken, skogsvägar eller sådana som anskaffats av nyttjanderättshavare skall som anskaffnings-

⁴ Senaste lydelse 1982:323.

Nuvarande lydelse

minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet.

Föreslagna lydelse

värde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet. *Avser anskaffningen ett täckdike eller en skogsväg eller har anläggningen anskaffats av en nytjanderättsinnehavare, skall som anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften för anläggningen minskad med det ianspråktagna beloppet.*

Övergår en fastighet till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskingsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förra ägaren om denne fortfarande hade ägt fastigheten. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av det avskrivningsbara anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgett avdrag. Vad nu sagts gäller även när verksamheten på jordbruksfastigheten läggs ned utan samband med avyttring av fastigheten.

till 25 §

2 a.⁵ Utgifter för anskaffande av en byggnad, som avses i 24 § 1 mom., dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. Av punkt 2 b framgår att underlaget för avskrivning enligt nu förevarande punkt skall minskas, när särskilt värdeminskingsavdrag beräknas för värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad samt utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilka bidrag inte har utgått. I anskaffningsvärdet för en byggnad inräknas även utgifter för plantering, parkeringsplats eller annan jämförlig anläggning på fastigheten. Vidare får i anskaffningsvärdet inräknas utgifter som ägaren har haft för rivning av en byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, om rivningen kan anses ha varit betingad av och har skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande.

Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av vederlaget för fastigheten belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde.

⁵ Senaste lydelse 1981:295.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaden visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade anskaffningsvärdet jämkas. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Har en investeringsfond e. d. eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng, får den nye ägaren göra de värdeminskingsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Procentsatsen för värdeminskingsavdrag är 1,5 för byggnad av sten, tegel, betong eller annat jämförligt material och 1,75 för byggnad av trä. I fall som avses i 25 § 2 mom. första stycket c) är procentsatsen 3. Avdraget får dock beräknas efter högre procentsats, om särskilda omständigheter föranleder därtill.

Utrangeras byggnad, som avses i 24 § 1 mom., får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e. d. i samband med utrangeringen.

till 29 §

7.⁶ Utgifter för anskaffande av en byggnad, som är avsedd för användning i ägarens rörelse, dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställt. I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades.

I en byggnads anskaffningsvärde inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål (byggnadsinventarier). I enlighet härmed räknas som byggnadsinventarier i en industribyggnad tillgångar avsedda för den industriella driften, såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d., samt anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. Som byggnadsinventarier räknas vidare ledningar för vatten,

⁶ Senaste lydelse 1981:295.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, och speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. Som byggnadsinventarier i en byggnad som är avsedd för affärsändamål räknas exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksindelning, rulltrappor m. m. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning för rörelseändamål som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar rörelseändamålet respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till rörelseändamålet. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om byggnadsinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 3–5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Av punkt 16 tredje stycket framgår att utgifter för vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad. Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av vederlaget för fastigheten – i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken – belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnaden kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för byggnaden erhålls. Om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaden jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade anskaffningsvärdet jämkas. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skäligt mån jämkas.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för

Har en investeringsfond e. d. eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för

Nuvarande lydelse

byggnaden minskad med det ianspråktaga beloppet.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tas även till detta. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om en byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då en byggnad, som är belägen på annans mark och som används i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande inte skall lösas av jordägaren.

Skattskyldig får i fråga om en byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom med årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av de på planen upptagna utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad (primäravdrag). Primäravdraget medges med 2 procent för år räknat från den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. Förvärvas byggnaden av en ny ägare, får denne tillgodogöra sig de primäravdrag som återstår för den förre ägaren.

Utrangeras en i rörelse använd byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e. d. i samband med uttrangeringen.

15.⁷ Har *bolag eller förening* sålt lagertillgångar till utländskt *dotterbolag* för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick *å* utländsk marknad och *kvarligga* sådana tillgångar osålda hos *dotterbolaget* vid utgången av beskattningsåret för moderföretaget, *må* avdrag *åtnjutas* för *i räkenskaperna gjord* avsättning till internvinstkonto. Avdraget *må icke* överstiga skillnaden mellan, *å* ena sidan, det vid försäljningen till *dotterbolaget* tillämpade pris för kvarliggande lagertillgångar, i förkommande fall minskat med belopp, varmed värdet av dessa ned-

Föreslagen lydelse

byggnaden minskad med det ianspråktaga beloppet.

15. Har *ett svenskt moderföretag* sålt lagertillgångar till *ett* utländskt *dotterföretag* för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick *på* utländsk marknad och *kvarligger* sådana tillgångar osålda hos *dotterföretaget* vid utgången av beskattningsåret för moderföretaget, *medges* avdrag för avsättning till internvinstkonto. *Motsvarande* gäller för *ett svenskt dotterföretag, som ingår i en koncern med ett svenskt moderföretag, om dotterföretaget sålt lagertillgångar till ett utländskt företag inom koncernen.* Avdraget *får inte* överstiga skillnaden mellan *å* ena

⁷ Senaste lydelse 1964:82.

Nuvarande lydelse

satts hos dotterbolaget, samt, å andra sidan, moderföretagets anskaffningskosnad för samma tillgångar. Har avdrag åtnjutits för avsättning till internvinstkonto, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår; vid detta års utgång skall frågan om avdrag för förnyad avsättning prövas med hänsyn till då rådande förhållanden.

Vad ovan sägs skall äga motsvarande tillämpning beträffande enskild rörelseidkare, som försålt lager-tillgångar till av honom ägt utländskt bolag.

16.⁸ Utgifter för anskaffande av sådana markanläggningar på fastighet, avsedd för användning i ägarens rörelse, som avses i andra stycket, dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av sjätte stycket, endast för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då han har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 5 procent för år räknat av tre fjärdedelar av anläggningens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken. Till markanläggning hänförs också olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e. d. samt, i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e. d.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i rörelse eller sådana inventarier som används för viss verksamhet såsom fundament e. d., industrispår, traversbanor samt ledning-

Föreslagen lydelse

sidan det vid försäljningen tillämpade priset för kvarliggande lager-tillgångar, i förekommande fall minskat med belopp varmed värdet av dessa nedsatts hos det utländska företaget, samt å andra sidan säljarföretagets utgifter för samma tillgångar. Avdraget får vidare inte överstiga den avsättning till internvinstkonto som säljarföretaget gjort i sina räkenskaper och inte heller den del av internvinsten enligt koncernredovisningen som belöper på avsättningen i fråga.

Som moderföretag räknas moderbolag, moderförening eller sådant moderföretag som avses i lagen (1980:1103) om årsredovisning m. m. i vissa företag.

Avdrag för avsättning till internvinstkonto skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

⁸ Senaste lydelse 1981:295.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m. (markinventarier). Till markinventarier hänförs också stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 3-5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Har en investeringsfond e. d. eller *statsbidrag* tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet.

Har en investeringsfond e. d. eller *näringsbidrag* tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet.

Övergår en rörelsefastighet till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningssavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av det avskrivningsbara anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgett avdrag. Vad nu sagts gäller även när den på fastigheten bedrivna rörelsen läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för fastighetens ägare.

18 a. Avdrag får göras för bidrag som utan villkor lämnas till regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond.

till 36 §

1.⁹ Vid beräkning av realisationsvinst *upptages* såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljnings-

1. Vid beräkning av realisationsvinst *skall* såsom intäkt *tas upp* vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljnings-

Nuvarande lydelse

provision och liknande kostnader. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som gälla enligt punkt 2 nedan – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o. d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m. m. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

Föreslagen lydelse

provision och liknande kostnader. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som gäller enligt punkterna 2 a–2 c nedan – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o. d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m. m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas kostnader som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

Vid vinstberäkningen får den skattskyldige göra avdrag för förvaltningskostnader och räntor som har utbetalats under beskattningsåret, om dessa inte bör hänföras till annan förvärvskälla.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1983 och skall, om annat inte följer av 1–3 nedan, tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

1. I fråga om stöd till näringsidkare för deras näringsverksamhet skall, såvida stödet lämnats före ikraftträdandet eller under beskattningsår för vilket taxering sker år 1984 eller tidigare, alltjämt tillämpas äldre bestämmelser.

2. De nya bestämmelserna i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 a av anvisningarna till 25 §, punkterna 7, 15 och 16 av anvisningarna till 29 § samt den nya punkten 18 a av anvisningarna till 29 § skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

3. I fråga om engångsbelopp enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § skall, såvida beloppet blivit tillgängligt för lyftning före den 1 januari 1982, alltjämt tillämpas de bestämmelser som gällde dessförinnan.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §²

Skuld, som löper med ränta och icke är att hänföra till rörelse, skall upptagas till sitt kapitalbelopp utan tillägg av under året upplupen men ej förfallen ränta.

Angående beräkningen av kapitalvärdet av skuld, som ej är förfallen och därå ränta ej skall beräknas för tiden före förfalldagen, ävensom av kapitalvärdet av förpliktelse, vilken innefattar skyldighet att till annan utgiva undantagsförmåner, pension, annan livränta eller därmed jämförlig avgift, skall vad i 4 § stadgas angående beräkningen av kapitalvärdet av fordran eller av ränta, avkomst, förmån eller annan rättighet äga motsvarande tillämpning.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu ej inträtt, så ock annan villkorlig skuld får ej avdragas vid beräkningen, liksom ej heller vid beskattningsårets utgång oreglerade hushållsskulder och därmed jämförliga skulder. Avdrag medges för värdet av sådan garantiavsättning för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu ej inträtt, så ock annan villkorlig skuld får ej avdragas vid beräkningen, liksom ej heller vid beskattningsårets utgång oreglerade hushållsskulder och därmed jämförliga skulder. Avdrag medges *dock dels* för värdet av sådan garantiavsättning för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen, *dels för skuld avseende sådant villkorligt stöd på vilket vid eftergift av återbetalningsskyldigheten skall tillämpas bestämmelserna i punkt 2 åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370).*

Avdrag medges inte för skuld som avser kapital som nedlagts i fastighet, som enligt 3 § 2 mom. j) inte skall upptas som tillgång vid förmögenhetsberäkningen.

Under avdragsgilla skulder inbegripas även oguldna skatter av nedan nämnda slag, nämligen dels debiterad preliminär skatt, som påförts den skattskyldige för året näst före det taxeringsår, varom fråga är, eller för något föregående år, dels slutlig skatt, som påförts den skattskyldige på grund av taxering under förstnämnda år eller under något föregående år, dels ock tillkommande skatt, varå den skattskyldige erhållit debetsedel under

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:859.

² Senaste lydelse 1980:959.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

förstnämnda år eller tidigare. Vidare inbegripas återbetalningspliktiga studiemedel enligt studiestödslagen (1973:349).

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1983 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

Basunderlaget beräknas till två och en halv gånger lönekostnaderna enligt andra stycket ökat med vad den skattskyldige för beskattningsåret har lämnat i bidrag för forsknings- och utvecklingsarbete och med kostnader för förvärv av resultat av sådant arbete. Summan minskas med vad den skattskyldige för beskattningsåret har erhållit i bidrag för forsknings- och utvecklingsarbete och med intäkter på grund av avyttring eller upplåtelse av resultat av sådant arbete. *Ett statsbidrag skall dock inte beaktas om den skattskyldige – med hänsyn till resultatet av det arbete som bidraget har utgått för eller annan liknande omständighet – kan bli skyldig att betala tillbaka bidraget eller på annat sätt utge vederlag för detta.*

Beräkningen av lönekostnaderna enligt första stycket skall grundas på vad den skattskyldige för beskattningsåret har erlagt i kontant lön till anställda som under minst en fjärdedel av sin arbetstid har utfört forsknings- och utvecklingsarbete. I lönekostnaderna får räknas in endast vad som hänför sig till forsknings- och utvecklingsarbete.

Bidrag och kostnader för forsknings- och utvecklingsarbete i utlandet, som sammanlagt överstiger 500 000 kronor, får inräknas i basunderlaget endast om riksskatteverket medger det. Riksskatteverkets beslut i sådan fråga får överklagas hos regeringen genom besvär.

Ökningsunderlaget beräknas till ökningen för beskattningsåret av den skattskyldiges basunderlag i förhållande till motsvarande underlag under närmast föregående beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader skall basunderlaget jämkas med hänsyn till detta.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1983 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

¹ Lagen omtryckt 1981:1315.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1980:955.

4 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 1 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 1 §

1.¹ Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som uppbäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370), skall icke anses såsom ackumulerad inkomst.

Engångsbelopp, som uppbäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i *punkt 1* fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370), skall icke anses såsom ackumulerad inkomst.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 5 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5)–7) samt i 3 § 4 mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 3 mom. vid 2) och 3), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft fastigheten. Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller innehaft fastigheten eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller om det eljest framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.

Har jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar, övertagits av den andra maken, skall denne, om han så yrkar, anses hava

¹ Senaste lydelse 1981:297.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

bedrivit jordbruket eller rörelsen jämväl under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då voro taxerade med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller, därest andra maken haft inkomst, skulle hava taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av den andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare. Inkomst, som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos make, skall icke till någon del anses utgöra ackumulerad inkomst.

Vad i nästföregående stycke stadgas om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall den avlidne och dödsboet anses som en och samma skattskyldig.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1983.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Särskilt investeringsavdrag medges inte för följande inventarier, nämligen

- 1) inventarier med en beräknad varaktighetstid av högst tre år,
- 2) begagnade inventarier,
- 3) sådana motordrivna fordon och släpfordon som avses i vägtrafikkungörelsen (1972:603),
- 4) fartyg, luftfartyg och järnvägsvagnar samt containrar och liknande anordningar för befordran av gods,
- 5) föremål avsedda för utsmyckning,
- 6) inventarier för vilka anskaffningsvärdet under beskattningsåret inte har uppgått till sammanlagt minst 10 000 kronor.

Bestämmelserna i första stycket 3) gäller inte släpvagn som dras av traktor eller motorredskap och som används endast på sätt som anges i vägtrafikskattelagen (1973:601) i fråga om traktor klass II.

För inventarier, som har förvärvats från någon med vilken förvärvaren är i väsentlig ekonomisk intressegemenskap, medges särskilt investeringsavdrag endast om inventarierna har tillverkats av säljaren och tillverkningen har påbörjats efter den 31 oktober 1980.

Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgått statsbidrag som avses i åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Särskilt investeringsavdrag beräknas inte heller för sådan del av anskaffningsvärdet för vilken vinstfond enligt lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto eller investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning har tagits i anspråk.

Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgått näringsbidrag enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Särskilt investeringsavdrag beräknas inte heller för sådan del av anskaffningsvärdet för vilken vinstfond enligt lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto eller investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning har tagits i anspråk.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1983 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1981:304.

6 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m.**

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m. skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

4 §

Särskilt investeringsavdrag medges inte för utgifter till den del de avser

- 1) lokaler avsedda för bostadsändamål,
- 2) bensinstationer, parkeringshus eller parkeringsanläggningar,
- 3) butiks-, kontors-, bank-, hotell- eller restauranglokaler,
- 4) samlingslokaler eller nöjeslokaler,
- 5) sporthallar eller andra idrottsanläggningar.

Avdrag medges endast om det belopp som skall ligga till grund för beräkningen av avdraget för ett och samma arbete har uppgått till minst 10 000 kronor.

Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av utgifterna för vilken utgått statsbidrag som avses i åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Särskilt investeringsavdrag beräknas inte heller för sådan del av utgifterna för vilken vinstfond enligt lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto eller investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning har tagits i anspråk.

Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av utgifterna för vilken utgått näringsbidrag enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Särskilt investeringsavdrag beräknas inte heller för sådan del av utgifterna för vilken vinstfond enligt lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto eller investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning har tagits i anspråk.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1983 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

7 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Avdrag medges vid anskaffning av döda inventarier avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten.

Med inventarier förstås tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Som inventarier anses dock inte nyttigheter som avses i punkt 11 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och inte heller tillgångar som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § nämnda lag.

Avdrag medges inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgår *statsbidrag som avses i åttonde stycket* av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen. Avdrag medges inte heller för sådan del av anskaffningsvärdet för vilken investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning tas i anspråk.

Avdrag medges inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgår *näringsbidrag enligt punkt 2* av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen. Avdrag medges inte heller för sådan del av anskaffningsvärdet för vilken investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning tas i anspråk.

Anskaffas inventarier av kommissionärsföretag som avses i 43 § 2 mom. kommunalskattelagen tillkommer – såvida rörelseinkomsten redovisas hos kommittentföretag – avdraget sistnämnda företag oaktat inventarierna ägs av kommissionärsföretaget.

I fråga om inventarier som hyrs ut av aktiebolag som avses i lagen (1980:2) om finansbolag under en period av minst tre år för att enligt särskilt avtal användas av hyrestagare (finansiell leasing) tillkommer avdraget hyrestagaren oaktat inventarierna ägs av finansbolaget.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1983.

8 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 26 § samt 37 § 1 och 5 mom. taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 §²

Om inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller rörelse redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

- 1) uppgift om storleken av omsättningen,
- 2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett.
- 3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna.
- 4) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning.
- 5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag.
- 6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnads-kostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av fastigheten eller rörelsen.
- 7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom resekostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därast lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av skattechefen i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning.
- 8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde.
- 9) uppgift om *verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningsstillgångar samt maskiner och andra inventarier,*
- 9) uppgift om *kontraktsnedskrivning och kontraktsavskrivning,*

samt

¹ Lagen omtryckt 1971:399.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1978:943.

Nuvarande lydelse

10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter.

Föreslagen lydelse

10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter, *samt*

11) uppgifter rörande sådana i räkenskaperna gjorda avsättningar till internvinstkonto för vilka avdrag yrkats och den del av internvinsten enligt koncernredovisningen som belöper på avsättningarna i fråga.

Redovisas inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen eller rörelse enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla även vad ovan sägs.

Vid redovisning av inkomst av rörelse och jordbruksfastighet skall gift skattskyldig uppge art och omfattning av sitt och makens arbete i förvärvskällan samt i övrigt lämna de uppgifter som erfordras för tillämpning av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370).

Vad i denna paragraf stadgas skall av livförsäkringsanstalt, såvitt angår försäkringsrörelse, iakttagas allenast i vad gäller uppgifter om huru värdesättningen å lager samt fordringar skett; härutöver skall iakttagas vad i 27 § sägs om skyldighet att lämna där avsedda uppgifter.

Nuvarande lydelse

37 §

1 mom.³ Till ledning vid inkomsttaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (*kontrolluppgifter*) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

<i>Uppgiftsskyldig</i>	<i>Vem uppgiften skall avse</i>	<i>Vad uppgiften skall avse</i>
------------------------	---------------------------------	---------------------------------

Föreslagen lydelse

37 §

1 mom. Till ledning vid inkomsttaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (*kontrolluppgifter*) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

<i>Uppgiftsskyldig</i>	<i>Vem uppgiften skall avse</i>	<i>Vad uppgiften skall avse</i>
------------------------	---------------------------------	---------------------------------

³ Senaste lydelse 1982:1008.

Föreslagen lydelse

9. Den som har lämnat stöd som avses i punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunal-skattelagen (1928:370).

Den som enligt beslutet skall åtnjuta stödet.

Näringsbidraget eller det belopp som eftergetts, jämte uppgift om datum för utbetalningen av bidraget eller beslutet om eftergift och stödets ändamål.

Nuvarande lydelse

5 mom.⁴ Den som har att avlämna kontrolluppgift enligt 1 mom. punkterna 1, 2, 3 b–3 f eller 7 skall senast den 31 januari under taxeringsåret till inkomsttagaren översända uppgift med de upplysningar som lämnas i kontrolluppgiften.

Föreslagen lydelse

5 mom. Den som har att avlämna kontrolluppgift enligt 1 mom. punkterna 1, 2, 3 b–3 f, 7 eller 9 skall senast den 31 januari under taxeringsåret till inkomsttagaren översända uppgift med de upplysningar som lämnas i kontrolluppgiften.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1983 och tillämpas såvitt gäller 26 § första gången vid 1984 års taxering och såvitt gäller 37 § 1 och 5 mom. första gången vid 1985 års taxering.

⁴ Senaste lydelse 1978:316.

9 Förslag till

Lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m.

Härigenom föreskrivs att förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m. skall upphöra att gälla den 1 juni 1983. Den upphävda lagen gäller dock alltjämt i fråga om bidrag eller lån som har lämnats före ikraftträdandet eller under beskattningsår för vilket taxering skett år 1984 eller tidigare.

10 Förslag till Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

Härigenom föreskrivs att 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

2 §

Det åligger styrelsen att ofördröjligen upprätta en särskild balansräkning så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet. Visar balansräkningen att så är fallet, skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämma hänskjuta fråga om bolaget skall träda i likvidation. Godkänns ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning avseende ställningen vid tiden för stämman som utvisar att det egna kapitalet uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget försätts i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare.

Göres ansökan enligt första stycket, förordnar rätten att bolaget skall träda i likvidation, om ej under ärendets handläggning i tingsrätten styrkes att balansräkning utvisande att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek *tillägges* inom linjen en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar, som undergår fortlöpande värdeminskning, gäller dock att de *upptages* till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom *erhålles* ett högre värde.

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek *skall* inom linjen *tilläggas* en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar som undergår fortlöpande värdeminskning gäller dock att de *tas upp* till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom *erhålles* ett högre värde. *Vidare skall vid beräkningen hänsyn inte tas till skuld på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av bolagets ekonomiska ställning, om stödet – för det fall att bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation – skall återbetalas först sedan övriga skulder till fullo betalats.*

¹ Lagen omtryckt 1982:739.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Underlåter styrelseledamöterna att fullgöra vad som åligger dem enligt första stycket, svarar de och andra som med vetskap härom handlar på bolagets vägnar solidariskt för bolagets uppkommande förbindelser. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som, när likvidationsplikt föreligger enligt första stycket tredje meningen, med vetskap härom deltar i beslut att fortsätta bolagets verksamhet. Den ansvarighet som det nu är fråga om gäller dock ej för förbindelser som uppkommer sedan likvidationsfrågan hänskjutits till rättens prövning eller sedan en balansräkning, som utvisar att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1983.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1982-11-18

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Lundkvist, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, S. Andersson, Rainer, Boström, Bodström, B. Andersson, Gradin, Dahl, R. Carlsson

Föredragande: statsrådet Feldt

Lagrådsremiss om beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m.

1 Inledning

Bidragsskattekommittén¹ (B 1980:01) har hittills avlämnat två delbetänkanden. I november 1981 avlämnades betänkandet (Ds B 1981:17) Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m. I betänkandet behandlas dels reglerna för beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, dels de s. k. utvecklingsbolagens skatteförhållanden.

I juni i år avlämnade kommittén sitt andra delbetänkande (Ds B 1982:8) Förslag till ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto.

Den redovisningsmässiga behandlingen av statliga stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet har ibland visat sig skapa problem för stödmottagarna. I en inom industridepartementet upprättad promemoria om vissa frågor rörande statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet har dessa problem analyserats.

Jag behandlar i det följande först kommitténs förslag beträffande den skattemässiga behandlingen av statsbidrag och andra stöd till företag. I anslutning till den framställningen tar jag upp frågan om reglerna i aktiebolagslagen (1975:1385) om likvidationsskyldighet behöver ändras. Därefter diskuteras rätten till avdrag för bidrag som i sysselsättningsfrämjande syfte lämnas till utvecklingsbolag eller regionala utvecklingsfonder. I det sista avsnittet behandlas bestämmelserna om avdrag för avsättning till internvinstkonto.

¹ Ledamöter: f. d. regeringsrådet Carl Åbjörnsson, ordförande, kanslichefen Boris Carlsson, direktören Arne Gustafson och skattedirektören Olle Roos.

Till protokollet i detta ärende bör fogas dels som *bilaga 1* en sammanfattning av betänkandet Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m., dels som *bilaga 2* en sammanfattning av betänkandet Förslag till ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto, dels som *bilaga 3* kommitténs lagförslag, dels ock som *bilaga 4* industridepartementets promemoria. Beträffande nuvarande förhållanden och gjorda överväganden hänvisas till betänkandena resp. promemorian.

Kommitténs betänkanden och promemorian har remissbehandlats. Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 5* fogas en förteckning över remissinstanserna till kommitténs första delbetänkande (Ds B 1981:17) och industridepartementets promemoria samt en sammanställning av remissyttrandena. Som *bilaga 6* bör fogas en förteckning över remissinstanserna till kommitténs andra betänkande (Ds B 1982:8) och en sammanställning av remissyttrandena.

2 Allmän motivering

2.1 Den skattemässiga behandlingen av statsbidrag och andra stöd till näringsidkare

2.1.1 Inledning

Stöd till näringsidkare kan förekomma i flera olika former. Den mest renodlade stödformen är direkta bidrag och subventioner. Stöd kan också lämnas i form av t. ex. garantiåtaganden (borgen) och lån med låg ränta och förmånlig amorteringsplan. Även insats av ägarkapital kan vara avsett som ett stöd.

Staten svarar för den dominerande delen av stödåtgärderna till näringslivet. Stöd lämnas dock även av kommuner samt av regionala utvecklingsfonder och andra formellt fristående organ som har bildats och finansieras av bl. a. staten och kommuner. Det förekommer också att stöd till näringsidkare beviljas av rent privaträttsliga subjekt, t. ex. stiftelser som har uppkommit till följd av enskilda donationer.

Ofta föranleder stöd till näringsidkare inte några beskattningsåtgärder. Detta gäller t. ex. i fråga om återbetalningspliktiga lån, vid garantiåtaganden eller vid insats av ägarkapital. Stöd som har karaktär av bidrag är dock normalt – direkt eller indirekt – skattepliktiga. Under lång tid saknades uttryckliga bestämmelser om denna beskattning. År 1973 infördes emellertid i kommunalskattelagen (1928:370), KL, regler om beskattning av statsbidrag (prop. 1973:190, SkU 1973:71, rskr 1973:359, SFS 1973:1098). Dessa regler utgör i huvudsak ett lagfästade av de principer för beskattningen av statsbidrag till näringsidkare som tidigare hade utvecklats i praxis. Reglerna finns i åttonde stycket av anvisningarna till 19 § KL och innebär bl. a. följande.

Ett statsbidrag är skattefritt om det är avsett för utgifter för vilka avdragsrätt inte föreligger vare sig direkt eller i form av årliga värdeminskingsavdrag. Har bidraget däremot använts för att bestrida en sådan utgift som är på en gång avdragsgill utgör bidraget skattepliktig intäkt. Avdragsrätten för utgiften påverkas inte av bidraget. Ett företag som fått statliga bidrag för en del av sina lönekostnader skall således ta upp bidragen som intäkt och samtidigt göra avdrag för samtliga lönekostnader.

Har ett statsbidrag använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskingsavdrag, skall bidraget inte tas upp som skattepliktig intäkt. Å andra sidan skall vid beräkning av värdeminskingsavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. I detta fall kommer således beskattningen till stånd indirekt genom att de årliga värdeminskingsavdragen minskas.

Har ett statsbidrag använts för att anskaffa lagertillgångar utgör bidraget skattepliktig intäkt. Utgifterna för anskaffningen dras av på vanligt sätt. Vid tillämpningen av 41 § KL och anvisningarna till denna paragraf skall dock den del av lagret som har anskaffats för bidraget inte medräknas vid lagervärderingen. Bestämmelsen innebär att bidraget beskattas i den takt som lagret avyttras.

Bestämmelser finns också om vad som gäller för det fall att avdragsrätten för utgifterna med tillämpning av vanliga regler infaller under ett annat beskattningsår än det då bidraget skall tas upp till beskattning. Vidare finns föreskrifter om den skattemässiga behandlingen av återbetalda bidrag.

Mottagande och återbetalning av ett lån föranleder i princip inte några beskattningsåtgärder. Ett uppburet lånebelopp utgör således inte skattepliktig inkomst och återbetalning av en kapitalskuld är enligt 20 § KL inte avdragsgill. Inom den statliga stödgivningen förekommer emellertid två typer av lån för vilka meddelats särskilda regler. För det första gäller att reglerna för beskattning av statsbidrag skall tillämpas även på statsbidrag i form av amorteringsfritt lån (avskrivningslån). Genom lagstiftning år 1978 infördes vidare en dispensregel för vissa lån för vilka återbetalningsskyldigheten är beroende av mottagarens framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet (prop. 1977/78:79, SkU 1977/78:20, rskr 1977/78:119, SFS 1978:52). Lån med sådan villkorlig återbetalningsskyldighet behandlas enligt huvudregeln som ett vanligt lån. Regeringen får dock – om det finns synnerliga skäl – besluta att lånet skall anses utgöra skattepliktig inkomst för låntagaren. Återbetalas lånet får den skattskyldige avdrag för det återbetalade beloppet.

När det gäller den skattemässiga behandlingen av lån med villkorlig återbetalningsskyldighet finns således uttryckliga regler. Beträffande bidrag för vilka återbetalningsskyldigheten är på liknande sätt villkorad saknas dock bestämmelser. Nämnas kan emellertid att regeringsrätten i en dom (RÅ 1977 ref 122) behandlat ett bidrag för vilket återbetalningsskyldigheten gjorts

beroende av bl. a. ett projekts resultat som ett statsbidrag.

Jag har hittills uppehållit mig vid den skattemässiga behandlingen av statliga stöd. I fråga om redovisningen av sådana stödåtgärder i bokföringen har bokföringsnämnden (BFN) utfärdat anvisningar (BFN:11). Enligt anvisningarna föreligger en motsättning mellan den redovisningstekniska och den skattemässiga behandlingen när det gäller bidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet och avskrivningslån. En motsättning torde föreligga även i fråga om möjligheten att periodisera ett statsbidrag som har lyfts ett år men som används för avsett ändamål först ett senare år.

Bidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet skall enligt BFN:s anvisningar behandlas på samma sätt som lån med villkorlig återbetalningsskyldighet. Ett sådant lån skall redovisas som skuld i låntagarens balansräkning till dess att den långivande myndigheten har fattat beslut om eftergift av lånet. Efterskönt belopp intäktsförs som extraordinär intäkt och samtidigt kostnadsförs eventuella balanserade utgifter som extraordinär kostnad. I fråga om ett lån för vilket dispens har erhållits enligt nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL gäller att det skall redovisas i resultaträkningen som intäkt då det har erhållits.

Beträffande avskrivningslånen föreskrivs i anvisningarna att intäktsredovisning skall ske först efter det att beslut om eftergift har fattats av den långivande myndigheten. Ej eftergiven del av avskrivningslånet skall tas upp som skuld i balansräkningen.

I sin översyn av reglerna för beskattning av statsbidrag och andra stöd till näringsidkare har bidragsskattekommittén funnit att den taxeringstekniska utformningen av reglerna för beskattning av statsbidrag i åttonde stycket av anvisningarna till 19 § KL i huvudsak väl överensstämmer med vedertagna beskattningsprinciper och att dessa regler också har blivit allmänt godtagna. Vad som däremot enligt kommittén främst har vållat problem vid den praktiska tillämpningen är svårigheten att avgöra vilka företagsstöd som skall behandlas som statsbidrag i KL:s mening. Detta sammanhänger med att de statliga stöden kan vara förenade med villkor som gör att gränsen mellan bidrag och lån blir oklar. Eftersom mottagande och återbetalning av lån inte föranleder några beskattningsåtgärder ligger det i öppen dag att detta gränsdragningsproblem skapar en betydande osäkerhet för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna.

I syfte att undanröja denna oklarhet föreslår kommittén att den skattemässiga behandlingen av statliga stöd anpassas till de principer som har kommit till uttryck i BFN:s anvisningar beträffande redovisningen av dessa stöd i företagets bokföring. Detta innebär att endast stöd som lämnas utan förbehåll om återbetalning skall behandlas som statsbidrag. Den omständigheten att bidragstagaren kan bli skyldig att återbetala erhållet bidrag om han genom oriktiga uppgifter föranlett att bidraget har beviljats eller om han inte har uppfyllt för bidraget fastställda villkor skall dock inte medföra att bidraget förlorar sin karaktär av statsbidrag i KL:s mening. Ges stödet

däremot med förbehåll om återbetalning av annat slag skall det behandlas som ett lån. Enligt kommittén bör även avskrivningslånen följa de regler som gäller för lån i allmänhet och således inte som f. n. särbehandlas.

Återbetalningsskyldigheten för ett statligt stöd som skall behandlas som ett lån kan efterges. Kommittén har föreslagit regler om vilka skatteeffekter som då inträder.

Ett annat förslag som syftar till att bringa den skattemässiga behandlingen i överensstämmelse med den bokföringsmässiga gäller statsbidrag som har erhållits ett visst år men använts för avsett ändamål först ett senare år. Förslaget innebär att den skattskyldige även skattemässigt får balansera bidraget till användningsåret.

Kommittén har vidare föreslagit en uttrycklig bestämmelse om hur ett statsbidrag skall påverka beräkningen av realisationsvinst vid avyttring av en tillgång som har anskaffats för bidraget.

Vad beträffar dispensregeln för lån med villkorlig återbetalningsskyldighet anser kommittén att tillämpningen av den medför sådana avsteg från allmänt vedertagna beskattningsprinciper att den bör upphävas.

F. n. finns det inte någon allmän skyldighet för den som betalar ut stöd till näringsidkare att lämna kontrolluppgifter till taxeringsmyndigheterna om stödets storlek och karaktär. Enligt kommittén medför detta betydande risk för att stöden behandlas olika i skattehänseende. För att förbättra läget har kommittén föreslagit att bestämmelserna i taxeringslagen (1956:623) om skyldighet att lämna kontrolluppgifter kompletteras med regler om uppgiftsskyldighet för den som har lämnat stöd till näringsidkare. Uppgiftsskyldigheten skall omfatta även det fallet att staten eller annan som lämnat stöd i form av lån efterskänker lånet.

Kommittén är medveten om att förslaget att slopa dispensregeln för villkorliga lån kan medföra att soliditetsproblem aktualiseras för vissa stödmottagare. Kommittén anser emellertid att redovisningsmässiga problem inte bör lösas med hjälp av skattelagstiftningen. Om det vid den statliga stödgivningen finns ett behov av att beakta frågan om hur stöden påverkar de berörda företagens soliditet synes det enligt kommittén ligga närmast till hands att överväga en ändring i reglerna i aktiebolagslagen om likvidationsskyldighet. Kommittén har dock inte tagit ställning till detta problem eftersom det ligger utanför kommitténs uppdrag.

Frågan har i stället behandlats i en promemoria som upprättats inom industridepartementet. I promemorian föreslås en ändring i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Innebörden av förslaget är att ett aktiebolag vid beräkning av det egna kapitalets storlek inte skall ta hänsyn till skulder avseende vissa statliga stöd.

Vid remissbehandlingen har kommitténs förslag fått ett positivt mottagande. BFN anser t. ex. att kommitténs överväganden och förslag i allt väsentligt har utgångspunkt i gällande redovisningsregler och god redovisningssed såsom dessa kommer till uttryck i bokföringslagen och i nämndens

anvisningar. Från flera håll uttalas vidare att kommitténs förslag innebär förenklingar för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. Någon remissinstans anser emellertid att det i betänkandet saknas tillräckligt lättillämpade regler för bedömningen av om ett stöd skall behandlas som bidrag eller lån. Kommitténs förslag beträffande avskrivningslånen godtas vidare inte av samtliga remissinstanser.

Även förslaget i industridepartementets promemoria har bemötts i huvudsak positivt.

För egen del anser jag att den kartläggning av olika stödformer som kommittén har gjort är värdefull och att kommittén väl har belyst de problem som tillämpningen av de nuvarande reglerna medför. I det följande kommer jag att närmare behandla kommitténs olika delförslag. Framhållas bör dock att jag – i likhet med kommittén – endast behandlar stöd till näringsidkare för deras näringsverksamhet. Stöd som utgår till enskilda löntagare i samband med t. ex. arbetsmarknadspolitiska insatser behandlas därför inte. En del hithörande frågor utreds f. n. av traktamentsbeskattningssakkunniga (B 1978:02). Stöd till kulturarbetare och uppfinnare ses vidare över av kulturskattekommittén (B 1979:15). Jag kommer därför inte att nu ta upp den skattemässiga behandlingen av konstnärsbidrag, stipendier och liknande ersättningar.

För vissa statliga stödåtgärder, t. ex. inom bostadssektorn, gäller speciella skatteregler. Sådana specialreglerade områden diskuteras inte i det följande och inte heller det stöd i form av investeringsavdrag/bidrag som medges för investeringar i inventarier och byggnader, forskningsavdrag vid investering i forskning eller den rätt till avdrag/bidrag som finns inom exportkreditområdet.

2.1.2 Begreppet statsbidrag

Den nuvarande lagtexten innehåller inte – bortsett från stadgandet att bestämmelserna gäller endast statsbidrag som utgår till en näringsidkare för hans näringsverksamhet – någon definition av begreppet statsbidrag. I samband med tillkomsten av 1973 års lagstiftning uttalade emellertid föredragande departementschefen inledningsvis att gemensamt för alla statsbidrag är att staten i princip utan återbetalningsskyldighet ger näringsidkare kontanta medel som skall användas för det ändamål som avses med bidraget (prop. 1973:190 s. 5). Av hans uttalande framgår vidare att även stöd som kan återkrävas kan behandlas som statsbidrag, nämligen om återkrav sker på grund av att bidraget beviljats genom oriktig uppgift. Detsamma skall gälla om återkravet beror på att mottagaren av bidraget brutit mot villkor för bidraget eller på att säkerheten för ett avskrivningslån väsentligt försämrats (s. 12).

Enligt kommittén är det numera sedan BFN utfärdat anvisningar beträffande den bokföringsmässiga redovisningen av statliga stöd knappast

behövt att i KL införa en bestämmelse som klargör vad som avses med statsbidrag. Enligt 41 § KL skall nämligen inkomstberäkningen i fråga om rörelse, jordbruksfastighet och, i vissa fall, annan fastighet, ske på grundval av bokföringen. Ett statligt stöd som enligt BFN:s anvisningar skall redovisas som intäkt i företagets resultaträkning skall därför enligt kommittén behandlas som ett statsbidrag. I sammanhanget pekar kommittén på att den föreslagit att i anvisningarna till 19 § KL uttryckligen skall föreskrivas att statsbidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet inte skall anses som bidrag utan som lån. Att bestämmelserna om statsbidragens beskattning inte blir tillämpliga på villkorade statsbidrag kommer alltså motsatsvis att framgå av detta nya stadgande.

För egen del får jag anföra följande. De nuvarande reglerna för beskattning av statsbidrag har funnits i omkring tio år. Dessa regler grundar sig dock på principer som redan tidigare hade utvecklats i praxis. Reglerna avser endast statsbidrag som är avsedda för utgifter av olika slag i näringsverksamheten. Ett bidrag som utgör ersättning för en enskild näringsidkares arbetsinsats, dvs. i praktiken är avsett för näringsidkarens privata levnadskostnader, omfattas sålunda inte av reglerna om statsbidrag. I vad mån ett sådant bidrag är skattepliktigt eller undantagsvis skall ses som ett skattefritt stipendium e. d. får därför bedömas efter allmänna skatterättsliga principer.

Som kommittén har funnit får det nuvarande regelsystemet anses i huvudsak väl överensstämma med vedertagna beskattningsprinciper. Vad som har vållat problem vid tillämpningen är i stället frågan vilka statliga stöd som skall behandlas enligt statsbidragsreglerna och vilka som skall behandlas som lån. Detta beror på att de statliga stöden ofta är förenade med villkor som kan medföra att gränsen mellan bidrag och lån blir oklar.

Det är självfallet ytterst angeläget att reglerna är så utformade att företag och taxeringsmyndigheter på ett enkelt sätt kan skilja mellan bidrag och lån. Detta krav uppfylls enligt min mening bäst om man knyter an till de regler som allmänt gäller vid inkomsttaxeringen. I fråga om inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse gäller enligt 41 § KL att inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa grunder inte står i strid med särskilda i KL angivna bestämmelser. Även inkomst av annan fastighet beräknas – bortsett från schablontaxerade fastigheter – normalt enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att hänsyn skall tas inte bara till inkomster och utgifter i verksamheten utan även till lager, fordringar och skulder vid beskattningsårets ingång resp. utgång. Hänvisningen till bokföringsmässiga grunder medför vidare att den skattemässiga inkomstberäkningen skall ske på grundval av de redovisningsregler som finns i bokföringslagen (1976:125) och annan civilrättslig lagstiftning samt i jordbruksbokföringslagen (1979:141). En grundläggande regel i denna lagstiftning är att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Av det anförda följer att den civilrättsliga redovisningen bör vara avgörande för den skattemässiga gränsdragningen mellan lån och bidrag. Som tidigare nämnts har BFN utfärdat anvisningar beträffande redovisningen av statliga stöd. Jag anser att dessa anvisningar bör läggas till grund för bedömningen av vilka statliga stöd som skall behandlas som statsbidrag. På en punkt delar jag dock inte nämndens uppfattning. Det gäller behandlingen av avskrivningslån. I nämndens anvisningar föreskrivs att av myndighet eftergiven del av ett avskrivningslån skall redovisas som en extraordinär intäkt hos låntagaren. Lånet som sådant utgör alltså med tillämpning av nämndens synsätt inte skattepliktig inkomst utan intäktsredovisningen skall ske först efter det att beslut om eftergift har fattats av den långivande myndigheten. Ej eftergiven del skall tas upp som skuld i balansräkningen.

Enligt min mening bör en stödforms rubricering inte i något avseende påverka den redovisningsmässiga eller den skattemässiga behandlingen. Avgörande för bedömningen bör i stället vara de villkor som förenas med ett visst stöd och inte om stödet betecknas som lån eller bidrag. Ett avskrivningslån och ett bidrag bör således behandlas på samma sätt om stöden innehåller samma villkor för vägrad eftergift resp. återkrav. Ett avskrivningslån bör därför behandlas som bidrag om det redan vid beviljandet av lånet står klart att eftergift normalt ges.

Vad jag nu har sagt innebär sammanfattningsvis att såsom statsbidrag bör anses i första hand stöd som över huvud taget inte innehåller villkor om återbetalningsskyldighet. Stöd av detta slag torde dock förekomma i endast ringa omfattning. I allmänhet uppställs vissa villkor och ges olika föreskrifter för ett stöd. Dessa kan gälla t. ex. hur stödet skall användas, mottagarens förfoganderätt över sina tillgångar, hans möjlighet att ändra ägarstrukturen i företaget, givarens rätt till insyn i företaget och mottagarens rapportskyldighet och skyldighet att lämna korrekta uppgifter m. m. Sådana föreskrifter medför inte i sig att stödet blir att anse som ett lån. Stöd som är förenat med återbetalningsskyldighet bör anses som statsbidrag om återbetalningsskyldighet föreligger endast om mottagaren inte uppfyller de villkor för stödets användning och verksamhetens bedrivande som förutsatts vid beviljandet av stödet. Den omständigheten att stödet kan krävas åter om mottagaren lämnat felaktiga uppgifter om användningen av stödet eller lägger ned den ifrågavarande verksamheten bör exempelvis inte hindra att stödet behandlas som statsbidrag. Detta skall gälla även om stödet har lämnats i form av ett avskrivningslån och även om det för avskrivning av lånet krävs en särskild ansökan.

För statliga stöd kan gälla att återbetalning skall ske även under andra förhållanden än de som nyss har nämnts. Det är givetvis fallet beträffande vanliga lån men återbetalningsskyldigheten kan också ha gjorts beroende av t. ex. mottagarens eller ett visst projekts framtida resultat eller mottagarens utdelningspolitik. Den som erhåller ett stöd av detta slag skall enligt BFN:s

anvisningar redovisa stödet som en skuld i balansräkningen. Detta bör enligt min mening gälla också i skattehänseende, dvs. stödet skall inte anses som ett statsbidrag utan som ett lån. Jag återkommer i specialmotiveringen med en närmare redogörelse för gränsdragningen mellan bidrag och lån.

För en näringsidkare som erhåller eftergift av återbetalningsskyldigheten av en skuld som han har ådragit sig i sin näringsverksamhet uppkommer en vinst som han bör redovisa som en extraordinär intäkt i resultaträkningen. Vid inkomstbeskattningen föreligger dock inte någon enhetlig behandling av efterskänkta skulder. Anses låntagaren genom efterskänkandet ha erhållit en gåva påverkas inte hans inkomstbeskattning eftersom gåvor enligt 19 § KL inte räknas som skattepliktig inkomst. Vinst som har uppkommit på grund av ackord anses vidare enligt praxis inte utgöra skattepliktig inkomst (RÅ 1929 Fi 369). Gälldenären 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).

Efterges ett statligt lån med villkorlig återbetalningsskyldighet torde dock mottagaren beskattas för det efterskänkta beloppet. Denna skattefråga berördes i samband med inrättandet av en särskild fond, statens industrifond, vilkens uppgifter numera har övertagits av de regionala utvecklingsfonderna. Fondens uppgift var att stödja riskbetonade projekt inom industrin genom att ge lån för vilka återbetalningen var beroende av i vilken utsträckning projektet blev framgångsrikt. I fråga om beskattningen hos mottagaren av lånen uttalade föredragande departementschefen (prop. 1973:41 s. 129): "Några särskilda skattemässiga problem för mottagaren av lånet uppkommer inte om lånet återbetalas. Efterskänkes däremot lånet skall det efterskänkta beloppet redovisas som inkomst under förutsättning att de lånade medlen använts för kostnader som är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Har däremot medlen använts till inte avdragsgilla utgifter är det efterskänkta lånebeloppet skattefritt."

Enligt bidragsskattekommitténs förslag skall uttryckliga regler införas om vilka skatteeffekter som inträder om ett statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet efterskänks. Reglerna skall tillämpas också på avskrivningslån, vilka enligt kommittén inte längre skall behandlas som statsbidrag utan som lån.

Förslaget innebär att ett eftergivet belopp skall tas upp som intäkt om stödet har använts för utgifter som är avdragsgilla vid taxeringen antingen direkt eller i form av årliga värdeminskningsskattavdrag medan eftergift inte skall föranleda beskattning om stödet har använts för inte avdragsgilla utgifter. Kan den skattskyldige inte visa vartill ett visst stöd har använts skall det anses ha använts till direkt avdragsgilla utgifter. Har stödet använts för att anskaffa en tillgång för vilken avdrag för årlig värdeminskning beräknas enligt avskrivningsplan, dvs. byggnader och markanläggningar, skall den skattskyldige utöver avdrag enligt avskrivningsplanen få tillgodoräkna sig ett extra värdeminskningsskattavdrag med belopp motsvarande intäktsbeloppet. Med

hänsyn till den korta tid som gäller för avskrivning av inventarier har kommittén ansett att det inte föreligger något behov av regler om extra avskrivning för dessa.

Kommitténs förslag att ett eftergivet statligt stöd normalt skall beskattas har lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. Den närmare utformningen av reglerna har dock mött kritik. Ett par remissinstanser kritiserar således den föreslagna indirekta beskattningsmetod som skall få tillämpas då ett eftergivet stöd avser byggnader och markanläggningar. Eftersom enligt förslaget avskrivningsunderlaget inte skall reduceras kommer avskrivningstiden att bli olika lång för samma investering beroende på om stöd lämnas som bidrag eller som lån som sedermera efterskänks. Denna olikformighet föreslås bli eliminerad genom att ett efterskänkt lån skall reducera avskrivningsunderlaget. Några av näringslivets organisationer anser å andra sidan att den föreslagna indirekta beskattningsmetoden skall få tillämpas även på inventarier. Någon remissinstans pekar vidare på att ett eftergivet stöd kan avse både byggnader och inventarier och att det behövs en regel som slår fast hur fördelningen mellan olika tillgångslag skall göras.

För egen del får jag anföra följande. Av allmänna skatterättsliga grundsatser torde följa att ett statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som efterskänks skall beskattas hos mottagaren om stödet har använts för utgifter som är avdragsgilla på en gång eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. Jag förutsätter då självfallet att stödet tidigare behandlats som ett lån. Det är emellertid f. n. oklart hur det efterskänkta beloppet skall beskattas när stödet har använts för anskaffande av avskrivningsbara tillgångar. En möjlighet är att omedelbart beskatta företaget för beloppet utan att göra någon ändring i de årliga värdeminskningsavdragen. Eftergiften kan också beskattas på indirekt väg, antingen genom att avskrivningsunderlaget reduceras eller genom att företaget medges ett extra värdeminskningsavdrag samtidigt som beloppet tas upp till beskattning. Jag delar därför kommitténs uppfattning att det behövs förtydligande regler i detta avseende.

Kommittén har föreslagit att det efterskänkta beloppet skall beskattas indirekt, närmare bestämt genom att företaget dels beskattas för beloppet, dels får ett lika stort extra värdeminskningsavdrag. Den föreslagna beskattningsmetoden medför visserligen, som har påpekats vid remissbehandlingen, att finansiering av en investering med ett lån som sedermera efterskänks leder till kortare avskrivningstid än vad som blivit fallet om investeringen finansierats med ett statsbidrag. Detta hänger samman med att avdragen enligt avskrivningsplanen också efter det att eftergift har medgetts kommer att beräknas med utgångspunkt i det ursprungliga anskaffningsvärdet. I likhet med riksskatteverket (RSV) anser jag dock att starka praktiska skäl talar för den av kommittén anvisade metoden, varför denna bör väljas.

Enligt kommittén bör en indirekt beskattningsmetod inte få användas då

stödet har använts för anskaffning av inventarier. Detta kan enligt min mening i vissa fall leda till inte avsedda beskattningseffekter. Jag anser därför att den nyss beskrivna indirekta metoden skall få tillämpas även i fråga om inventarier.

Frågan om fördelningen mellan olika tillgångsslag av ett statsbidrag eller ett eftergivet stöd kommer jag att behandla i specialmotiveringen.

I detta sammanhang vill jag slutligen ta upp en av kommittén behandlad statlig stödform som har kommit till användning först under senare år. Stödet innebär att medel ställs till ett företags förfogande för användning i ett visst projekt och att återbetalning skall ske genom att staten får del av intäkterna av projektet. De stöd av detta slag som kommittén har studerat utgörs av tre företagsspecifika lån som har beslutats av riksdagen. Det gäller två lån till Volvo Flygmotor AB (VFA) på 138 milj. kr. resp. 160 milj. kr. och ett lån till Saab-Scania AB (SAAB) på 350 milj. kr. Länen har beviljats för att göra det möjligt för VFA och SAAB att i samarbete med vissa amerikanska bolag delta i civila flyglans- och flygmotorprojekt. Den återbetalning som skall ske till staten är inte tidsbegränsad, vilket innebär att återbetalning skall ske så länge projekten ger intäkter även om därigenom summan av återbetalningarna kommer att överstiga lånebeloppen.

I den proposition som lag till grund för riksdagens beslut avseende SAAB-lånet och ett av VFA-lånen uttalas att återbetalning skall ske genom att bolagen till staten "i stället för ränta och amortering betalar royalty" (prop. 1979/80:115). Det första VFA-lånet betecknades som ett lån med villkorlig återbetalningsskyldighet (prop. 1979/80:13). Beträffande alla tre lånen uttalas att avtalskonstruktionerna innebär att staten och resp. bolag delar de kommersiella riskerna och vinstmöjligheterna avseende projektet.

De statliga stöden har behandlats olika i bolagens årsredovisningar trots att avtalsvillkoren är i stort sett desamma. VFA har nämligen redovisat de utbetalade beloppen som skuld medan SAAB har redovisat erhållna belopp som intäkt i takt med att kostnader har lagts ned på projektet.

Enligt kommittén kan statens rätt att utan tidsbegränsning få del av intäkterna inte betecknas som en återbetalning av ett lån. Ifrågavarande stöd hänförs därför inte till den kategori statliga stöd som enligt kommitténs förslag skall behandlas som lån vid den skattemässiga inkomstberäkningen. I det sammanhanget erinrar kommittén om att aktiebolag enligt 7 kap. 2 § första stycket aktiebolagslagen – med vissa undantag – inte får ta upp penninglån på villkor att lånet skall betalas på annat sätt än med ett nominellt penningbelopp eller med ett penningbelopp som har bestämts med hänsyn till förändringar i penningvärdet. Kommittén anser därför att stöden i skattehänseende skall följa samma regler som statsbidrag och att de belopp som sedermera kan komma att betalas tillbaka till staten i form av royalty blir avdragsgilla i vanlig ordning.

För egen del anser jag i likhet med kommittén att avtal av det slag som

staten har slutit med VFA och SAAB inte kan betecknas som försträckningsavtal. Jag delar dock inte kommitténs uppfattning att de från staten erhållna medlen bör likställas med bidrag. Denna avtalstyp torde i stället få ses som en kommersiell transaktion varigenom staten förvärvar en rätt till inkomster avseende framtida försäljningar (avkastningsrätt). Vad staten betalar till företaget utgör med detta synsätt skattepliktig inkomst för företaget. Detta gäller oavsett om företaget använder medlen för omedelbart avdragsgilla omkostnader eller för anskaffning av anläggningstillgångar. De belopp som sedermera kan komma att betalas till staten i form av royalty blir avdragsgilla för bolagen. I konsekvens med detta torde staten böra redovisa royaltyn som inkomst av rörelse. Staten torde därvid vara berättigad till avdrag för värdeminskning på de förvärvade rättigheterna enligt bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL.

Enligt förordningen (1982:682) om statlig finansiering genom regional utvecklingsfond kan en regional utvecklingsfond lämna stöd till företag i olika former. En stödform utgörs enligt 4 § av utvecklingskapital i form av utvecklingslån eller utvecklingsbidrag. Utvecklingsbidrag skall enligt 34 § ges med förbehåll att mottagaren förbinder sig att, om ett projekts resultat kan utnyttjas lönsamt, utge ersättning till fonden i form av royalty eller annan löpande avgift. Villkoren för sådan ersättning skall bestämmas med hänsyn till bl. a. projektets risk och beräknade ekonomiska utfall. Enligt min mening får även avtal varigenom en regional utvecklingsfond satsar utvecklingsbidrag i ett projekt närmast ses som förvärv av avkastningsrätt. Detsamma gäller den s. k. Industrifondens bidrag enligt 10 § förordningen (1980:470) om stöd genom Fonden för industriellt utvecklingsarbete. Sådana bidrag kan ges med förbehåll att mottagaren förbinder sig att utge ersättning till fonden i form av ett engångsbelopp eller i form av royalty eller annan löpande avgift.

Det kan nämnas att Industrifonden kan ge stöd även i form av lån. I dessa fall kan återbetalningen av lånet helt eller delvis ersättas med royalty eller annan löpande avgift. Återbetalningen är dock normalt begränsad till lånebelopp och ränta. Det förhållandet att återbetalningen skall ske i form av royalty ändrar därför inte stödets karaktär av lån. "Royaltyn" är inte avdragsgill vid taxeringen till den del den utgör avbetalning på lånet (jfr 20 § KL).

Vad jag ovan har sagt om beskattningseffekterna av att stöd av staten eller av någon annan ställs till ett företags förfogande för användning i ett projekt och där stödgivaren skall få del av intäkterna av projektet torde beskriva gällande rätt. Någon lagstiftning på området behövs inte enligt min mening.

I detta avsnitt har jag angett hur gränsen bör dras mellan statliga bidrag och lån och vad som utmärker de s. k. royaltylånen. Avgörande för bedömningen skall vara de villkor som förenas med stödet. Med hänsyn till den mängd olika villkor som kan vara förenade med ett stöd kan det dock i praktiken vara

svårt att klassificera stödet. Nya stödformer bör därför utformas så att de anpassas till gällande skatte- och bokföringsmässiga regler. Vidare anser jag att förslag om nya statliga stöd bör innehålla uppgift om hur stödet bör behandlas vid redovisningen och i skattemässigt hänseende. Samtidigt bör stödet ges en beteckning som svarar mot den skattemässiga behandlingen av stödet. Ett stöd som skall behandlas som ett statsbidrag bör således inte kallas för lån.

I anvisningarna till 19 § KL finns f. n. regler om beskattning av statliga bidrag till såväl enskilda personer som näringsidkare. Enligt min mening ökar överskådligheten om reglerna om statligt stöd till näringsidkare för deras näringsverksamhet flyttas över till en särskild anvisningspunkt. De nuvarande anvisningarna till 19 § KL bör därför betecknas punkt 1 medan det föreslagna regelsystemet för näringsbidragen bör tas in i en ny punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL.

2.1.3 Statsbidrag som har erhållits i förskott

Erhåller en näringsidkare ett statsbidrag för en utgift som är avdragsgill vid ett tidigare beskattningsår än det då bidraget skall beskattas får han, enligt nuvarande regler, i stället göra avdraget vid taxeringen för det år då bidraget skall tas upp som intäkt. Däremot finns det i KL inte någon bestämmelse som reglerar hur beskattningen skall gå till av ett statsbidrag som erhållits i förskott, dvs. bidrag som skall användas för ett visst ändamål ett följande räkenskapsår. Kommittén pekar på att ett sådant statsbidrag enligt allmänna bokföringsmässiga principer får balanseras till användningsåret (jfr BFN:s anvisningar beträffande redovisning av statliga stöd). Bidraget kommer således inte att påverka mottagarens resultat det år då det erhålls. Enligt kommittén torde en sådan behandling av statsbidrag som erhålls i förskott inte godtas vid taxeringen. Kommittén har därför föreslagit att en regel införs som gör det möjligt för den skattskyldige att även skattemässigt balansera bidraget till användningsåret.

Kommitténs förslag i detta avseende har inte mött någon erinran vid remissbehandlingen och även jag förordar att det genomförs. Som RSV påpekat kan det dock finnas anledning att införa särskilda administrativa rutiner för att underlätta taxeringsnämndernas arbete i de fall då utbetalda bidrag skall beskattas eller påverka avskrivningsunderlaget först ett senare år.

2.1.4 Stöd som lämnas av andra än staten

De nuvarande bestämmelserna om den skattemässiga behandlingen av statsbidrag till näringsidkare i anvisningarna till 19 § KL avser givetvis i första hand stöd från staten. Staten svarar för den helt dominerande delen av stödåtgärderna till näringslivet. I samband med att reglerna infördes uttalade

emellertid föredragande departementschefen att reglerna om statsbidrag också kunde tillämpas på bidrag från kommuner (prop. 1973:190 s. 9).

Stöd lämnas vidare även av regionala utvecklingsfonder och andra formellt fristående organ som har bildats och finansieras av bl. a. staten och kommuner. Enligt kommittén torde stöd som har lämnats av stiftelser och fonder av nu nämnt slag även utan uttryckliga författningsbestämmelser behandlas efter samma regler som gäller för egentliga statsbidrag. En sådan analog tillämpning synes enligt kommittén ligga helt i linje med motiven för 1973 års regler om statsbidragens beskattning. Eftersom någon oklarhet beträffande rättsläget knappast föreligger har kommittén avstått från att lägga fram förslag om direkta författningsbestämmelser.

I sammanhanget berör kommittén de bidrag som utgår från allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna. Allmänningsskogar kan lämna bidrag till enskilda jordbrukare för vägar m. m. Enligt vad kommittén erfarit är dessa bidrag i det helt övervägande antalet fall en komplettering till statsbidrag till samma investeringsobjekt från skogsvårdsstyrelser, lantbruksnämnder m. fl. Prövningen hos allmänningarna av bidragsansökningar och avvägningen av varje bidrags storlek sker normalt efter eller eventuellt samtidigt med de statliga organens prövning av objektet i fråga. Med hänsyn till de likartade regler som gäller för beviljande av bidrag från allmänningarna och för erhållande av statsbidrag anser kommittén att båda bidragen i skattehänseende bör följa samma regler. Den indirekta metoden skall alltså enligt kommittén få tillämpas när bidrag från allmänningsskogar har använts för anskaffande av avskrivningsbara tillgångar.

Den bidragsgivning som sker genom rent privaträttsliga subjekt, t. ex. stiftelser som har uppkommit till följd av enskilda donationer, riktas främst till institutioner, akademier e. d. i syfte att främja vetenskaplig forskning och liknande ändamål. I begränsad utsträckning lämnas bidrag också till näringsidkare.

Enligt kommittén föreligger det inte något egentligt behov av särskilda regler för beskattning av bidrag från enskilda stiftelser och fonder. Har i undantagsfall en dylik stiftelse eller fond lämnat ett direkt bidrag till en näringsidkare för dennes näringsverksamhet följer, framhåller kommittén, av allmänna skatterättsliga principer att bidraget skall tas upp som inkomst av mottagaren om han har använt bidraget för avdragsgilla kostnader i sin verksamhet. Om det i det särskilda fallet kan visas att bidraget har lämnats på i princip samma villkor som gäller för statsbidrag och att det inte föreligger någon intressegemenskap eller annan bindning mellan den som har lämnat bidraget och mottagaren av stödet bör det därvid inte föreligga något hinder mot en analog tillämpning av den för statsbidrag gällande indirekta metoden med reducering av avskrivningsunderlaget med bidragsbeloppet. Enligt kommittén får det ankomma på de tillämpande myndigheterna att i det enskilda fallet pröva om de angivna förutsättningarna är för handen.

Vad kommittén har anfört om beskattningskonsekvenserna av bidrag till näringsidkare från andra organ än staten har lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. Från något håll framhålls dock att det i lagtexten bör anges att stöd som lämnas av formellt fristående organ av typ regionala utvecklingsfonder skall behandlas enligt statsbidragsreglerna.

För egen del får jag anföra följande. De nuvarande bestämmelserna om den skattemässiga behandlingen av statsbidrag till näringsidkare tar sikte i första hand på stöd från staten. Som kommittén har anfört torde emellertid även stöd som lämnas av kommuner samt av regionala utvecklingsfonder och andra formellt fristående organ som har bildats och finansieras av bl. a. staten och kommuner behandlas enligt statsbidragsreglerna. Till skillnad från kommittén anser jag att detta förhållande bör komma till uttryck i lagtexten. Bl. a. regionala utvecklingsfonder och Fonden för industriellt utvecklingsarbete (Industrifonden) tillhör den krets av fonder och stiftelser som är begränsat skattskyldiga enligt 53 § 1 mom. första stycket d) KL. Jag anser att det i den nya punkten 2 av anvisningarna till 19 § bör anges att de av mig föreslagna reglerna om beskattning av statliga stöd till näringsidkare gäller också stöd från kommuner samt fonder och stiftelser som avses i 53 § 1 mom. första stycket d) KL. Med hänsyn till de likartade regler som gäller för beviljande av bidrag från allmänningsskogar och för erhållande av statsbidrag bör de föreslagna reglerna gälla även sådana bidrag.

I 53 § 1 mom. första stycket d) KL upptas också bl. a. Norrlandsfonden. I fråga om stöd från denna stiftelse finns särskilda skattemässiga regler i förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från Norrlandsfonden. m. m. Dessa regler överensstämmer i huvudsak med de av mig föreslagna reglerna för beskattning av statliga stöd till näringsidkare. Bidrag som har lämnats för ett visst ändamål är dock inte skattepliktigt. Å andra sidan får kostnader som har bestritts med bidraget inte dras av som driftkostnad. Den indirekta beskattningsmetoden får vidare inte tillämpas vid eftergift av återbetalningsskyldigheten av ett län som har använts för att anskaffa inventarier.

Enligt min mening finns det inte något behov av att behålla de särskilda reglerna om den skattemässiga behandlingen av stöd från Norrlandsfonden. Ifrågavarande förordning bör därför upphävas. Stöd från Norrlandsfonden kommer då att behandlas enligt de av mig föreslagna reglerna för beskattning av statliga stöd till näringsidkare.

Reglerna om beskattning av näringsbidrag bör begränsas till att gälla stöd från staten och de särskilt nämnda rättssubjekten. Det kan i undantagsfall inträffa att stöd till näringsidkare lämnas av även andra rättssubjekt. Frågan om hur ett sådant stöd skall behandlas i skattehänseende får överlämnas till rättspraxis.

2.1.5 Skatteeffekter vid avyttring av tillgångar som har anskaffats med hjälp av statsbidrag

Har en näringsidkare använt ett statsbidrag för att anskaffa en tillgång för vilken utgiften får dras av genom årliga värdeminskingsavdrag, skall vid beräkning av värdeminskingsavdrag såsom anskaffningsvärde anses så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. Denna indirekta metod för beskattning av statsbidrag tillämpas såväl vid anskaffning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier som vid anskaffning av fastigheter.

Avyttras en inventarietillgång skall intäkten redovisas som inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Ett tidigare medgivet statsbidrag blir därigenom beskattat i den mån avyttringen innebär en "återvinning" av bidraget.

Avyttras en fastighet, som inte utgör lagertillgång, sker beskattning enligt realisationsvinstreglerna i 35 och 36 §§ KL. Såsom bruttointäkt skall tas upp vad som har erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Från bruttointäkten får dras av alla omkostnader för egendomen, det s. k. omkostnadsbeloppet. I detta belopp ingår ingångsvärdet, dvs. erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o. d., samt förbättringskostnader m. m. Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskingsavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av egendomen, och även med belopp varmed fastigheten har avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond o. d. Ingångsvärdet, förbättringskostnaderna och de värdeminskingsavdrag m. m. som skall minska omkostnadsbeloppet skall räknas om med hänsyn till förändringarna i prisutvecklingen under den tid då byggnaden har innehafts (den s. k. indexuppräkningsregeln).

F. n. finns det inte några regler om hur realisationsvinstberäkningen skall göras vid avyttring av en tillgång som har anskaffats med hjälp av ett statsbidrag. Av grunderna för statsbidragens beskattning måste dock enligt kommittén följä att realisationsvinstberäkningen skall göras med beaktande av att tillgången har anskaffats med hjälp av ett statligt stöd. Kommittén anser att det behövs en förtydligande regel om hur beräkningen skall gå till rent tekniskt.

En möjlighet är därvid enligt kommittén att minska ingångsvärdet med statsbidraget. Denna lösning knyter an till bestämmelserna om statsbidrag i anvisningarna till 19 § KL enligt vilka vid beräkningen av värdeminskingsavdrag såsom anskaffningsvärde skall anses så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. Kommittén anser dock att denna metod i viss mån strider mot den metod för vinstberäkningen som i övrigt gäller, dvs. att bruttointäkten skall minskas med ett omkostnadsbelopp, i vilket ingår bl. a. ingångsvärdet, och att detta belopp i sin tur skall minskas med bl. a. värdeminskingsavdrag som belöper på tid före avyttringen. Enligt kommit-

tén får man en bättre anpassning till det nuvarande systemet för vinstberäkningen om man i bidragsfallen – i stället för att minska ingångsvärdet – betraktar erhållet statsbidrag, som har använts för direkt avskrivning, som ett med värdeminskingsavdrag likställt belopp. Kommittén har därför föreslagit att statsbidraget (i förekommande fall efter indexuppräkning) skall minska omkostnadsbeloppet när realisationsvinsten skall beräknas. Motsvarande skall gälla när ett avskrivningslån (villkorlån), som har använts för anskaffning av en fastighet, efterges.

Kommitténs förslag har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av de flesta remissinstanser. Skogsstyrelsen anser dock att alternativet att minska ingångsvärdet med statsbidraget bör övervägas ytterligare, eftersom detta alternativ kan ha vissa fördelar bl. a. då statsbidrag utgår till samfällighetsföreningar som har bildats för byggande och förvaltning av markanläggningar.

För egen del ansluter jag mig till kommitténs uppfattning att det behövs en regel om den skattemässiga behandlingen av statsbidrag vid realisationsvinstberäkningen. Regeln bör emellertid täcka även statsbidrag till inte avskrivningsbara tillgångar, t. ex. aktier. Det bör vidare beaktas att staten lämnar stöd även till andra än näringsidkare för bl. a. anskaffning och förbättring av tillgångar, t. ex. för energibesparande åtgärder på villafastigheter. Även stöd av detta slag bör beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

Statliga stöd kan således avse inte endast fastigheter utan även andra tillgångar. En bestämmelse om den skattemässiga behandlingen av statliga stöd vid realisationsvinstbeskattningen bör därför tas in i punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL, vilken anvisningspunkt innehåller allmänna bestämmelser om beräkning av realisationsvinst. Av bestämmelsen bör framgå att kostnader som har bestritts med bidrag från stat eller kommun inte får inräknas i omkostnadsbeloppet. På samma sätt bör behandlas stöd till näringsidkare om stödet skall behandlas enligt de föreslagna reglerna i punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL.

Om ett villkorligt lån avseende en byggnadsinvestering efterges blir – i enlighet med vad jag i det föregående föreslagit – det eftergivna beloppet skattepliktigt. Å andra sidan får företaget ett extra värdeminskingsavdrag med ett lika stort belopp. Värdeminskingsavdraget påverkar redan med nuvarande lydelse av punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL realisationsvinstens storlek. Det nyss föreslagna tillägget till punkt 1 av nämnda anvisningar bör därför inte omfatta sådan eftergift av villkorliga lån som avses i punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 19 §.

2.1.6 Dispensregeln för lån med villkorlig återbetalningsskyldighet

Som jag tidigare har nämnt utlöser upptagande av ett lån och återbetalning av lånet inte i sig några beskattningsåtgärder. Uppburet lånebelopp skall således inte tas upp som intäkt och återbetalning av lånet är inte avdragsgill

som kostnad. Detta gäller i princip även stöd som staten lämnar till näringsidkare i form av lån för vilket återbetalningsskyldigheten har gjorts beroende av mottagarens framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet. År 1978 kompletterades emellertid anvisningarna till 19 § KL med en regel enligt vilken regeringen kan – om det finns synnerliga skäl – besluta att ett sådant lån skall anses utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren. Återbetalas lånet får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Av förarbetena framgår att det för dispens krävs att det låntagande företags verksamhet har avgörande betydelse för sysselsättningen inom en eller flera regioner eller i övrigt har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Vidare fordras att lånet behövs för att trygga företags fortsatta verksamhet (prop. 1977/78:79 s. 25).

Regeringen har hittills meddelat dispens i fråga om lån till nio företag.

Införandet av dispensregeln får ses mot bakgrund av de överväganden som gjordes i samband med att statsmakterna i slutet av 1970-talet beslutat om betydande arbetsmarknads- och regionalpolitiska stödåtgärder till vissa krisdrabbade branscher. Stöd lämnades bl. a. i form av lån med villkorlig återbetalningsskyldighet. För att lånen, som har uppgått till betydande belopp, skulle få avsedda redovisningstekniska och skattemässiga konsekvenser hade krav framförts på att lånen vid inkomstbeskattningen skulle få behandlas på samma sätt som statsbidrag. Genom att ta upp lånen som intäkt kunde företags soliditet påverkas positivt, vilket var av väsentlig betydelse för att stödet skulle få avsedd effekt. I BFN:s anvisningar beträffande redovisningen av statliga stöd föreskrivs att ett lån med villkorlig återbetalningsskyldighet för vilket dispens har meddelats får redovisas i företags resultaträkning som intäkt då det erhålls.

På förslag av riksdagens näringsutskott har riksdagens revisorer utfört en granskning av hur det statliga lån på 600 milj. kr. med villkorlig återbetalningsskyldighet som hösten 1977 lämnades till Uddeholms AB i realiteten utnyttjats. Bolaget har av regeringen fått dispens att ta upp lånet som skattepliktig inkomst. Vid granskningen har berörts även de stöd av likartat slag som lämnats till bl. a. stålindustrin och stålgljuteriindustrin. Vidare har i samband med granskningen den skatte- och redovisningstekniska behandlingen av sådant statligt stöd till företag studerats. Resultatet av granskningen har revisorerna framlagt i en skrivelse till riksdagen (Förslag 1979/80:8).

Skrivelsen har behandlats av näringsutskottet (NU 1979/80:76). Utskottet sammanfattar revisorernas överväganden på följande sätt:

Revisorerna betecknar det som besvärande att riksdagen, för att nå vissa eftersträlvade syften, har beslutat om stödformer som ej går att förena med de beskattnings- och redovisningsmetoder som är vedertagna och att skattelagstiftningen har tagits till hjälp för att få till stånd redovisningsförfaranden som från speciella synpunkter är eftersträvansvärda. De omsorger som från det

allmännas sida ägnas åt att befästa kravet på efterlevnad av skatte- och civilrättsliga bestämmelser kan, säger revisorerna, på ett sådant sätt olyckligt skadas. Särskilt påtalas att avsteget från vedertagna principer har bildat norm i det att villkorslån senare i betydande omfattning beviljats även företag inom specialstålindustrin samt statliga och privata företag inom andra branscher. Med hänvisning till speciella regler i dessa fall sätter revisorerna i fråga "om syftet med villkorslånen och svårigheten att finna internationellt godtagna statliga stödformer skall prioriteras så starkt att fastställda regler för bokföring och god redovisningssed får vika".

Granskningen har enligt revisorerna också visat att riksdagen, då frågan om villkorslånen prövades, knappast gavs erforderliga upplysningar om de effekter som beviljandet av lånen skulle få från beskattnings- och redovisningssynpunkt. Mot bakgrund härav gör revisorerna tre rekommendationer. För det första bör regering och riksdag framdeles i förslag som på föreliggande område kan få följd av sekundär art för näringslivet, t. ex. i fråga om beskattning av företag eller företagens redovisningsskyldighet, så långt det är möjligt även beakta de sekundära verkningarna. För det andra bör yttrande från bokföringsnämnden ha inhämtats innan en proposition som innehåller förslag till åtgärder påverkande redovisningen hos bokföringsskyldig läggs på riksdagens bord. Detta bör ha gjorts på ett så tidigt stadium av propositionsarbetet att hänsyn kan tas till nämndens rekommendationer vid utformning av förslaget. Bokföringsnämndens ställningstagande bör också redovisas i propositionen. För det tredje bör innebörden och karaktären av ett beviljat stöd anges så klart att en redovisningsmässigt korrekt notering av stödbeloppet görs hos den bokföringspliktige mottagaren av stödet.

Riksdagen biföll utskottets hemställan att delge regeringen de resultat som kommit fram vid granskningen och de allmänna synpunkter som revisorerna framfört med anledning av granskningen samt att som sin mening ge regeringen till känna vad revisorerna förordat om beaktande av sekundära verkningar, om hörande av BFN och om underlättande av korrekta noteringar i mottagarnas bokföring när nya stödformer införs (rskr 1979/80:417).

Enligt kommittén, som instämmer i den kritik som riksdagsrevisorerna har framfört mot den redovisningsmässiga och skattemässiga behandlingen av villkorslånen, medför tillämpningen av dispensregeln sådana avsteg från allmänt vedertagna beskattningsprinciper att den inte bör kvarstå i KL. Kommittén har därför föreslagit att dispensregeln skall utgå. Om det i speciella fall uppkommer behov att vid statlig stödgivning använda stödformer som förutsätter särskild reglering av stödets redovisningsmässiga och skattemässiga behandling bör detta enligt kommittén beslutas av riksdagen i det särskilda fallet och eventuella regler meddelas i författning utanför KL.

Kommitténs förslag att slopa dispensregeln har tillstyrkts eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. Sveriges investeringsbank AB framhåller dock att dispensregeln även haft positiva effekter genom att den underlättat rekonstruktionen av företag som råkat i kris. Banken beklagar därför att kommittén inte haft i uppdrag att överväga även vilka godtagbara

möjligheter som kan tillskapas för att uppnå de fördelar som finns i den nuvarande regeln.

För egen del får jag anföra följande. Under slutet av 1970-talet drabbades vissa för sysselsättningen viktiga branscher av en allvarlig kris. Statsmakterna tvingades därvid att gripa in med olika stödåtgärder. Ett av de problem som då uppkom var att finna internationellt godtagbara stödformer. Lån med villkorlig återbetalningsskyldighet ansågs vara en sådan godtagbar stödform. Upptagande av ett lån skulle dock försämra låntagarens soliditet och eventuellt tvinga denne att träda i likvidation. Tillkomsten av dispensregeln får ses främst mot denna bakgrund. Den har nämligen gjort det möjligt för låntagaren att redovisa lånet som intäkt varigenom soliditeten har påverkats positivt. Dispensregeln strider emellertid, som kommittén har anfört, mot grundläggande skatterättsliga principer. Med hänsyn härtill och då de redovisningsmässiga problem som är förenade med lån med villkorlig återbetalningsskyldighet kan lösas på annat sätt än genom skatteregler förordar jag att dispensregeln slopas. Jag kommer att i det följande (avsnitt 2.2) ta upp frågan om den redovisningsmässiga behandlingen av lån med villkorlig återbetalningsskyldighet.

2.1.7 Vissa kontrollfrågor

F. n. finns det inte någon allmän skyldighet för den som lämnat stöd till näringsidkare att underrätta skattemyndigheterna om stödets storlek och karaktär. Enligt en undersökning som kommittén har låtit verkställa medför frånvaron av kontrolluppgifter som avser skattepliktiga stöd till näringsidkare olikformig beskattning av stöden. Kommittén anser därför att det finns anledning att förutsätta en minskning av olikformigheten i taxeringen om en allmän kontrolluppgiftsskyldighet införs. Kommittén är medveten om att en sådan skyldighet medför nackdelar i form av merarbete för stödgivarna men vid en avvägning mellan fördelarna och nackdelarna har kommittén funnit att fördelarna överväger. Enligt kommitténs förslag skall det därför i taxeringslagen införas bestämmelser om att den som har lämnat stöd till näringsidkare är skyldig att avge kontrolluppgift om stödet.

Förslaget om uppgiftsskyldighet har godtagits eller lämnats utan erinran av de flesta remissinstanser. I några yttranden ifrågasätts dock om det är nödvändigt att införa en uppgiftsskyldighet.

För egen del får jag anföra följande. Den nuvarande frånvaron av uppgiftsskyldighet för den som har lämnat stöd till en näringsidkare kan få till följd att taxeringsnämnderna inte får vetskap om att ett stöd har utgått. Som kommitténs undersökning visar kan detta medföra att stödet behandlas felaktigt i skattehänseende. En ökad informationsplikt från stödgivarnas sida är därför ägnad att leda till rättvisare och mer likformiga taxeringar. Det är å andra sidan uppenbart att en utvidgning av uppgiftsskyldigheten kan åsamka åtskilligt merarbete för i första hand de myndigheter m. fl. som lämnar stöd.

Merarbetet bör dock minska betydligt om uppgiftsskyldigheten får fullgöras på valfritt sätt, t. ex. i form av en kopia av beslutet om stöd, och om uppgifterna inte behöver lämnas senast inom viss tid efter beslut om stöd utan får lämnas i ett sammanhang senast den 31 januari årligen i likhet med vad som i övrigt gäller för avlämnande av kontrolluppgifter. Mot bakgrund av det anförda anser jag i likhet med kommittén att fördelarna med en uppgiftsskyldighet överväger nackdelarna och att en uppgiftsskyldighet därför bör införas för stödgivare. Uppgiftsskyldigheten bör begränsas till de rättssubjekt på vilka reglerna om beskattning av statliga stöd till en näringsidkare för näringsverksamheten skall gälla.

2.2 Statligt stöd och reglerna om likvidation

2.2.1 Inledning

Som jag inledningsvis redovisat har bestämmelserna om tvångslikvidation enligt 13 kap. 2 § tredje stycket aktiebolagslagen (ABL) behandlats i en inom industridepartementet upprättad promemoria. I promemorian föreslås att statligt stöd i form av lån och bidrag under vissa förutsättningar inte skall beaktas vid beräkning av ett aktiebolags egna kapital.

Utmärkande för aktiebolagsformen är att aktieägarna inte är personligen ansvariga för bolagets skulder. Detta betyder bl. a. att en aktieägare som betalat sin aktie inte är skyldig att göra något ytterligare tillskott till bolaget. I stället kan aktiekapitalet sägas fungera som en säkerhet för borgenärernas fordringar. ABL innehåller därför olika regler för att säkerställa denna funktion. Det finns sålunda regler som – vid bolagets bildande eller nyemission – syftar till att garantera att det uppgivna kapitalet verkligen tillförs bolaget. Andra regler har tillkommit för att förhindra att de av ägarna tillskjutna beloppen återbetalas till ägarna. Utrymmet för utdelning och lån till aktieägarna är exempelvis begränsat på olika sätt.

Ett aktiebolags egna kapital kan också minska eller helt försvinna på grund av att verksamheten går med förlust. Förlusten kommer till uttryck i bokföringen genom att värdet på bolagets tillgångar – t. ex. kundfordringar – sjunker eller genom att bolagets skulder – t. ex. till leverantörer – ökar. En följd av detta är att täckningen för det egna kapitalet minskar. Om den förlustbringande verksamheten får fortsätta kan aktiekapitalet gå helt förlorat. För att i denna situation skydda ett aktiebolags borgenärer innehåller ABL regler om att företaget måste träda i likvidation sedan förlusterna överskridit en viss gräns. Tanken är att verksamheten skall stoppas medan tillgångarna ännu räcker till betalning av såväl skulderna som kostnaderna för likvidationen.

Regler om tvångslikvidation finns i 13 kap. 2 § ABL. I paragrafens första stycke föreskrivs att bolagets styrelse är skyldig att upprätta en särskild balansräkning, s. k. kontrollbalansräkning, så snart det finns skäl att anta att

det egna kapitalet understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet. Visar balansräkningen att bristen i aktiekapitalet överstiger två tredjedelar skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämman hänskjuta frågan om bolaget skall träda i likvidation. Om inte ordinarie stämma är nära förestående måste styrelsen sammankalla en extra stämma. För det fall att stämman inte beslutar om likvidation får bolaget respit till den ordinarie bolagsstämman under nästa räkenskapsår.

Den tid som står till bolagets förfogande kan användas för att skaffa nytt kapital t. ex. genom tillskott från aktieägarna eller genom nyemission. Ett annat sätt att undvika tvångslikvidation är att sätta ned det registrerade aktiekapitalet och använda nedsättningsbeloppet för att täcka balanserad förlust. Det räcker att det egna kapitalet uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet för att likvidationstvänet skall vara undandröjt.

Godkännes inte vid den följande ordinarie stämman en kontrollbalansräkning som visar att det egna kapitalet uppgår till minst hälften av det registrerade aktiekapitalet är – om stämman inte beslutar om likvidation – bolagets styrelse skyldig att ansöka om tvångslikvidation hos tingsrätten.

En kontrollbalansräkning upprättas enligt de regler som allmänt gäller för aktiebolagens balansräkningar. Av 13 kap. 2 § tredje stycket ABL framgår dock att vissa modifikationer skall göras. Dessa avser att förhindra att ett bolag tvingas i likvidation när det har reserver av sådan storlek att det i verkligheten inte föreligger någon ekonomisk grund för tvångslikvidation. I kontrollbalansräkningen skall därför till de enligt vanliga värderingsregler redovisade tillgångsvärdena läggas en post som motsvarar skillnaden mellan tillgångarnas försäljningsvärde efter avdrag för försäljningskostnader och deras redovisade värde. Beträffande sådana anläggningstillgångar som undergår fortlöpande värdeminskning tillåts – om tilläggsposten därigenom blir större – en ännu förmånligare värdering, nämligen anskaffningsvärdet minskat med erforderliga av- och nedskrivningar. Kontrollbalansräkningen skall ligga till grund för såväl de två bolagsstämmornas bedömning av likvidationssskyldigheten som rättens prövning av samma fråga.

2.2.2 Allmänna utgångspunkter för en ändring av likvidationsreglerna

Av industridepartementets promemoria framgår att den föreslagna ändringen av likvidationsreglerna framför allt föranleds av bidragsskattekommitténs förslag beträffande den nuvarande dispensregeln i nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Med stöd av denna dispensregel kan regeringen besluta att ett statligt lån med villkorlig återbetalningsskyldighet skall vara skattepliktigt och att en eventuell återbetalning av lånet skall vara avdragsgill. BFN har för sin del förklarat att ett lån, för vilket sådan dispens medgetts, även i redovisningshänseende skall behandlas som ett rent statsbidrag. Innebörden av detta är att lånet intäktsförs och därmed

förbättrar företagens soliditet. Bidragsskattekommittén har föreslagit att dispensregeln upphävs. I promemorian anförs att ett genomförande av kommitténs förslag torde leda till att villkorslånen i såväl skatte- som redovisningshänseende behandlas som lån. Lånet kommer därför att medföra att låntagarens soliditet försämras. En konsekvens av detta befaras kunna bli att – för de fall att låntagaren är ett aktiebolag – bolaget blir tvunget att träda i likvidation på grund av bestämmelserna i 13 kap. 2 § ABL.

I promemorian framhålls att det av såväl näringspolitiska som sysselsättningspolitiska skäl kan vara angeläget att staten lämnar stöd i syfte att förbättra soliditeten hos mottagaren och att undvika en hotande likvidations-skyldighet. Det framhålls också att det är rimligt att staten återfår utbetalda medel i de fall företaget går bra. Enligt promemorian föreligger det emellertid en risk för att syftet med stödet går förlorat om det skall medräknas som en skuld vid beräkning av det egna kapitalets storlek. För att undanröja denna risk föreslås att ABL:s likvidationsregler ändras. Förslaget innebär att statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet inte alltid skall beaktas som skuld vid bedömningen av om likvidationsskyldighet föreligger eller inte.

I promemorian poängteras att den föreslagna ändringen bör genomföras endast om rättsläget inte försämras för övriga borgenärer. Med anledning av detta föreslås att två villkor måste vara uppfyllda för att hänsyn inte skall tas till lånet vid upprättande av kontrollbalansräkningen. En första förutsättning är att skyldigheten till återbetalning är kopplad till mottagarens resultatutveckling eller liknande omständighet. För det andra krävs att lånet vid bolagets konkurs eller likvidation skall återbetalas först sedan alla övriga borgenärer har fått full betalning (efterställningsklausul).

Även statliga bidrag som är förenade med villkor av nu nämnt slag skall enligt promemorian omfattas av den föreslagna ändringen i likvidationsreglerna.

Det i promemorian redovisade förslaget har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. BFN har dock av principiella skäl avstyrkt förslaget. Enligt BFN:s uppfattning bör villkoren för statliga stöd utformas på ett sådant sätt att gällande redovisningsprinciper och god redovisningssed kan tillämpas vid bokföringen av stöden. Lantbrukarnas riksförbund framhåller att det finns anledning att samordna förslaget i promemorian med industristödsutredningens (I 1979:17) förslag om en avveckling av den nuvarande industristödspolitiken.

Beträffande den föreslagna utformningen av lagtexten har vissa remissinstanser haft en del synpunkter. Jag återkommer till detta längre fram.

För egen del får jag – efter samråd med chefen för justitiedepartementet – anföra följande. Enligt nuvarande regler i nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL kan ett villkorligt statligt lån efter dispens av regeringen behandlas som en skattepliktig intäkt för låntagaren. Ett av syftena med

dispensregeln har varit att möjliggöra en förstärkning av stödmottagarens soliditet.

Som jag har anfört i det föregående (avsnitt 2.1.6) får dispensregeln anses strida mot grundläggande skatterättsliga principer. Jag har därför föreslagit att dispensregeln upphävs. Ett slopande av dispensregeln kan emellertid – med nuvarande redovisningspraxis – leda till försämrad soliditet hos det företag som mottagit det villkorliga stödet. Med oförändrade regler i ABL om tvångslikvidation kan utbetalningen av stödet därmed få till konsekvens att företaget måste träda i likvidation, trots att syftet med stödet ofta just varit att möjliggöra mottagarens överlevnad. Med hänsyn till stödets ändamål måste det betecknas som klart otillfredsställande om stödet får sådana konsekvenser.

En likvidation leder i regel till att bolaget upplöses och att den verksamhet bolaget bedrivit läggs ned. Med hänsyn till likvidationens ingripande konsekvenser är det viktigt att förhindra att ett aktiebolag tvingas i likvidation i onödan. Jag anser därför – i likhet med de flesta remissinstanser – att det är befogat att ändra ABL:s bestämmelser om likvidation. Mitt förslag innebär närmare bestämt att vissa typer av statligt stöd inte skall tas med bland skulderna vid upprättande av en kontrollbalansräkning. Jag övergår nu till att diskutera hur en sådan undantagsregel skall utformas.

2.2.3 Undantagsregelns närmare utformning

Som framgått av vad jag tidigare anfört är det angeläget att skyddet för det bundna kapitalet i ett aktiebolag blir effektivt. Det är ofta den enda säkerhet en borgenär har för sin fordran. Syftet med likvidationsreglerna i 13 kap. 2 § ABL är just att skydda aktiebolagets fordringsägare mot att det egna kapitalet i bolaget urholkas. En förutsättning för en ändring av likvidationsbestämmelserna är därför – som också framhållits i promemorian – att rättsläget för övriga borgenärer inte försämras.

För att ett statligt stöd skall kunna undantas vid bedömningen av om likvidationsskyldighet föreligger krävs enligt promemorian för det första att återbetalningsskyldigheten är villkorad med hänsyn till stödmottagarens resultatutveckling eller liknande omständighet. Utanför förslaget faller därmed sådana låneformer vars återbetalningsskyldighet är beroende av ett bestämt projekts resultat. Med hänvisning till BFN:s anvisningar uppges i promemorian att dessa lån inte utgör något större problem ur soliditets- eller likvidationssynpunkt. Enligt anvisningarna skall nämligen denna typ av villkorlån bokföras som en skuld och de utgifter som svarar mot lånet får aktiveras. Om lånet efterskänks skall det eftersänkta beloppet tas upp som extraordinär intäkt. De balanserade utgifterna kostnadsförs samtidigt. I promemorian har inte heller lagts fram något förslag om hur avskrivningslån skall redovisas i en kontrollbalansräkning.

Det föreslagna tillämpningsområdet har mött kritik av några remissinstan-

ser. BFN har framhållit att övriga borgenärer inte får bli lidande på grund av att företaget återbetalar ett statligt villkorslån. Med hänsyn till detta bör – för att ett villkorligt stöd inte skall tas med i kontrollbalansräkningen – krävas att återbetalningsskyldigheten knyts till bolagets resultat och eventuellt också begränsas till årets resultat enligt en särskild definition. Nämnden anser även att uttrycket "eller liknande omständighet" är oklart och kan inbjuda till inte önskvärda analogitolkningar.

Svenska bankföreningen och Sveriges industriförbund har anfört att det är angeläget att lagtexten preciseras ytterligare. Den föreslagna anknytningen till resultatutvecklingen eller liknande omständighet anses oklar och befaras kunna leda till att undantagsbestämmelsen får en mera generell räckvidd än som torde vara avsedd. För att den villkorade skulden skall undantas i en kontrollbalansräkning bör enligt dessa remissinstanser återbetalning kunna påfordras endast ur fritt eget kapital.

Styrelsen för teknisk utveckling (STU) har uppgett att uttalandet i promemorian om att de projektinriktade villkorslånen inte utgör något problem i nu aktuellt avseende inte överensstämmer med STU:s uppfattning. Endast om ett projektinriktat villkorslån svarar för en stor del av ett företags verksamhet är återbetalningsskyldigheten kopplad till företagets resultatutveckling. I andra fall knyts däremot återbetalningen normalt till projektets resultat. Av denna anledning anser STU att inte heller projektinriktade lån skall tas med i en kontrollbalansräkning.

För egen del vill jag anföra följande. Av största vikt är att de typer av statliga stöd som inte skall tas med i en kontrollbalansräkning går att klart avgränsa från "vanliga" skulder. Den avgörande faktorn för denna avgränsning bör enligt min mening vara förekomsten av s. k. efterställningsklausul, dvs. ett avtal varigenom staten förklarar sig stå efter samtliga andra borgenärer för den händelse stödmottagaren försätts i konkurs eller träder i likvidation. Staten avstår således från betalning såvida inte de övriga borgenärerna blir till fullo tillgodosedda. Med en sådan efterställningsklausul inkräktar den villkorliga skulden inte på övriga borgenärers möjligheter till betalning vid en krissituation. Som föreslagits i promemorian bör således en första förutsättning för att en skuld skall få undantas i en kontrollbalansräkning vara att skulden är försedd med en efterställningsklausul.

Enligt promemorian bör utöver kravet på efterställningsklausul fordras att skulden hänför sig till ett stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Jag delar denna uppfattning. Till skillnad mot vad som framförts i promemorian anser jag dock att det är olämpligt att som villkor för tillämpning av undantagsregeln föreskriva att återbetalningsskyldigheten är kopplad till bolagets resultatutveckling. Det kan nämligen förekomma att ett företags ekonomiska ställning är svag trots att resultatet utvecklas i positiv riktning. Med tillämpning av promemorieförslaget skulle det beskrivna företaget vara tvunget att återbetala lånet trots att skuldbeloppet inte behövde beaktas i en kontrollbalansräkning. Det är givet att en sådan klaven inställning till

skulden skulle innebära risker för övriga borgenärer. Enligt min mening bör därför, som några remissinstanser förordat, en skuld undantas vid upprättande av kontrollbalansräkning endast om återbetalningsskyldigheten kan göras gällande bara när företagets ekonomiska ställning är godtagbar. Skyldighet att betala tillbaka stödbeloppet kan exempelvis inträda först när företagets ställning är sådan att utdelning är tillåten eller när det egna kapitalet på visst sätt överstiger samtliga skulder.

Jag föreslår mot bakgrund av det anförda att en skuld skall undantas vid upprättande av en kontrollbalansräkning endast under förutsättning att skulden är försedd med efterställningsklausul och hänför sig till ett statligt lån vars återbetalningsskyldighet är beroende av bolagets ekonomiska ställning. Av detta följer bl. a. att jag inte kan tillgodose önskemålen om att projektinriktade villkorslån skall omfattas av undantagsregeln.

Den föreslagna undantagsregeln skall enligt promemorian omfatta både statliga bidrag och lån. Jag ansluter mig till detta. Det är enligt min uppfattning naturligt att stödets innehåll och inte dess benämning skall avgöra hur det skall behandlas vid upprättande av en kontrollbalansräkning.

Som föreslagits i promemorian bör undantagsregeln omfatta inte bara stöd direkt från staten utan även stöd som lämnas via andra organ som fullgör uppgifter inom den statliga stödverksamheten. En skuld till exempelvis en regional utvecklingsfond bör således – om övriga villkor är uppfyllda – undantas vid beräkningen av det egna kapitalets storlek. Skulder till privata stiftelser och statliga bolag omfattas däremot inte av undantagsregeln. Med hänsyn bl. a. till att det torde vara mycket sällsynt med kommunala lån eller bidrag med efterställningsklausul anser jag att undantagsregeln inte heller bör gälla för deras del.

Några remissinstanser har tagit upp frågan om inte en särbehandling vid upprättande av kontrollbalansräkning är motiverad även i fråga om lån eller tillskott med efterställningsvillkor från aktieägare eller leverantörer. Sveriges advokatsamfund har uppgett att aktieägartillskott som regel lämnas på villkor som liknar dem som föreslagits i promemorian. Samfundet har därför ifrågasatt om inte undantagsregeln bör omfatta även stöd från ägarnas sida.

För egen del kan jag först konstatera att aktieägartillskott normalt redovisas som en extraordinär intäkt i resultaträkningen. Någon skuldföring av tillskottsbeloppet torde inte ske vare sig i den vanliga balansräkningen eller i kontrollbalansräkningen. Av detta följer att aktieägartillskotten inte torde utgöra något problem i nu aktuellt avseende.

När det gäller skulder med efterställningsklausul till leverantörer och andra privata borgenärer kan det i och för sig ligga något i tanken att dessa skulder skall undantas vid bedömningen av storleken av det egna kapitalet. Syftet med bestämmelserna om likvidationsskyldighet i 13 kap. 2 § ABL är emellertid att skydda aktiebolagets fordringsägare mot att det egna kapitalet

går förlorat. Det är angeläget att detta skydd är effektivt och inte urholkas med mindre mycket starka skäl är för handen. Enligt min mening är behovet av särregler väsentligt mindre på den privata sidan samtidigt som risken för missförstånd och rättsförluster måste bedömas som större. Undantagsreglerna bör därför inte omfatta leverantörsskulder och andra skulder av privat natur.

Vad jag hittills anfört innebär sammanfattningsvis att skulder på grund av statligt stöd under vissa förutsättningar skall undantas vid upprättande av en kontrollbalansräkning. Det är emellertid inte bara skuldföringen av kapitalbeloppet som kan förorsaka en otillåten minskning av mottagarens egna kapital. Samma resultat kan uppkomma om de räntor, som hänför sig till stödet, inte betalas till stödgivaren utan skuldförs. I avtalsvillkoren kan exempelvis stipuleras att den ränta som belöper på stödet inte behöver betalas förrän det år då stödmottagaren beslutar om utdelning och att obetalda räntebelopp skall läggas till kapitalskulden. En skuldföring av sådana räntebelopp kan försämra soliditeten på samma sätt som upptagande av nya lån. Räntebeloppen bör därför – förutsatt att efterställningsklausul m. m. föreligger – behandlas på samma sätt som den egentliga kapitalskulden i en kontrollbalansräkning. Någon uttrycklig bestämmelse om detta behövs inte.

2.3 Utvecklingsbolagens skatteförhållanden

Under senare delen av 1970-talet drabbades flera av landets basindustrier, bl. a. skogs- och stålindustrin, av en kraftig strukturomvandling. I samband därmed uppkom betydande sysselsättningsproblem på berörda orter. De i strukturomvandlingen inblandade företagen har i egenskap av den dominerande arbetsgivaren i regionen vidtagit olika åtgärder för att lösa dessa problem.

Som ett exempel kan nämnas att Svenska Cellulosa AB som ett led i nedläggningen av Kramfors sulfitfabrik lämnat sysselsättningsfrämjande bidrag till ett flertal företag. Bidragen har förmedlats till företagen via den regionala utvecklingsfonden i Västernorrlands län. Beslut om fördelningen har fattats i samråd mellan representanter för utvecklingsfonden, Kramfors kommun, länsstyrelsen, Svenska Cellulosa AB och de fackliga organisationerna.

En annan metod har använts i samband med att Stora Kopparbergs Bergslags AB:s, Gränges AB:s och Norrbottens Järnverk AB:s handelsståls- och gruvrörelser överläts till Svenskt Stål AB. Som ett led i att lösa de sysselsättningsproblem som uppkom på grund av denna överlåtelse har Stora Kopparbergs Bergslags AB och Gränges AB bildat var sitt s. k. utvecklingsbolag, Dala Invest AB resp. Oxelöinvest AB. Dessa utvecklingsbolag skall bl. a. genom att lämna stöd i olika former främja tillkomsten av nya företag inom regionen och underlätta för befintliga företag att utveckla nya

produkter m. m. Verksamheterna i bolagen har finansierats bl. a. genom anslag från det företag som har bildat bolaget.

Om de lämnade anslagen direkt avsett tidigare anställda i företagen torde utbetalda belopp vara hänförliga till avdragsgilla driftkostnader. Enligt 29 § 1 mom. KL får nämligen från bruttointäkten av rörelse avdrag göras för allt som är att anse som driftkostnad. Hit räknas bl. a. avlöningar, pensioner och andra kostnader för personal som är eller har varit anställd i rörelsen. I flera fall har emellertid medlen varit avsedda för allmänna sysselsättningsfrämjande åtgärder, vilket torde innebära att även andra personer än tidigare anställda kan komma i åtnjutande av stödet. Huruvida detta medför att avdragsrätt anses utesluten eller om en huvudsaklighetsprincip eller eventuellt en proportionering skall tillämpas kan inte med säkerhet utläsas av nuvarande rättspraxis. I alla händelser torde det ofta föreligga betydande bevisvärigheter för företagen. En annan omständighet som påverkar bevisläget är om medlen skall förmedlas genom en fristående fond eller ett särskilt utvecklingsbolag. Det blir då svårt att följa medlen fram till den slutlige mottagaren.

I sin översyn av reglerna för stöd som i samband med strukturrationalisering lämnas för att främja sysselsättningen har bidragsskattekommittén funnit att en uttrycklig regel bör införas om avdragsrätt för lämnat stöd. En allmän avdragsrätt för medel som ett företag betalar ut för sysselsättningsfrämjande åtgärder i samband med strukturrationalisering har kommittén dock inte ansett böra komma i fråga. Alternativet att införa avdragsrätt för bidrag till ett utvecklingsbolag för sysselsättningsskapande verksamhet har vidare enligt kommittén den nackdelen att det inte är möjligt att på ett tillfredsställande sätt ange vad som skall betecknas som ett "utvecklingsbolag". Det finns nämligen en rad sinsemellan mycket olika företag som går under denna beteckning. Vid övervägande av de olika omständigheter, som måste beaktas för att en avdragsrätt inte skall öppna möjligheter till ooberättigade avdrag, har kommittén funnit att mycket talar för att man bör knyta avdragsrätten till bidrag som lämnas till regionala utvecklingsfonder.

Kommittén pekar på att en utvecklingsfond enligt 2 § normalstadgarna för regionala utvecklingsfonder aktivt skall verka för fortsatt utveckling av länets näringsliv och ökade möjligheter till trygg sysselsättning på grundval av samhällets industri-, regional- och sysselsättningspolitik. I 3 § anges att det åligger en fond bl. a. att bevilja och förmedla lån och bidrag inte bara från staten, landstingskommunen eller kommun utan även från annan som ställer medel till förfogande.

En annan omständighet som talar för en anknytning till de regionala utvecklingsfonderna är enligt kommittén den samordning som har ägt rum inom den statliga stödverksamheten. I samband med inrättandet av samhällsägda utvecklingsbolag/investmentbolag har således understrukits att det är väsentligt att dessa bolag har ett nära samarbete med de regionala

utvecklingsfonderna (prop. 1979/80:125 s. 61). I ett betänkande av näringsutskottet med anledning av motioner om regionala utvecklingsbolag har vidare framhållits att finansieringen av de utvecklingsprojekt som utvecklingsbolagen deltar i bör lösas i samverkan med t. ex. utvecklingsfonderna, banker, STU och länsstyrelserna (NU 1979/80:57).

Kommittén har mot den nu redovisade bakgrunden föreslagit att ett bidrag, som ett företag i samband med strukturrationalisering lämnar till en regional utvecklingsfond för sysselsättningsfrämjande åtgärder, skall vara avdragsgillt vid taxeringen under förutsättning att bidraget lämnas utan villkor.

Även om avdragsregeln enligt kommittén således bör begränsas till att avse bidrag som lämnas till en regional utvecklingsfond kan det, framhåller kommittén, i det särskilda fallet finnas behov av att diskretionärt pröva avdragsrätten när medel lämnas till t. ex. ett utvecklingsbolag. Kommittén har närmast tänkt på sådana fall där inrättandet av ett utvecklingsbolag ingår som ett led i en större uppgörelse, t. ex. av det slag som föregick bildandet av Svenskt Stål AB. Kommittén har därför föreslagit att regeringen efter ansökan skall kunna besluta att avdrag helt eller delvis skall få göras även för bidrag som i samband med strukturrationalisering lämnas till annan än regional utvecklingsfond för sysselsättningsfrämjande åtgärder. Denna befogenhet för regeringen bör enligt kommittén övergångsvis kunna tillämpas även på bidrag som har lämnats före ikraftträdandet.

Kommitténs förslag om avdragsrätt för stöd som lämnas för att främja sysselsättningen har fått ett positivt mottagande vid remissbehandlingen. En remissinstans anser dock att det bör understrykas att lagregleringen inte innebär någon egentlig vidgning av avdragsrätten utan endast ett förtydligande av denna i syfte att undvika processer inom detta område. Enligt en annan remissinstans finns det inte tillräckliga skäl att införa den särskilda dispensregeln.

För egen del anser jag i likhet med kommittén att en uttrycklig regel bör införas om avdragsrätt för bidrag som lämnas för att främja sysselsättningen. I syfte bl. a. att undvika risken för missbruk av avdragsrätten bör denna, som kommittén har föreslagit, avse bidrag som lämnas till regionala utvecklingsfonder. Däremot anser jag inte att det finns tillräckliga skäl att därutöver ge regeringen rätt att medge avdragsrätt för bidrag som lämnas till andra än regionala utvecklingsfonder i sysselsättningsfrämjande syfte. En sådan dispensregel skulle ge upphov till tillämpningssvårigheter samtidigt som den skulle vara ägnad att minska företagens benägenhet att kanalisera anslagen över utvecklingsfonderna. I fråga om bidrag som före ikraftträdandet lämnas till t. ex. ett utvecklingsbolag måste vidare beaktas bl. a. att förbudet mot retroaktiv lagstiftning gör det omöjligt att kombinera en ny avdragsrätt för det bidragslämnande företaget med särskilda regler för utvecklingsbolagets beskattning. Jag lägger därför inte fram något förslag om en dispensregel.

I likhet med kommittén anser jag att ett bidrag till en utvecklingsfond för att vara avdragsgillt skall lämnas utan villkor beträffande stödets användning etc. De förutsättningar i övrigt som enligt kommittén skall vara uppfyllda för avdragsrätt, dvs. att stödet skall ha lämnats i samband med strukturrationalisering för sysselsättningsfrämjande åtgärder, kan leda till svårigheter vid tillämpningen. Med hänsyn härtill och då utvecklingsfondernas ändamål är att utveckla länets näringsliv anser jag att dessa villkor kan undvaras.

Den omständigheten att avdragsregeln omfattar endast bidrag som lämnats till regionala utvecklingsfonder betyder inte att avdrag inte kan medges för stöd till sysselsättningsfrämjande åtgärder i andra fall. Avdragsrätten för sådant stöd får avgöras på grundval av regeln i 29 § 1 mom. KL enligt vilken avdrag medges för bl. a. kostnader för personal, som är eller har varit anställd i rörelsen.

2.4 Avsättning till internvinstkonto

2.4.1 Inledning

Nuvarande regler om avdrag för avsättning till internvinstkonto tillkom år 1964 (prop. 1964:40, BevU 1964:23, rskr 1964:119, SFS 1964:82). Reglerna innebär att ett svenskt moderföretag kan få uppskov med beskattningen av en vinst som hänför sig till försäljning av lagertillgångar till ett utländskt dotterbolag. Uppskovet medges på det sättet att moderföretaget får avdrag för belopp som i räkenskaperna avsätts till internvinstkonto. Medgivet avdrag återförs till beskattning nästföljande beskattningsår. Vid sistnämnda beskattningsårs utgång avgörs rätten till nytt avdrag på grundval av då rådande förhållanden.

Som jag inledningsvis nämnt har bidragsskattekommittén i sitt tidigare omnämnda delbetänkande (Ds B 1982:8) lagt fram förslag om ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto.

Jag tar i det följande först upp frågan om avdrag för avsättning till internvinstkonto skall kunna medges även om försäljningen inte sker från ett moderföretag till dess dotterbolag. Därefter redogör jag för hur den avdragsgilla internvinsten bör beräknas.

2.4.2 Tillämpningsområdet för avdragsgilla avsättningar till internvinstkonto

En förutsättning för att en avsättning till internvinstkonto skall vara avdragsgill är – som framgått av det nyss sagda – enligt nuvarande regler att avsättningen har föranletts av en försäljning från ett svenskt moderföretag till ett utländskt dotterbolag. Kommittén föreslår att tillämpningsområdet skall utvidgas. Förslaget innebär att avdrag skall medges generellt vid försäljningar inom en koncern såvida säljarföretaget är svenskt och det köpande

företaget utländskt. Som motivering för sitt förslag anför kommittén bl. a. att det måste anses strida mot själva grundtanken bakom koncernreglerna att betrakta en vinst vid en försäljning mellan exempelvis två systerföretag som definitivt realiserad.

För att underlätta tillämpningen och kontrollen av internvinstavdragen bör enligt kommittén företagens uppgiftsskyldighet utökas. Kommittén föreslår att bestämmelserna i 26 § taxeringslagen kompletteras med en föreskrift om att ett företag skall lämna uppgift om gjord avsättning till internvinstkonto i sin självdeklaration.

Det helt övervägande antalet remissinstanser har tillstyrkt en utvidgning av avdragsrätten. Allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO) avstyrker dock den föreslagna ändringen. Enligt AO leder kommitténs förslag till att ett ytterst svårkontrollerbart område utvidgas. Företagen kan – anför AO – genom lämplig omstrukturering av sina koncerner eller genom omläggning av faktureringsrutiner komma i åtnjutande av reserveringsrätten redan med nuvarande regler. Därtill kommer att avdraget för internvinstavsättningar i de flesta fallen är av endast marginell betydelse vid sidan av lagernedskrivning m. m. Enligt AO är slutligen den principiella grunden för reserveringsrätten diskutabel.

Även länsstyrelsen i Stockholms län har framfört principiella och kontrolltekniska betänkligheter mot förslaget. Någon generell utvidgning av reglerna bör enligt länsstyrelsen inte komma till stånd. Länsstyrelsen har dock förståelse för att det för enstaka företag – som AB Volvo – kan te sig obilligt och dessutom handelspolitiskt olämpligt att en förändring i organisationen skall leda till försämringar i skattemässigt hänseende. Länsstyrelsen föreslår därför att en dispensmöjlighet öppnas.

För egen del vill jag anföra följande. Den principiella frågan i detta sammanhang är om en avsättning till internvinstkonto skall godtas i skattehänseende endast om vinsten uppkommer vid försäljning mellan ett moderföretag och dess dotterbolag eller om avsättningen skall vara avdragsgill även om vinst uppkommit vid försäljning mellan två andra koncernföretag. Enligt min mening talar starka skäl för att avdragsmöjligheten bör gälla generellt inom en koncern. Från koncernens synpunkt måste nämligen en försäljningsvinst anses lika realiserad om försäljningen skett mellan t. ex. två systerföretag som om moderföretaget varit säljaren. Jag delar därför kommitténs uppfattning att det materiellt sett är motiverat att slopa kravet på att det säljande företaget måste vara ett moderföretag i förhållande till det utländska företaget. Några avgörande praktiska eller kontrolltekniska invändningar mot en sådan utvidgning av tillämpningsområdet föreligger enligt min mening heller inte. Jag föreslår därför att avdrag för avsättning till internvinstkonto skall kunna komma i fråga i samtliga fall då det säljande och köpande företaget tillhör samma koncern.

Om försäljningen inte sker mellan ett svenskt moderföretag och dess dotterbolag bör det – som kommittén föreslagit – fordras dels att det säljande

företaget ingår i en koncern med ett svenskt moderföretag, dels att köparen är ett utländskt företag inom samma koncern. Begreppet svenskt moderföretag omfattar inte bara svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar utan även exempelvis ett svenskt handelsbolag eller en svensk enskild näringsidkare som äger avgörande inflytande i ett eller flera aktiebolag. Avdrag för avsättning till internvinstkonto kan således medges exempelvis vid en försäljning mellan ett svenskt och ett utländskt aktiebolag vilkas aktier ägs av ett svenskt handelsbolag. Det finns dock anledning att anta att rätten till avdrag endast undantagsvis kommer att utnyttjas i andra fall än då såväl koncernens moderföretag som inblandade dotterföretag är aktiebolag.

Som villkor för avdragsrätt bör enligt kommittén liksom hittills gälla att ett belopp motsvarande avdraget sätts av till internvinstkonto. Jag ansluter mig till kommitténs uppfattning på denna punkt. För tydlighetens skull vill jag framhålla att avsättningen måste göras i det säljande företagets räkenskaper. Om internvinstförsäljningen skett mellan två systerföretag räcker det alltså inte med att internvinsten återfinns i moderföretagets årsredovisning eller i koncernredovisningen. Enligt min mening bör dock även koncernredovisningen vara av betydelse för avdragsberäkningen. Jag återkommer i nästa avsnitt till denna fråga.

Kommitténs förslag om utvidgad uppgiftsskyldighet har godtagits av praktiskt taget alla remissinstanser. Jag ansluter mig till kommitténs uppfattning och föreslår att 26 § taxeringslagen kompletteras på det sätt kommittén förordat.

2.4.3 Avdragets storlek

Kommittén anför att det – såvitt gäller beräkningen av avsättningen – inte föreligger någon direkt överensstämmelse mellan de nuvarande avdragsreglerna och de civilrättsliga reglerna. Skattemässigt medges sålunda f. n. avdrag för skillnaden mellan de sålda varornas försäljningspris och anskaffningskostnad. Detta innebär att avdraget blir högre än den egentliga internvinsten i de fall då säljarföretaget svarar för tull, frakt och övriga försäljningskostnader. Kommittén påpekar vidare att avdraget beräknas utan hänsynstagande till förekomsten av minoritetsdelägare i det eller de agerande dotterbolagen. Om moderbolaget äger endast 51 % av aktierna i det svenska och det utländska dotterbolaget blir koncernens internvinst vid en försäljning mellan dotterbolagen endast omkring 26 % av försäljningsvinsten.

Kommittén har inte föreslagit att avdragsbeloppet skall reduceras i de fall då säljarföretaget belastas av försäljningskostnader eller då dotterföretaget inte är helägt. Den skattemässiga effekten av avsättningen till internvinstkonto är – anför kommittén – endast att företaget får ett tidsbegränsat uppskov med beskattningen i avvaktan på att de ifrågakvarande lagertillgång-

arna säljs till köpare utanför koncernen. Med hänsyn till detta möter det enligt kommittén inte några särskilda betänkligheter att behålla den nuvarande schablonregeln om att beräkningen av kontoavsättningen skall ske med utgångspunkt i varornas anskaffningskostnad. Kommittén framhåller vidare att ett beaktande av majoritetsförhållandena skulle högst avsevärt komplicera reglernas praktiska tillämpning.

Flertalet remissinstanser har tillstyrkt eller avstått från att kommentera vad kommittén anfört om internvinstens beräkning. Enligt RSV:s uppfattning bör dock tull, frakt och andra försäljningskostnader beaktas likaväl som det förhållandet att ägarandelen kan understiga 100 %. Liknande synpunkter framförs av AO samt länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län. Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer föreslår att en begränsningsregel införs av innebörd att säljarföretagets avdragsgilla avsättning inte får överstiga vad som i koncernresultaträkningen upptagits som internvinst vid försäljningen av lagertillgångarna.

För egen del vill jag framhålla följande. Avdraget för avsättning till internvinstkonto medför ingen definitiv skattelättnad utan endast ett tidsbegränsat uppskov med beskattningen. Detta talar för att kravet på exakthet kan få ge vika för önskemålet om lättillämpade regler. Jag kan emellertid inte finna att ett hänsynstagande till försäljningskostnaderna utgör någon egentlig komplikation. Med hänsyn till detta och då det är omotiverat att medge högre avdrag än som motsvarar den verkliga internvinsten bör enligt min mening den avdragsgilla avsättningen maximeras till skillnaden mellan försäljningspriset och säljarens samtliga utgifter för de sålda varorna.

Ett beaktande av eventuella minoritetsposter i det eller de deltagande dotterföretagen anser jag däremot skulle i alltför hög grad försvåra tillämpningen av regelsystemet. Jag delar därför kommitténs uppfattning att det inte är nödvändigt att införa några särskilda begränsningsregler i detta avseende. Det är emellertid sakligt sett obefogat att medge avdrag med ett belopp som är större än vad som svarar mot den på koncernnivå gjorda reserveringen. Har exempelvis säljarföretaget satt av ett visst belopp till internvinstkonto bör inte hela beloppet vara avdragsgillt om en del av avsättningen återförts i koncernredovisningen. Jag föreslår därför att avdraget inte skall få överstiga den del av internvinsten enligt koncernredovisningen som belöper på den ifrågavarande försäljningen.

3 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom budgetdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

3. lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt,

4. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,

5. lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventaricanskaffning,

6. lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m.,

7. lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt,

8. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),

9. lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m.,

10. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385).

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 7*.

Det under 10 angivna lagförslaget har upprättats i samråd med chefen för justitiedepartementet.

4 Specialmotivering

4.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

32 § 1 mom.

Ändringen i *första stycket*, som är av redaktionell natur, har föranletts av att anvisningarna till 19 § delats upp i punkterna 1 och 2.

Anvisningarna till 19 §

Bestämmelserna i de nuvarande anvisningarna har delats upp i punkterna 1 och 2. Till den nya *punkten 1* har med oförändrat sakligt innehåll förts nuvarande första-sjunde styckena samt nuvarande tionde-tolfte styckena. Vidare har en bestämmelse om omställningsbidrag m. m. i nuvarande åttonde stycket sista meningen flyttats över till ett nytt åttonde stycke.

Den nya *punkten 2* innehåller i första-åttonde styckena bestämmelser som hänger samman med de föreslagna reglerna om beskattning av statsbidrag till näringsidkare.

I *första stycket* definieras begreppet statsbidrag. Det skall liksom hittills vara fråga om statligt stöd som tillfaller en näringsidkare för dennes näringsverksamhet. Med näringsidkare avses var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Begreppet näringsidkare används således i samma betydelse som i bokföringslagen (1976:125).

Statligt stöd kan lämnas med eller utan förbehåll om återbetalningsskyldighet. Lämnas det utan förbehåll om återbetalningsskyldighet skall det alltid anses som statsbidrag. Stöd av detta slag torde dock förekomma i

endast ringa omfattning. I allmänhet uppställs vissa villkor och ges olika föreskrifter för ett stöd. Då ett stöd beviljas utgår stödgivaren ifrån att mottagaren kommer att uppfylla villkoren och följa föreskrifterna. Återbetalning kan således komma i fråga endast om mottagaren gör något som står i klar strid mot vad som förutsätts när stödet beviljades. Förekomsten av villkor av detta slag hindrar enligt definitionen inte att stödet skall räknas som ett statsbidrag. Den omständigheten att säkerhet har lämnats för det rätta uppfyllandet av villkoren har inte heller någon avgörande inverkan på bedömningen om stödet anses som ett lån eller som ett statsbidrag.

Som jag har anfört i den allmänna motiveringen bör en stödforms rubricering inte påverka stödets behandling i skattehänseende. Ett stöd som har utformats som ett lån bör således anses som ett statsbidrag om lånet är helt amorteringsfritt eller om återbetalning skall ske endast om mottagaren inte uppfyller de villkor som har uppställts eller inte följer de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av lånet. Detta gäller t. ex. vissa former av avskrivningslån.

Isyfte att närmare belysa innebörden av statsbidragsbegreppet tar jag i det följande upp ett antal stödformer som enligt min mening bör anses utgöra statsbidrag i skattemässigt hänseende. I motiveringen till sjunde stycket kommer jag vidare att ge några exempel på stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som inte skall anses som statsbidrag.

För att främja en samhällsekonomiskt och i övrigt lämplig lokalisering av näringslivet kan statligt stöd lämnas enligt förordningen (1982:677) om regionalpolitiskt stöd. Stöd kan lämnas i form av bl. a. lokaliseringsbidrag. I 22 och 23 §§ anges under vilka förhållanden som ett utbetalat lokaliseringsbidrag kan återkrävas. Enligt 22 § kan ett bidrag krävas åter helt eller delvis inom en tioårsperiod från utbetalningsdagen om bidragsmottagaren genom oriktiga eller ofullständiga uppgifter har föranlett att bidraget beviljats eller om bidraget utan tillstånd har använts för något annat ändamål än som avsetts. Ett bidrag eller del av detta kan vidare enligt 23 § krävas åter under en tid av sju år från den dag bidraget helt utbetalats om

1. syftet med bidraget, särskilt såvitt avser sysselsättningseffekten, inte uppnås; detta gäller dock ej om bidragsmottagaren har gjort vad som skäligen kan begäras för att syftet skall uppnås,

2. någon väsentlig del av verksamheten läggs ned eller någon väsentlig ändring direkt eller indirekt sker i äganderätten eller förfoganderätten till rörelsen eller däri ingående tillgångar av betydelse för verksamheten,

3. bidragsmottagaren i annat fall bryter mot villkor eller föreskrift som gäller för bidraget.

4. ställd säkerhet väsentligt försämras eller

5. annat förhållande inträffar som föranleder att bidragsmottagaren med hänsyn till syftet med bidraget uppenbarligen inte längre bör få behålla detta.

I 24 § föreskrivs att möjligheten till återkrav enligt 23 § upphör successivt

under sjuårsperioden på så sätt att den del av bidraget som kan krävas åter varje år minskar med en viss procent av bidragsbeloppet. Minskningen av den återkrävbara delen av bidragsbeloppet sker årligen, om inte arbetsmarknadsstyrelsen beslutar att minskning skall vägras. Om minskning vägras skall hela den alltså återkrävbara delen av bidragsbeloppet omvandlas till ett lokaliseringslån.

Som framgår av de angivna bestämmelserna kan mottagaren av ett lokaliseringsbidrag bli skyldig att betala tillbaka bidraget endast om han inte uppfyller de uppställda villkoren eller följer de givna föreskrifterna. Detta innebär annorlunda uttryckt att någon återbetalning aldrig kommer i fråga så länge mottagaren bedriver sin verksamhet ungefär på det sätt som förutsatts när stödet beviljades. Endast oväntade eller oförutsedda händelser kan således utlösa återbetalning. Lokaliseringsbidrag bör därför behandlas som statsbidrag i skattemässigt hänseende.

Enligt förordningen (1982:702) om etableringsstöd till vissa jordbrukare, m. m. kan etableringsstöd lämnas till den som efter den 30 juni 1982 börjar ägna sig åt jordbruk och därvid förvärvar eller arrenderar ett jordbruksföretag. Vidare kan tillfälligt räntestöd lämnas till den som under åren 1975–1980 har startat ett jordbruksföretag eller under samma tid har gjort större investeringar i fast egendom som är avsedd för jordbruksdriften.

Etableringsstöd lämnas i form av lån för en viss del av företagets årliga räntekostnader avseende fastighetsförvärv, inventarier och driftkapital. Efter åtta år skrivs den del av lånet av som avser inventarier och driftkapital medan den del av lånet som avser fastighetsförvärvet skall återbetalas.

Tillfälligt räntestöd lämnas också i form av lån. Efter fem år från utbetalningen av lånet skrivs det av med 50 % av lånesumman, dock lägst 5 000 kr. och högst 30 000 kr. Lån som uppgår till högst 5 000 kr. får dock skrivas av omedelbart. Lånet är amorterings- och räntefritt fram till tidpunkten för avskrivningen. Återstående delen av lånet skall därefter återbetalas inom tio år och löpa med ränta.

Ett lån får sägas upp om det har beviljats på grund av oriktiga eller vilseledande uppgifter från låntagaren eller om låntagaren försummar att betala ränta och amortering. Uppsägning får vidare ske om låntagaren i övrigt bryter mot de villkor eller föreskrifter som gäller för lånet eller det i övrigt inträffar omständigheter som leder till att låntagaren med hänsyn till syftet med lånet uppenbarligen inte bör få ha kvar lånet.

Lån som skrivs av omedelbart bör givetvis behandlas som statsbidrag. Även den del av det tillfälliga räntestödet som skall skrivas av efter fem år, dvs. hälften av lånet, samt etableringsstödet till inventarier och driftkapital bör behandlas som statsbidrag. Ifrågavarande lånebelopp skall nämligen betalas tillbaka endast om låntagaren bryter mot villkoren eller föreskrifterna för lånet.

Enligt förordningen (1981:660) om lån till rationaliseringsinvesteringar inom konfektionsindustrin kan rationaliseringslån lämnas till utgifter för

investeringar i utrustning som påtagligt höjer effektiviteten inom konfektionsindustrin. Ett rationaliseringslån är ränte- och amorteringsfritt och skrivs av med ett lika stort belopp varje år under en period av längst tio år från utgången av året närmast efter det under vilket lånet lämnats.

Har rationaliseringslån lämnats på grund av oriktiga eller vilseledande uppgifter eller har låntagaren brutit mot någon föreskrift som gäller för lånet, kan oavskriven del av lånet sägas upp till omedelbar betalning och belopp som tidigare skrivits av krävas tillbaka. Oavskriven del av lånet kan vidare sägas upp till omedelbar betalning om låntagaren avhänder sig den rörelse för vilken lånet har lämnats eller om annars sådana omständigheter inträffat att låntagaren med hänsyn till syftet med lånet inte längre bör få ha kvar det.

Ett rationaliseringslån bör i likhet med den avskrivningsbara delen av nyss nämnda etableringsstöd och räntestöd i skattehänseende behandlas som statsbidrag.

Statligt stöd till dagstidningsföretag lämnas enligt förordningen (1981:409) om statligt stöd till dagstidningar (ändrad senast 1982:498). Stöd utgår i form av bl. a. produktionsbidrag och etableringsstöd.

Produktionsbidrag utgår endast om tidningens totalupplaga är i huvudsak abonnerad och om den abonnerade upplagan uppgår till minst 2 000 exemplar. Vidare krävs att annonsandelen i tidningen är mindre än 50 % och att tidningens abonnemangspris ej står i uppenbart missförhållande till gängse abonnemangspris för liknande tidningar. Tidningen får inte heller ges ut av företag som ger ut annonsblad i en i förhållande till tidningsutgivningen betydande omfattning eller av ett företag som står i nära förhållande till sådana företag.

Etableringsstöd beviljas för nyetablering av dagstidning som efter ett års utgivning bedöms ha möjlighet att uppfylla de villkor som gäller för produktionsbidrag. Etableringsstöd utgår i form av ränte- och amorteringsfritt lån mot säkerhet. Ett år efter utgivningens början prövar presstödsnämnden om tidningen uppfyller villkoren. Om så är fallet skall nämnden besluta att lånet skall efterges. Om villkoren ej är uppfyllda kan nämnden säga upp lånet till betalning. Nämnden kan också besluta att ny prövning skall ske vid senare tidpunkt. Om villkoren ej är uppfyllda efter två år skall nämnden säga upp lånet till betalning. Nämnden kan om synnerliga skäl föreligger efterge lånet.

Presstödsnämnden får säga upp lån till omedelbar betalning om låntagaren genom oriktiga uppgifter har föranlett att lånet har beviljats eller om sådant förhållande föreligger att låntagaren med hänsyn till det med lånet avsedda ändamålet uppenbarligen ej bör få inneha lånet. Uppsägning får vidare ske om säkerheten för lånet väsentligen försämras eller om låntagaren bryter mot annat villkor som har föreskrivits när lånet beviljades.

Av bestämmelserna framgår att etableringslån lämnas endast till företag som bedöms ha möjlighet att uppfylla villkoren för produktionsbidrag.

Skyldighet att återbetala lånet kan komma i fråga endast om dessa villkor inte uppfylls eller om företaget i övrigt bryter mot villkor eller föreskrifter för lånet. Vid lånetillfället förutsätts således att lånet inte skall betalas tillbaka. Med hänsyn till detta bör även etableringslån behandlas som statsbidrag.

I *andra-sjätte styckena* regleras den taxeringstekniska behandlingen av statsbidrag. Bestämmelserna i *andra-femte styckena* motsvarar i sak nuvarande regler med ett undantag. Nyheten avser bestämmandet av anskaffningsvärde vid beräkning av värdeminskingsavdrag då ett statsbidrag har använts för att anskaffa andra markanläggningar än sådana som är fullt avdragsgilla. För de partiellt avdragsgilla markanläggningarna gäller enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 22 § KL och punkt 16 första stycket av anvisningarna till 29 § KL att värdeminskingsavdrag beräknas enligt avskrivningsplan till 5 % för år räknat av tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet. I nämnda anvisningspunkter anges vidare hur anskaffningsvärdet för en sådan markanläggning skall bestämmas då en investeringsfond e. d. eller statsbidrag har tagits i anspråk för att anskaffa markanläggningen. Som anskaffningsvärde skall då anses den verkliga utgiften för anläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet. Enligt mitt förslag skall en motsvarande bestämmelse tas in i *fjärde stycket*. De ändringar som i övrigt har gjorts i stycket är av språklig och redaktionell natur. Det kan anmärkas att bestämmelserna i *femte stycket* om statsbidrag för anskaffning av lager har begränsats till att gälla lagervärderingen. Detta hänger samman med att kostnader för anskaffning av lager är direkt avdragsgilla. Beskattningen följer därför reglerna i *tredje stycket*.

F. n. finns i sista meningen av anvisningarnas åttonde stycke en bestämmelse om omställningsbidrag m. m. Denna bestämmelse har flyttats till punkt 1 åttonde stycket.

Några remissinstanser har pekat på fallet att ett statsbidrag kan ges i en klumpsumma, avsedd att täcka t. ex. utgifterna för uppförandet av en rörelsebyggnad och i byggnaden ingående inventarier. Frågan uppkommer då hur anskaffningsvärdet för byggnaden och byggnadsinventarierna skall beräknas. Enligt RSV bör i ett sådant fall bidraget schablonmässigt fördelas på byggnaden resp. inventarierna utifrån storleken på de utgifter som är hänförliga till de olika tillgångsslagen. För egen del ansluter jag mig till den fördelningsgrund som RSV har angett. Denna fördelningsprincip bör gälla även vid eftergift av ett statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet (jfr sjunde stycket). Jag anser inte att det behövs någon uttrycklig bestämmelse i detta hänseende.

I *sjätte stycket* behandlas det fallet att ett statsbidrag har erhållits i förskott, dvs. det skall användas för ett visst ändamål först ett följande räkenskapsår. Enligt allmänna bokföringsmässiga principer får bidraget balanseras till användningsåret. En sådan behandling torde f. n. inte godtas vid taxeringen. Enligt förslaget skall emellertid den skattskyldige även skattemässigt få föra över bidraget till användningsåret. Ett företag som ett år har fått bidrag för en

del av sina direkta avdragsgilla kostnader under flera år kan således med stöd av den föreslagna bestämmelsen periodisera bidraget. I dessa fall ankommer det självfallet på företaget att visa att det under året inte haft kostnader som kunnat finansieras med bidraget.

I *sjunde stycket* regleras den skattemässiga behandlingen av eftergift av återbetalningsskyldigheten av ett statligt stöd (bidrag eller lån) med s. k. villkorlig återbetalningsskyldighet som inte utgör statsbidrag. Den återbetalningsskyldighet som här avses har annan karaktär än de villkorliga stöd som omnämns i första stycket andra meningen. Reglerna i *sjunde stycket* tar således inte sikte på sådana villkor för stödets användning och verksamhetens bedrivande som det vid beviljandet av stödet förutsätts att mottagaren skall uppfylla. Återbetalningen kopplas i stället till osäkra framtida händelser. Återbetalningsskyldigheten kan t. ex. vara beroende av ett projekts resultat. Detta gäller t. ex. för STU-stöd enligt förordningen (1978:571) om statligt stöd till teknisk forskning, industriellt utvecklingsarbete och uppfinnarverksamhet. Förordningen (1980:561) om statligt stöd till varvsföretag m. m. innehåller andra exempel på stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Enligt förordningen kan lån beviljas varvsföretag för att finansiera deras fartygsproduktion under åren 1981–1983. Lån får beviljas för längst tolv år. Lånen skall förenas med de villkor som behövs. Särskild säkerhet behöver dock inte lämnas. Lånen är räntefria under fem år. Anstånd med betalning får medges under längst fem år. Krav på återbetalning av ett lån kan varje år efterges med ett belopp som svarar mot vad varvet har investerat i rationaliseringshöjande syfte eller i marknads- och utvecklingsarbete. En förutsättning för att lån skall lämnas är dock inte att varvet genomför sådana investeringar. Vid beviljandet av lånet är det därför en öppen fråga om det kommer att efterges eller betalas tillbaka.

I syfte att stärka marknadsföringsresurserna hos mindre varvsföretag kan stöd enligt samma förordning lämnas för kostnader som läggs ned under perioden den 1 juli 1980–den 31 december 1983 för bl. a. framtagande av anbud till utländska beställare. Stödet får lämnas i form av lån på vilket skall utgå marknadsmässig ränta från dagen för utbetalningen. Lånet skall betalas tillbaka inom viss tid enligt en plan som fastställs när lånet beviljas. Återbetalningsskyldigheten kan dock efterges om anbudet inte leder till avtal. Även i detta fall är det vid beviljandet av lånet osäkert om det kommer att efterges eller betalas tillbaka.

Bestämmelserna i *sjunde stycket* innebär att en eftergift av ett statligt stöd (bidrag eller lån) med villkorlig återbetalningsskyldighet som har lämnats till en näringsidkare för dennes näringsverksamhet i princip behandlas enligt reglerna för statsbidrag i andra–femte styckena. Har stödet använts för att anskaffa en avskrivningsbar anläggningstillgång skall dock tillgångens anskaffningsvärde inte reduceras med det eftergivna beloppet vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Det eftergivna beloppet skall i stället tas upp som intäkt och samtidigt får den skattskyldige göra ett extra värdeminskningssav-

drag motsvarande det eftergivna beloppet. Det extra avdraget måste göras vid taxeringen för samma beskattningsår som det eftergivna beloppet skall tas upp som intäkt.

Det anförda kan belysas med följande exempel. Ett företag har fått ett villkorligt lån för att uppföra en byggnad. Byggnadens anskaffningsvärde är 100 000 kr. och länebeloppet 20 000 kr. Lånet påverkar inte de årliga värdeminskingsavdragen vilka antas uppgå till 4 000 kr. (från primäravdrag bortses). Efter fem år efterskänks hela lånet. Företaget skall då beskattas för 20 000 kr. och samtidigt få ett extra värdeminskingsavdrag på samma belopp. Eftergiften inverkar inte på de årliga värdeminskingsavdragens storlek utan dessa är alltså 4 000 kr. Det extra avdraget medför dock att avskrivningsperiodens längd förkortas från 25 till 20 år, dvs. med fem år.

I *åttonde stycket* anges att bestämmelserna i första–sjunde styckena skall gälla även i fråga om stöd som lämnas av kommuner, skattskyldiga som avses i 53 § 1 mom. första stycket d) och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Punkt 4 av anvisningarna till 22 §

I *femte stycket* finns f. n. en regel om bestämmandet av anskaffningsvärdet av en markanläggning då en investeringsfond c. d. eller ett statsbidrag har tagits i anspråk för att anskaffa anläggningen. I ett sådant fall skall såsom anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften för anläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet. Denna regel ger ett korrekt beskattningsresultat i fråga om sådana markanläggningar för vilka värdeminskingsavdrag beräknas på tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet men inte i fråga om de anläggningar för vilka avdragen beräknas på hela anskaffningsvärdet. Så är fallet beträffande täckdiken och skogsvägar samt arrendators eller annan nyttjanderättshavares markanläggningar i de fall då jordägaren omedelbart blir ägare till det utförda arbetet. Med den föreslagna ändringen blir beskattningsresultatet riktigt även i fråga om nu nämnda slag av markanläggningar.

Punkt 15 av anvisningarna till 29 §

I anvisningspunkten behandlas rätten till avdrag för avsättning till internvinstkonto.

I *första stycket första meningen* har – sammantaget med de nya andra och tredje styckena – gjorts endast ändringar av språklig och redaktionell natur. Av *andra meningen* framgår att avdragsrätt nu också föreligger för ett svenskt dotterföretag vid försäljning till ett utländskt dotterföretag i samma koncern. Dotterföretagen måste ha gemensamt svenskt moderföretag. I *tredje meningen* har införts en ändring när det gäller hur internvinsten skall beräknas. Ändringen innebär att sällarföretagets samtliga utgifter för de

sålda varorna – och inte som f. n. de sålda varornas anskaffningskostnad – skall ligga till grund för beräkningen. Därigenom kommer t. ex. lagerkostnader och försäljningskostnader hos det säljande företaget att beaktas. Den avdragsgilla avsättningen överensstämmer därmed bättre med den verkliga vinsten för säljarföretaget.

Av *andra stycket* framgår att avsättningen till internvinstkonto alltid måste göras i det säljande företags räkenskaper. Detta gäller även om försäljningen har skett mellan exempelvis två systerbolag, dvs. även om säljarföretaget inte är ett moderföretag. I styckets sista del har införts en ytterligare begränsning som avser att förhindra att det skattemässiga avdraget blir större än den internvinsteliminering som sker i koncernredovisningen. Enligt civilrättsliga regler behöver nämligen inte större internvinst elimineras än vad som motsvarar den vinstandel som belöper på moderföretaget i koncernen. I jämförelse med nuvarande regler kan detta – för moderföretag med delägda dotterföretag och "matematisk" koncernredovisning – innebära att avdragsrätten inskränks. Om däremot internvinsten elimineras till 100 % i koncernredovisningen föreligger – även om det utländska dotterföretaget inte är helägt – avdragsrätt för hela den hos säljarföretaget gjorda internvinstavsättningen. Principerna för utformningen av koncernredovisningen kan således påverka avdragsrätten för säljarföretaget.

Av definitionen i *tredje stycket* framgår, genom hänvisning till lagen (1980:1103) om årsredovisning m. m. i vissa företag, att även t. ex. ett handelsbolag eller en enskild näringsidkare kan vara ett moderföretag.

Vad som i *fjärde stycket* sägs om återföring till beskattning motsvarar vad som f. n. gäller. Att frågan om avdrag för en ny avsättning vid kommande taxeringar skall prövas med hänsyn till de förhållanden som då råder är självklart. Påpekandet om vad som skall iaktas vid nästföljande beskattningsår har därför tagits bort.

Punkt 18 a av anvisningarna till 29 §

Anvisningspunkten innehåller de föreslagna reglerna om avdrag för bidrag till regional utvecklingsfond. Reglerna har utförligt redovisats i den allmänna motiveringen.

Punkt 1 av anvisningarna till 36 §

I anvisningspunkten har tagits in en regel om hur realisationsvinsten skall beräknas när vissa stöd erhållits i samband med inköp eller förbättring av den avyttrade egendomen. De stöd som avses är bidrag från staten och kommuner eller statsbidrag enligt punkt 2 första eller åttonde stycket av anvisningarna till 19 §. Bestämmelsen innebär att det i omkostnadsbeloppet inte skall ingå kostnader som har bestritts med bidrag av nu nämnda slag. Som framgår av den allmänna motiveringen skall däremot inte sådan eftergift

av återbetalningsskyldigheten av ett lån som avses i punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § beaktas i detta sammanhang. Det av eftergiften föranledda extra värdepappersavdraget beaktas i stället med stöd av punkt 2 a fjärde stycket av anvisningarna till 36 §.

Övergångsbestämmelserna

Som huvudregel gäller att de nya reglerna om statligt stöd skall träda i kraft den 1 april 1983 och tillämpas fr. o. m. 1985 års taxering.

För att undvika retroaktiva effekter har föreskrivits att äldre bestämmelser skall tillämpas i fråga om näringsstöd som lämnats före ikraftträdandet, dvs. före den 1 april 1983. Detta innebär att ett bidrag kan behandlas enligt äldre bestämmelser trots att bidraget lämnas under ett beskattningsår som skall taxeras år 1985. Så blir exempelvis fallet om ett företag, vars räkenskapsår omfattar tiden den 1 januari 1983–den 30 juni 1984, mottar ett statsbidrag i februari 1983.

Äldre bestämmelser skall vidare tillämpas generellt i fråga om bidrag som lämnats under beskattningsår för vilket taxering skett år 1984 eller tidigare. Har t. ex. ett företag vid 1984 års taxering beskattats för ett statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet skall det inte beskattas ytterligare en gång om den anslagsbeviljande myndigheten vid ett senare tillfälle meddelar ett formellt beslut om eftergift. De nya bestämmelserna om beräkning av realisationsvinst kommer likaså att omfatta endast stöd som lämnats under beskattningsår som taxerats år 1985 eller senare.

De föreslagna reglerna om avdrag för avsättning till internvinstkonto innebär att kretsen av avdragsberättigade företag vidgas. Denna utvidgning bör tillämpas snarast möjligt. Förslaget innehåller emellertid också ändrade regler för beräkning av den avdragsgilla internvinstens storlek. Dessa regler kan tidigast börja tillämpas vid 1984 års taxering. Att vid ett och samma års taxering blanda gamla och nya regler anser jag klart olämpligt. Jag föreslår därför att de nya reglerna om avdrag för avsättning till internvinstkonto skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering. För ett företag vars räkenskapsår sammanfaller med kalenderår innebär detta att reglerna skall tillämpas fr. o. m. bokslutet per den 31 december 1983.

4.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhets-skatt

I 5 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt finns bestämmelser om de skulder som får dras av vid förmögenhetsberäkningen. Enligt tredje stycket får borgensförbindelser, för vilka betalningsskyldighet ännu inte inträtt, och andra villkorliga skulder inte dras av vid beräkningen.

Enligt mitt förslag till ändringar i anvisningarna till 19 § KL skall till en näringsidkare för näringsverksamheten lämnat stöd med villkorlig återbetal-

ningsskyldighet som inte utgör statsbidrag inte anses som skattepliktig inkomst vid inkomsttaxeringen. Eventuell intäktsredovisning sker först efter det att beslut om eftergift har fattats av den stödgivande myndigheten. Ej eftergiven del skall tas upp som skuld i balansräkningen. I tredje stycket har införts en bestämmelse enligt vilken en sådan villkorlig skuld får dras av vid förmögenhetsberäkningen, om stödet har lämnats av staten eller givare som avses i åttonde stycket av nämnda anvisningar.

4.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt

Det särskilda forskningsavdraget består av ett basavdrag och ett ökningsavdrag. Basavdraget beräknas på ett basunderlag. I 3 § anges hur basunderlaget skall beräknas. I underlaget ingår dels lönekostnader för anställda vars arbete till minst 25 % avser forsknings- och utvecklingsarbete (FoU-arbete), dels belopp som den skattskyldige har lämnat i bidrag till FoU, dels ock kostnader för förvärv av FoU-resultat. Vid beräkningen av underlaget skall å andra sidan frånräknas vad den skattskyldige har erhållit i bidrag för FoU-arbete och intäkter på grund av avyttring eller upplåtelse av resultat av sådant arbete. Ett erhållet statsbidrag skall således påverka beräkningen. Enligt en särskild föreskrift skall dock f. n. ett statsbidrag inte beaktas om den skattskyldige – med hänsyn till resultatet av det arbete som bidraget har utgått för eller annan liknande omständighet – kan bli skyldig att betala tillbaka bidraget eller på annat sätt utge vederlag för detta. En sådan form av statligt stöd skall enligt mitt förslag till ändringar av anvisningarna till 19 § KL inte anses som statsbidrag. Föreskriften kan därför slopas.

Ofta efterges återbetalningsskyldigheten för den form av villkorade stöd som föreskriften avser. Av praktiska skäl bör en eftergift inte beaktas vid beräkningen av basunderlaget.

4.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Den redaktionella ändringen i *punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 1 §* är föranledd av att anvisningarna till 19 § KL delats upp i punkterna 1 och 2.

4.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning

I 4 § *fjärde stycket* har gjorts ändring av redaktionell natur på grund av uppdelningen av anvisningarna till 19 § KL i punkterna 1 och 2.

4.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m.

Den i 4 § tredje stycket gjorda ändringen hänger samman med den redaktionella ändringen i anvisningarna till 19 § KL.

4.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt

Ändringen i 2 § tredje stycket beror på den redaktionella ändringen i anvisningarna till 19 § KL.

4.8 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

26 §

Ändringen i första stycket 9 är av redaktionell art. Den nya lydelsen anknyter till den terminologi som nyligen införts i punkt 2 trettonde stycket av anvisningarna till 41 § KL.

Första stycket 11 innehåller de nya reglerna om skyldighet att lämna uppgifter för bedömning av avdraget för avsättning till internvinstkonto. Uppgiftsskyldighet föreligger givetvis bara i de fall då avdrag kan komma i fråga, dvs. vid försäljning till ett utländskt dotterföretag inom koncernen. Det avdragsyrkande företaget skall lämna uppgift dels om hur det egna avdraget beräknas, dels i vad mån den egna avsättningen belöper på internvinsten enligt koncernredovisningen.

37 §

I 1 mom. 9 finns de nya bestämmelserna om uppgiftsskyldighet för den som lämnat statligt stöd till en näringsidkare för dennes näringsverksamhet. Uppgiftsskyldigheten avser såväl utbetalade statsbidrag som eftergift av tidigare lämnade villkorliga lån.

Av 5 mom. framgår att bidragsgivaren – normalt en statlig myndighet – kan sända samtliga kontrolluppgifter avseende ett visst år i slutet av januari månad året därpå.

4.9 Förslaget till lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m.

Av övergångsbestämmelsen framgår att nuvarande regler även i framtiden skall tillämpas på stöd som har beslutats före ikraftträdandet.

4.10 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

13 kap. 2 §

Paragrafen reglerar skyldigheten att träda i likvidation när en viss del av aktiekapitalet gått förlorad.

Ändringarna i *tredje styckets första och andra meningar* är av språklig natur. Av bestämmelserna framgår att tillgångarna kan värderas till högre belopp i en kontrollbalansräkning än i en vanlig balansräkning.

I *tredje styckets tredje mening* finns de nya bestämmelserna om att även passivsidan kan behöva justeras i en kontrollbalansräkning. Bestämmelserna innebär att hänsyn inte skall tas till skulder som hänför sig till statligt stöd av speciellt slag. Som förutsättning för att skulderna inte skall tas med i kontrollbalansräkningen gäller att fråga är om en skuld för vilken skyldigheten till återbetalning är kopplad till bolagets ekonomiska ställning. Vidare krävs att låneavtalet är försett med en efterställningsklausul, dvs. ett medgivande från statens sida att lånet vid bolagets konkurs eller likvidation skall betalas först sedan övriga skulder till fullo betalats.

Särbehandling av statliga skulder gäller oavsett om det villkorliga stödet betecknats som lån eller bidrag. Som skuld räknas inte bara själva kapitalbeloppet utan också upplupen men ännu inte till betalning förfallen ränta. En förutsättning för detta är att den villkorliga återbetalningsskyldigheten och efterställningsklausulen även omfattar räntan.

De föreslagna ändringarna skall träda i kraft den 1 april 1983. Reglerna skall tillämpas även på statliga stöd som lämnats före ikraftträdandet. Villkorslån för vilka dispens har erhållits enligt nuvarande bestämmelser i anvisningarna till 19 § KL har behandlats som statsbidrag. Lånen har alltså inte skuldförts. De nya skattereglerna för statliga stöd påverkar inte dessa låns skattemässiga eller redovisningsmässiga behandling. Av detta följer att den föreslagna undantagsregeln över huvud taget inte kommer att omfatta de äldre villkorslånen. Det finns därför inte något behov av särskilda övergångsbestämmelser i denna del.

5 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,
3. lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt,
4. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
5. lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventariekaffning,

6. lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m.,
7. lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt.
8. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).
9. lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m.,
10. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385).

6 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Sammanfattning av betänkandet *Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m.* (Ds B 1981:17)

Bidragsskattekommitténs huvuduppgift har varit att se över reglerna för beskattning av olika former av företagsstöd. De nuvarande reglerna för beskattning av statsbidrag till näringsidkare tillkom år 1973. Reglerna, som finns intagna i anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (KL), innebär i huvudsak följande. Erhållet statsbidrag utgör skattepliktig intäkt, om bidraget använts för att bestrida utgifter som är omedelbart avdragsgilla vid taxeringen. Används bidraget för anskaffande av avskrivningsbara tillgångar såsom byggnader och maskiner sker beskattningen på det indirekta sättet att avskrivningsunderlaget reduceras med bidragsbeloppet. Om statsbidraget använts för att anskaffa lager sker beskattningen i takt med att lagret avyttras. Den utformning bestämmelserna fått tillgodoser det avsedda syftet att den skattskyldige kan skattemässigt kvitta uppburet statsbidrag mot vid taxeringen avdragsgilla kostnader.

Någon kritik mot själva den taxeringstekniska lösningen av statsbidragens skattemässiga behandling, som valdes 1973, har inte framkommit under de år dessa regler varit i kraft. Kommittén föreslår inte heller någon ändring i detta system. Vad som däremot vållat problem vid den praktiska tillämpningen är svårigheten att avgöra vilka statliga företagsstöd som skall betecknas som statsbidrag i kommunalskattelagens mening. Detta sammanhänger med att de statliga stöden ofta är förenade med villkor som gör att gränsen mellan bidrag och lån blir mycket oklar. Eftersom mottagande och återbetalning av ett lån inte i sig föranleder några beskattningsåtgärder ligger det i öppen dag att svårigheten att avgöra om ett statligt stöd till sin verkliga innebörd är ett bidrag eller ett lån skapar en betydande osäkerhet såväl för de skattskyldiga som för taxeringsmyndigheterna. Kommitténs förslag syftar till att undanröja denna oklarhet.

Enligt sina direktiv har kommittén att söka anpassa reglerna för beskattning av olika former av företagsstöd till företagsekonomiska principer och värderingar. Bokföringen blir nämligen, framhålles i direktiven, lätt missvisande om ett stödbelopp t. ex. skall behandlas som intäkt i skattehänseende men – för att kravet på god redovisningssed skall anses uppfyllt – som ett lån i årsbokslutet.

I fråga om de direkta *statsbidragen* har kommittén funnit att det på en punkt föreligger oöverensstämmelse mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga behandlingen. Ett statsbidrag som lyfts visst år men använts för avsett ändamål först ett senare år får i redovisningen balanseras till användningsåret. Vid taxeringen torde en sådan behandling av statsbidragen i allmänhet inte ha godtagits. Enligt kommitténs förslag skall en regel införas som gör det möjligt för den skattskyldige att även skattemässigt balansera statsbidraget till användningsåret (jfr KFS 1980:1.BFN:11 – bokförings-

nämndens anvisning betr. redovisning av statliga stöd punkt D I 1).

Kommitténs undersökningar visar att det framför allt är beträffande *stöd med s. k. villkorlig återbetalningsskyldighet* som det föreligger en motsättning mellan skattereglerna och bokföringsreglerna. Vid tillkomsten av 1973 års skatteregler uttalades, att gemensamt för alla statsbidrag är att staten i princip utan återbetalningsskyldighet ger näringsidkaren kontanta medel som skall användas för det ändamål som avses med statsbidraget. Under åren efter 1973 har emellertid i ökad omfattning stöd kommit att lämnas i form av bidrag, där det förutsatts att återbetalning skall ske under vissa närmare angivna förutsättningar. Skyldigheten att återbetala bidraget kan vara beroende av företagets framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet. Beslut om återbetalning fattas av den bidragsgivande myndigheten först sedan arbetet, för vilket bidraget erhållits, slutförts och resultatet kan konstateras. Regelmässigt får stödmottagaren också, om återbetalning blir aktuell, erlagga ränta på bidragsbeloppet ungefär på samma sätt som en låntagare. I praxis har emellertid även bidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet behandlats enligt reglerna för beskattning av statsbidrag. Detta innebär att bidraget intäktsförs när det lyfts och avdrag medges sedan för det återbetalade beloppet. Enligt bokföringsnämndens anvisningar skall däremot bidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet redovisas som skuld i balansräkningen hos mottagaren, till dess den bidragsgivande myndigheten fattat beslut om eftergift (BFN:11 punkt D I 3).

Enligt kommittén bör den skattemässiga behandlingen av villkorade statsbidrag anpassas till vad som gäller i fråga om bokföringen av dessa. Kommitténs undersökningar har nämligen visat att det i sak egentligen inte är någon skillnad mellan denna stödform och lån med villkorlig återbetalningsskyldighet. Beträffande dessa lån finns det redan en uttrycklig bestämmelse i KL att de inte skall anses som skattepliktig inkomst. Kommitténs förslag innebär alltså att de nuvarande reglerna i 19 § KL om statsbidragens beskattning i fortsättningen endast skall tillämpas på sådana statsbidrag som lämnats till en näringsidkare utan återbetalningsskyldighet. Godtages kommitténs förslag försvinner den nuvarande motsättningen mellan skatteregler och bokföringsregler beträffande villkorade statsbidrag.

Enligt en särskild bestämmelse i anvisningarna till 19 § KL skall reglerna för beskattningen av statsbidrag äga motsvarande tillämpning för s. k. *avskrivningslån*. Regeln motiverades 1973 med att det i praktiken inte fanns någon skillnad mellan ett statsbidrag och ett avskrivningslån eftersom någon återbetalningsskyldighet inte förelåg för vare sig bidraget eller avskrivningslånet. Principen att jämställa avskrivningslånen med kontantbidrag har inte godtagits för den bokföringsmässiga redovisningen av avskrivningslånen. Enligt bokföringsnämndens anvisningar skall således intäktsredovisning ske först efter det att beslut om eftergift fattats av den långivande myndigheten.

Ej eftergiven del av lånet skall tas upp som skuld i balansräkningen (BFN:11 punkterna D I 4.1 och D II 4). Även i fråga om avskrivningslånen föreligger sålunda en motsättning mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av lånet.

Kommittén har vid sin kartläggning av olika stöd kunnat konstatera att det numera förekommer ett stort antal skilda former av avskrivningslån. Förutsättningarna för om och när avskrivning skall ske är mycket varierande. Ibland skall lånen avskrivas efter viss på förhand angiven tid. Ibland, och det är kanske det vanligaste, sker en prövning av om låntagaren uppfyllt uppställda villkor innan beslut meddelas om avskrivning av lånet. Fall förekommer också där lånet omvandlas till ett inte amorteringsfritt lån med räntebetalning. I motsats till vad som gäller för statsbidrag får låntagaren vanligen ställa säkerhet för lånet. Dessa förhållanden och osäkerheten om vad som gäller i det enskilda fallet leder till betydande svårigheter i taxeringsarbetet och gör att tillämpningen inte blir enhetlig. För avskrivningslånets del har därför motsättningen mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen ansetts som särskilt besvärande. Kommittén har för sin del funnit att det inte föreligger tillräckliga skäl att bibehålla den särskilda skatteregeln för avskrivningslånen. Kommitténs förslag innebär således att avskrivningslånen skall behandlas som lån även vid den skattemässiga inkomstberäkningen. På samma sätt som gäller vid bokföringen av lånen skall intäktredovisning ske först efter det att beslut fattats om avskrivning av lånet.

Såsom ovan nämnts utlöser upptagandet av ett lån inte i sig några beskattningseffekter. Uppburet lånebelopp skall således inte tas upp som intäkt och återbetalning av lånet är inte avdragsgill kostnad. Detta gäller i princip även stöd som staten lämnar till företag i form av lån, för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av företagets framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet (s. k. *villkorlån*). År 1978 kompletterades emellertid anvisningarna till 19 § KL med en regel av innebörd att regeringen kan – om synnerliga skäl föreligger – besluta att ett statligt lån med villkorlig återbetalningsskyldighet skall anses utgöra skattepliktig intäkt för företaget. Återbetalas ett sådant lån får företaget göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Införandet av denna dispensregel skall ses mot bakgrund av de överväganden som gjordes i samband med att statsmakterna beslutat om betydande arbetsmarknads- och regionalpolitiska stödåtgärder till vissa krisdrabbade branscher bl. a. i form av lån med villkorlig återbetalningsskyldighet. För att lånen, som uppgick till betydande belopp, skulle få avsedda redovisningstekniska och skattemässiga konsekvenser hade krav framförts på att lånen vid inkomstbeskattningen i princip skulle behandlas på samma sätt som statsbidrag. Genom att upptaga lånet som intäkt kunde företagens soliditet påverkas positivt, vilket var av väsentlig betydelse för att stödet skulle få avsedd effekt.

Den valda metoden har starkt kritiserats av riksdagens revisorer. Revisorerna betecknar det som besvärande att riksdagen, för att nå vissa eftersträfvade syften, har beslutat om stödformer som ej går att förena med de beskattnings- och redovisningsmetoder som är vedertagna och att skattelagstiftningen tagits till hjälp för att få till stånd redovisningsförfaranden som från speciella synpunkter är eftersträvansvärda. Näringsutskottet instämde i revisorernas allmänna synpunkter och anslöt sig till deras rekommendationer. Riksdagen biföll utskottets hemställan (NU 1979/80:76, rskr 1979/80:417).

Kommittén kan, från de utgångspunkter kommittén haft att bedöma frågan, i stort sett instämma i den kritik som riksdagsrevisorerna framfört mot den redovisningsmässiga och skattemässiga behandlingen av villkorslånen. Tillämpningen av dispensregeln i nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL medför enligt kommittén sådana avsteg från allmänt vedertagna beskattningsprinciper att den inte bör kvarstå i kommunalskattelagen. Kommittén föreslår därför att dispensregeln skall upphävas.

Kommittén är medveten om att det vid den statliga stödgivningen kan finnas ett behov av att även kunna beakta stödmottagarens ställning i soliditetshänseende. En lösning av de problem, som sammanhänger härmed, bör emellertid inte ske med hjälp av skattelagstiftningen. I stället bör övervägas om en komplettering kan göras av likvidationsbestämmelserna i aktiebolagslagen. Att ta ställning till denna fråga faller emellertid utanför kommitténs uppdrag. Kommittén erinrar om att chefen för industridepartementet meddelat (prop. 1980/81:130 s. 51–52) att en översyn av hur lån med villkorlig återbetalningsskyldighet skall behandlas i redovisningshänseende kommer att göras inom regeringskansliet. Kommittén framhåller i det sammanhanget att det är angeläget att det sker en tidsmässig samordning av ikraftträdandet av en eventuell ändring i aktiebolagslagen och genomförandet av kommitténs förslag om upphävande av den nuvarande dispensregeln i nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL.

Kommunalskattelagen innehåller f. n. inga särskilda regler om vilka skatteeffekter som inträder när ett statligt stödlån efterskänks. Av allmänna skatterättsliga grundsatser torde följa att det efterskänkta beloppet utgör skattepliktig intäkt om de lånade medlen använts för utgifter som är avdragsgilla på en gång eller i form av årliga värdeminskningsskatt. Det är emellertid oklart om beskattningen – när pengarna använts för anskaffande av avskrivningsbara tillgångar – därvid kan ske på det indirekta sättet att avskrivningsunderlaget reduceras med det efterskänkta lånebeloppet. Kommittén föreslår att uttryckliga bestämmelser nu meddelas om vad som skall gälla när återbetalningsskyldigheten för ett statligt företagsstöd efterges. Bestämmelserna innebär att i princip samma regler skall tillämpas som när statsbidrag uppburits. Den skillnaden föreligger dock att den indirekta metoden (reducering av avskrivningsunderlaget) endast får tillämpas beträffande tillgångar för vilka årlig värdeminskning beräknas enligt avskrivnings-

plan. Med hänsyn till den korta tid som gäller för avskrivning av inventarier har något behov av regler om extra avskrivning för dessa inte ansetts föreligga.

Staten svarar för den dominerande delen av stödåtgärderna till företag. I viss utsträckning lämnas emellertid *stöd även av formellt fristående organ* som bildats och finansierats av stat och kommun (fonder och stiftelser). De av kommittén framlagda förslagen avser närmast de av staten direkt utgivna stöden. Kommittén förutsätter emellertid att de principer efter vilka reglerna för beskattning av statliga stöd utformats också analogt skall tillämpas vid den skattemässiga behandlingen av företagsstöd som lämnas av formellt fristående organ (t. ex. utvecklingsfonderna, Industrifonden m. fl.).

I direktiven anges att en del oklarheter visat sig uppkomma i samband med *realisationsvinstberäkningen* vid avyttring av tillgångar som anskaffats med hjälp av statligt stöd. Enligt kommittén är det endast vid avyttring av fastighet (markanläggning) som reglerna om beräkning av realisationsvinst kan bli aktuella i samband med företagsstöd. Kommittén föreslår att en förtydligande regel beträffande vinstberäkningen införes i anvisningarna till 36 § KL. Regeln innebär att om en med statsbidrag förvärvat fastighet avyttras skall omkostnadsbeloppet minskas med det belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av statsbidraget.

F. n. finns det inte någon allmän skyldighet för den som utbetalar stöd till företag att *lämna kontrolluppgift* till taxeringsmyndigheterna om stödets storlek och karaktär. Kommitténs undersökningar har bekräftat att detta medför en betydande olikformighet i fråga om de skattepliktiga stödens behandling i skattehänseende. För att förbättra läget föreslår kommittén att taxeringslagens bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgifter kompletteras med regler om uppgiftsskyldighet för den som lämnat stöd till företag. Uppgiftsskyldigheten skall även omfatta det fallet att staten eller annan som lämnat företagsstöd i form av lån (villkorlån, avskrivningslån) efterskänker lånet.

Kommitténs uppdrag omfattar även frågan om de s. k. *utvecklingsbolagens skatteförhållanden*. Härmed avses en speciell typ av bolag, som några av landets större industriföretag bildat för att i samband med strukturrationalisering stimulera den ekonomiska utvecklingen inom viss region. I direktiven pekas främst på behovet av klarläggande regler beträffande rätten till avdrag för anslag som lämnas till utvecklingsbolaget. Kommittén har diskuterat olika möjligheter att beakta de önskemål om avdragsrätt, som framförts från industrihåll. Kommittén konstaterar emellertid att begreppet "utvecklingsbolag" omfattar ett flertal olika typer av bolag och att en avdragsrätt som knyter an till denna term därför inte blir i tillräcklig grad preciserad för att kunna godtagas. Vid överyägande av olika omständigheter, som måste beaktas för att en avdragsrätt inte skall öppna möjlighet till oberättigade avdrag, har kommittén stannat för att föreslå införandet av en särskild avdragsrätt för bidrag som i samband med strukturrationalisering

lämnas till regional utvecklingsfond för sysselsättningsfrämjande åtgärder. Om särskilda skäl föreligger bör regeringen ha möjlighet att efter ansökan i det särskilda fallet förordna att avdrag helt eller delvis får göras jämväl för bidrag av angivet slag som lämnas till annan än regional utvecklingsfond. Kommittén lägger fram förslag om en sådan dispensregel. Bestämmelserna om avdragsrätt i nu angivna fall bör införas i en ny punkt (18 a) i anvisningarna till 29 § KL.

Kommitténs förslag beträffande beskattningen av statsbidrag och andra former av statligt stöd innebär i huvudsak en anpassning av skattereglerna till företagsekonomiska principer och värderingar. De förändringar i skatteunderlaget som kan föräntas av förslaget sammanhänger därför närmast med frågan om rätt beskattningsår för intäktsföringen av uppburna skattepliktiga stöd. Någon självständig *betydelse från stats- och kommunfinansiell synpunkt* har förslaget inte. Införandet av en allmän skyldighet för den som lämnar bidrag och andra stöd till företag att tillställa taxeringsmyndigheterna kontrolluppgift, bör medföra att den kvittning mellan bidrag och kostnader, som skattereglerna avser att åstadkomma, kommer att iaktas på ett bättre sätt än f. n. Detta kommer i sin tur att medföra en minskning av de kostnader som påverkar stödmottagarens taxering och en motsvarande höjning av skatteunderlaget. Att ange storleken härav är inte möjligt.

I vilken utsträckning den särskilda avdragsrätten för bidrag till regional utvecklingsfond, som kommittén framlägger förslag om, kommer att utnyttjas kan inte på förhand bedömas. Enligt förslaget kan rätt till avdrag endast komma i fråga i samband med strukturrationalisering och då för att främja sysselsättningen inom viss region. Med hänsyn till de speciella förutsättningar som skall gälla för denna avdragsrätt är det inte möjligt att nu göra någon beräkning av kostnadseffekterna för stat och kommun.

Sammanfattning av betänkandet Förslag till ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto (Ds B 1982:8)

År 1964 infördes i kommunalskattelagen regler om avdrag för avsättning till s. k. internvinstkonto. Reglerna innebar i huvudsak ett lagfästade av tidigare praxis enligt vilken svenska exportföretag fick göra avdrag för internvinstreservering, om lagertillgångar kvarlåg osålda vid beskattningsårets utgång hos ett utländskt dotterbolag, som anlitats för försäljning. Avdraget skall i princip beräknas till skillnaden mellan det vid försäljningen till dotterbolaget tillämpade priset och moderbolagets anskaffningskostnad för samma tillgångar. Har värdet av tillgångarna nedsatts hos dotterbolaget skall avdraget i motsvarande mån minskas. Syftet med bestämmelserna är att beskattningen av dylik inte realiserad internvinst skall anstå i avvaktan på att varorna försäljs till utomstående.

För aktiebolagens del gäller bestämmelserna endast vid försäljning av varor från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag. Frågan om en utvidgning av bestämmelserna till att även gälla försäljningar från ett dotterbolag till ett annat dotterbolag i samma koncern (s. k. systerbolag) har aktualiserats i olika sammanhang. Önskemålen om en sådan utvidgning av tillämpningsområdet har framför allt motiverats med att det måste vara angeläget att man inte genom skattereglernas utformning motverkar en effektiv organisation inom de svenska exportföretagen. I sammanhanget påpekas att det givetvis i och för sig är möjligt att låta en försäljning gå via moderföretaget med avdragsrätt för detta, men en sådan organisation kan vara mindre effektiv eller av andra skäl olämplig.

AB Volvo åberopar i sin framställning att bolaget under senare tid genomfört eller planerat att genomföra förändringar i koncernens juridiska struktur i syfte att uppnå bättre styrning av verksamheten. Den rörelse som nu bedrivs i AB Volvo kommer därvid i stället att bedrivas i ett antal självständiga bolag. Förändringarna kommer emellertid att medföra väsentligt minskade möjligheter att göra skattemässigt avdragsgilla avsättningar till internvinstkonto. Med hänvisning bl. a. till aktiebolagslagens regler om koncernredovisning anser AB Volvo det rimligt att ett koncernbolag medges rätt att göra avsättning till internvinstkonto vid överlåtelse av tillgångar till ett annat koncernbolag, även om det mottagande bolaget inte är dotterbolag till det säljande bolaget men båda bolagen ingår i samma koncern.

För egen del finner kommittén att några bärande sakliga skäl inte kan anföras för att begränsa avdragsrätten till att gälla endast försäljningar från ett moderbolag till ett utländskt dotterbolag. Från koncernens synpunkt föreligger inte någon realiserad vinst om varor, som försålts från ett dotterbolag till ett annat dotterbolag, kvarligger osålda hos detta senare bolag. Enligt civilrättslig lagstiftning skall även en dylik internvinst elimineras i den för koncernen upprättade resultaträkningen.

Kommittén föreslår därför att reglerna om avsättning till internvinstkonto i anvisningspunkt 15 till 29 § KL blir tillämpliga även på försäljningar från ett dotterföretag till ett annat dotterföretag i samma koncern. Liksom f. n. avses den nya regeln endast gälla vid export (det köpande företaget skall alltså vara ett utländskt dotterföretag). Vidare uppställs det villkoret att båda företagen ingår i en koncern med svenskt moderföretag. Endast när moderföretaget är svenskt blir de svenska koncernreglerna tillämpliga och detta är av väsentlig betydelse för att avsättningarna i rimlig mån skall kunna underkastas kontroll.

Gällande regler förutsätter att avsättningen till internvinstkonto gjorts i räkenskaper. Detta får anses innebära krav på att den ifrågavarande posten kan särskiljas i redovisningen. Om avdrag åtnjuts för avsättning till internvinstkonto skall enligt uttrycklig föreskrift i anvisningspunkten avsättningen återföras till beskattning nästa beskattningsår. För att underlätta för taxeringsmyndigheterna att följa dessa avsättningar föreslår kommittén att i 26 § taxeringslagen skall införas en bestämmelse om att uppgift rörande i räkenskaper gjorda reserveringar till internvinstkonto skall lämnas i deklarationen.

Bidragsskattekommitténs författningsförslag¹

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häri genom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att anvisningarna till 19 § och punkt 2 a av anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna lydelse, dels att i anvisningarna till 29 § skall införas en ny punkt, 18 a, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar till 19 §²

Socialhjälp, begravningshjälp samt underhåll, som lämnats fånge eller patient å hospital, m. m. dyl. är icke att hänföra till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller i fråga om till föreningar inflytna medlemsavgifter.

Med skadeståndsförsäkring förstås försäkring, enligt vilken den försäkrade äger utfå ersättning för skadestånd vartill han är berättigad på grund av personskada (överfallsskydd o. d.).

Ersättning till följd av personskada som utgår i annan form än periodisk utbetalning (engångsbelopp) och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur utgör skattepliktig intäkt såvida icke annat följer av övriga bestämmelser i denna lag.

Om engångsbelopp, som utgår till följd av personskada, utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst, skall dock 40 procent av beloppet avräknas såsom icke skattepliktig del. Uppbär skattskyldig två eller flera sådana engångsbelopp till följd av samma personskada, skall vad som nu har sagts gälla varje sådant belopp. Vad som avräknas från ett eller flera engångsbelopp under beskattningsåret får emellertid – i förekommande fall tillsammans med vad som avräknats tidigare år – för samma personskada sammanlagt icke överstiga femton basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härvid skall avräknad del av ett engångsbelopp uttryckas i det basbelopp, som har fastställts för januari månad det beskattningsår under vilket engångsbeloppet blivit tillgängligt för lyftning.

Utbytes sådan livränta eller del därav, som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, gälla bestämmelserna i föregående stycke beträffande sådant engångsbelopp. Utbytes annan livränta eller del därav, som utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, skall hela engångsbeloppet upptagas såsom skattepliktig intäkt. Sker utbyte, helt eller delvis, av annan livränta än

¹ Betänkandet (Ds B 1981:17) Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m.

² Senaste lydelse 1981:553.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

nu sagts mot engångsbelopp, skall beloppet anses utgöra icke skattepliktig intäkt.

Lön, som utgår från arbetsgivare i sådana fall, då denne på grund av 3 kap. 16 § andra eller tredje stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring äger uppbära arbetstagarens tillkommande ersättning från allmän försäkringskassa, är skattepliktig intäkt. För arbetsgivaren är den av honom i nämnda fall uppburna ersättningen från försäkringskassan ävensom annan därifrån uppburen ersättning i anledning av kostnad för den anställdes räkning att betrakta som skattepliktig inkomst, dock att ersättningen icke är skattepliktig för arbetsgivaren, därest den till den anställda utbetalda lönen eller den för honom havda kostnaden utgör för arbetsgivaren icke avdragsgill utgift i förvärvskälla. Ersättning, som annorledes än i form av pension eller annan livränta utbetalas av arbetsgivare vid yrkesskada eller arbetsskada i de fall, då arbetsgivaren står s. k. självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, räknas till skattepliktig inkomst enligt de grunder som skulle hava gällt vid försäkring enligt sistnämnda lag.

Skatteplikt föreligger inte för bidrag från stat eller kommun, som utgår enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning eller omskolning, till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda i den mån bidragen avser traktamente och särskilt bidrag. Flyttningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368) och flyttningsstöd enligt förordningen (1979:632) om regionalpolitiskt stöd utgör inte skattepliktig intäkt i följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka. Skatteplikt föreligger inte heller för bidrag som utgår enligt lagen (1960:603) om bidrag till vissa handikappade ägare av motorfordon.

Statsbidrag, som utgår till näringsidkare för hans näringsverksamhet, är *icke* skattepliktig inkomst, om bidraget använts för *att bestrida kostnad* för vilken rätt till avdrag *icke* föreligger vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskingsavdrag.

Har bidraget använts för *att bestrida* sådan *kostnad* i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är den *kostnad* för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall *upptagas* som intäkt, får den skattskyldige i stället *åtnjuta* avdrag för *kostnaden* vid taxeringen för det år då bidraget *upptages* som intäkt. Yrkande här- om skall göras i deklarationen avseende det beskattningsår då yrkande om avdraget eljest enligt denna lag

Statsbidrag, som utgår till näringsidkare för hans näringsverksamhet, är *inte* skattepliktig inkomst, om bidraget använts för *utgift* för vilken rätt till avdrag *inte* föreligger vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskingsavdrag. *I övrigt gäller följande:*

a) Har bidraget använts för sådan *utgift* i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är den *utgift* för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall *tas upp* som intäkt, får den skattskyldige i stället *erhålla* avdrag för *utgiften* vid taxeringen för det år då bidraget *tas upp* som intäkt. Yrkande härom skall göras i deklarationen avseende det beskattningsår då yrkande om avdraget eljest enligt denna lag först skolat fram-

Nuvarande lydelse

först skolat framställas. Återbetalas bidrag, som upptagits som intäkt, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet. Har bidraget använts för att anskaffa tillgång, för vilken anskaffningskostnaden får avdragas genom årliga värdeminskningssavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningssavdrag såsom anskaffningskostnad anses endast så stor del av kostnaden som *icke* täckts av bidraget. Är bidraget större än det *taxeringsmässiga* restvärdet för tillgången, skall ett belopp motsvarande skillnaden utgöra skattepliktig intäkt för mottagaren. Återbetalas statsbidrag, som påverkat beräkningen av anskaffningskostnaden i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen påverkats. I den mån statsbidrag enligt vad nyss föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen tillgodoföra sig avdrag för den del som sålunda utgjort skattepliktig intäkt.

Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager), utgör bidraget skattepliktig intäkt, men skall å andra sidan vid tillämpning av 41 § och anvisningarna till nämnda paragraf den del av lagret för vilken anskaffningskostnaden täckts av bidraget *icke* medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas statsbidrag, som använts för anskaffande av lagertillgångar, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet. Tillgångarnas anskaffningsvärde skall därvid anses ökat med det återbetalade beloppet. *Vad som ovan sagts i detta stycke äger motsvarande tillämpning för statsbidrag i form av amorteringsfritt lån (avskrivningslån).* Omställningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen

Föreslagen lydelse

ställas. Återbetalas bidrag, som upptagits som intäkt får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet.

b) Har bidraget använts för att anskaffa tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningssavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av *utgiften* som *inte* täckts av bidraget. Är bidraget större än det *skattemässiga* restvärdet för tillgången, skall ett belopp motsvarande skillnaden utgöra skattepliktig intäkt för mottagaren. Återbetalas statsbidrag, som påverkat beräkningen av anskaffningsvärdet i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen påverkats. I den mån statsbidrag enligt vad nyss föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen tillgodoföra sig avdrag för den del som sålunda utgjort skattepliktig intäkt.

c) Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager), utgör bidraget skattepliktig intäkt, men skall å andra sidan vid tillämpning av 41 § och anvisningarna till nämnda paragraf den del av lagret för vilken anskaffningsvärdet täckts av bidraget *inte* medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas statsbidrag, som använts för anskaffande av lagertillgångar, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet. Tillgångarnas anskaffningsvärde skall därvid anses ökat med det återbetalade beloppet.

Nuvarande lydelse

(1966:368) och kontant arbetsmarknadsstöd utgör skattepliktig intäkt.

Stöd som staten lämnar till företag i form av lån, för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av företagets framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet, skall inte anses som skattepliktig inkomst. Regeringen kan dock, om synnerliga skäl därtill föreligga, på ansökan av företaget besluta att lånebeloppet skall anses utgöra skattepliktig intäkt i företagets näringsverksamhet. I beslutet skall anges om lånet i sin helhet skall utgöra skattepliktig intäkt under det beskattningsår då lånet ställes till företagets förfogande eller om utbetalat lånebelopp skall utgöra skattepliktig intäkt under beskattningsår till vilket utbetalningen är hänförlig. Återbetalat lån, som i enlighet med beslutet upptagits såsom skattepliktig intäkt, får företaget göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Föreslagen lydelse

Skall statsbidrag, som uppburits visst beskattningsår, användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår skall på yrkande av den skattskyldige tillämpningen av bestämmelserna under a)–c) i föregående stycke uppskjutas till taxeringen för det senare beskattningsåret.

Lämnar staten företagsstöd (i form av lån eller bidrag) för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av företagets framtida resultatutveckling, den ekonomiska eller tekniska utvecklingen av ett visst projekt eller annan liknande omständighet, skall stödet inte anses som skattepliktig inkomst. Efterges återbetalningsskyldigheten för sådant företagsstöd helt eller delvis är det eftergivna beloppet inte skattepliktig inkomst om stödet använts för utgift för vilken rätt till avdrag inte föreligger vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskingsavdrag. Har stödet däremot använts till utgifter som är avdragsgilla vid taxeringen antingen direkt eller i form av årliga värdeminskingsavdrag, skall eftergivet stödbelopp tas upp som intäkt. Har stödet använts för anskaffande av sådana tillgångar för vilka avdrag för årlig värdeminskning beräknas enligt avskrivningsplan (punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, punkterna 2 a och 2 b av anvisningarna till 25 § och punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 § får den skattskyldige, utöver avdrag enligt avskrivningsplanen, tillgodoräkna sig ett extra värdeminskingsavdrag motsvarande vad som upptagits som intäkt. Detta avdrag får dock inte överstiga tillgångens skattemässiga restvärde. Kan den skattskyldige inte visa vartill visst stöd använts skall det anses ha använts till direkt avdragsgilla utgifter.

Omställningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368)

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

och kontant arbetsmarknadsstöd utgör skattepliktig intäkt.

Skatteplikt föreligger icke för engångsbidrag som utgår i samband med arbetsplacering som utgör led i arbetsmarknadsstyrelsens omhändertagande av flyktingar.

Skatteplikt föreligger ej heller för bidrag, som stiftelsen Dag Hammar-skjöllds Minnesfond till fullföljande av sitt ändamål utger för mottagarens utbildning.

Enligt 46 § 2 mom. första stycket 4) föreligger viss rätt till avdrag för bidrag till barns underhåll. Sådant underhållsbidrag skall icke hänföras till skattepliktig inkomst.

till 29 §

18 a. Avdrag får göras för bidrag som i samband med strukturrationalisering lämnas till regional utvecklingsfond (som avses i förordningen 1978:504) för sysselsättningsfrämjande åtgärder under förutsättning att bidraget lämnas utan villkor. Föreligger särskilda skäl kan regeringen efter ansökan förordna att avdrag helt eller delvis får göras jämväl för bidrag av nu angivet slag som lämnas till annan än regional utvecklingsfond.

till 36 §

2 a.³ Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten tas upp som intäkt av fastighet eller av rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådan del av fastigheten som vid inkomsttaxeringen har behandlats enligt reglerna för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad fastighet eller i förekommande fall del därav har beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilken bidrag ej har utgått. Förbättringskostnad, som inte har uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna har uppgått till minst 3 000 kronor. Kostnad, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden har uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning har erhållits, varav framgår vilket arbete som har utförts.

³ Senaste lydelse 1981:256.

Nuvarande lydelse

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 § har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskingsavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkterna 1, 4, 7 och 9 av anvisningarna till 22 § samt punkterna 1, 8 och 16 av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, punkterna 2 a, 2 b och 4 av anvisningarna till 25 § samt punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget har understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten har avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

Föreslagen lydelse

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskingsavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkterna 1, 4, 7 och 9 av anvisningarna till 22 § samt punkterna 1, 8 och 16 av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, punkterna 2 a, 2 b och 4 av anvisningarna till 25 § samt punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget har understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten har avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d. eller i samband med ianspråktagande av statsbidrag (åttonde stycket b av anvisningarna till 19 §) eller i samband med eftergift av återbetalningsskyldighet för statligt företagsstöd (tionde stycket av anvisningarna till 19 §).

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställt år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänföres till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reduktion skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – om det inte har beräknats enligt trettonde stycket sista meningen – liksom de förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske samt de värdeminskningssavdrag och andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet skall i den omfattning som anges i punkterna 6 a och 6 b nedan räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget (prisutvecklingen) under den tid då fastigheten har innehafts.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet inte uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medges inte för tidigare år än år 1952 och inte heller för senare år än år 1980. Finns på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medges även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medges avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tillämpning av de beloppsgränser som anges i andra och fjärde styckena skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. Avdrag enligt tolfte stycket får göras endast om avyttringen har omfattat bostadsbyggnad som vid tiden för avyttringen var huvudbyggnad för hela fastigheten. På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen – i stället för att beräknas enligt första meningen – tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m. m. – som vederlaget för

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige begär det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de fem första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet. Den som enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 § erhåller avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelse inom en och samma kommun får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat en del av en fastighet, skall hänsyn tas till detta vid beräkning av omkostnadsbeloppet för återstoden av fastigheten. Kan utredning inte förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Föreskrifterna i föregående stycke tillämpas också om den skattskyldige under innehavstiden erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, är bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket försäkringsersättning eller annan skadeersättning har utgått beaktas, såvida ersättningen inte räknas till skattepliktig inkomst enligt denna lag, vid beräkning av realisationsvinst endast i den mån kostnaden har överstigit ersättningen. Har sådan skattefri ersättning uppburits med större belopp än det som har gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det omräknade ingångsvärdet till grund för omräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

Denna lag träder i kraft den

2 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956:623)¹
dels att till 37 § 1 mom. skall fogas två nya punkter, 4 b och 4 c, av nedan
angivna lydelse,

dels att 37 § 5 mom. skall ha nedan angivna lydelse.

37 §

Nuvarande lydelse

1 mom.² Till ledning vid inkomsttaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (*kontrolluppgifter*) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
-----------------	--------------------------	--------------------------

Föreslagen lydelse

1 mom. Till ledning vid inkomsttaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (*kontrolluppgifter*) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
-----------------	--------------------------	--------------------------

4 b. Den som beslutat om sådant bidrag eller sådan eftergift av utgivet företagsstöd (i form av lån eller bidrag), som anges i åttonde eller tionde stycket av anvisningarna till 19 § kommunal-skattelagen (1928:370).	Den som enligt beslutet skall åtnjuta stödet.	Bidragsbeloppet eller det eftergivna lånebeloppet, jämte uppgift om datum för utbetalning av bidraget eller beslutet om eftergift och stödets ändamål.
---	---	--

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1980:74.

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
<p>4 c. Fond eller stiftelse som avses i 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen (1928:370), om fonden eller stiftelsen lämnat stöd till näringsidkare för hans näringsverksamhet i form av bidrag eller beslutat om eftergift av utgivet företagsstöd för vilket återbetalningskyldigheten varit villkorad på sätt anges i tionde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370).</p>	<p>Den som enligt beslutet skall åtnjuta stödet.</p>	<p>Bidragsbeloppet eller det eftergivna stödbeloppet, jämte uppgift om datum för utbetalning av bidraget eller beslutet om eftergift och stödets ändamål.</p>

Nuvarande lydelse

5 mom.³ Den som har att avlämna kontrolluppgift enligt 1 mom. punkterna 1, 2, 3 b – 3 f eller 7 skall senast den 31 januari under taxeringsåret till inkomsttagaren översända uppgift med de upplysningar som lämnas i kontrolluppgiften.

Föreslagen lydelse

5 mom. Den som har att avlämna kontrolluppgift enligt 1 mom. punkterna 1, 2, 3 b – 3 f, 4 b, 4 c, eller 7 skall senast den 31 januari under taxeringsåret till inkomsttagaren översända uppgift med de upplysningar som lämnas i kontrolluppgiften.

Denna lag träder i kraft den

³ Senaste lydelse 1978:316.

Bidragsskattekommitténs författningsförslag¹

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 15 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 29 §

15.² Har *bolag eller förening* sålt lagertillgångar till utländskt *dotterbolag* för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick å utländsk marknad och *kvarligga* sådana tillgångar osålda hos *dotterbolaget* vid utgången av beskattningsåret för moderföretaget, *må* avdrag åtnjutas för i räkenskaperna gjord avsättning till internvinstkonto. Avdraget *må icke* överstiga skillnaden mellan, å ena sidan, det vid försäljningen till *dotterbolaget* tillämpade priset för kvarliggande lagertillgångar, i förekommande fall minskat med belopp, varmed värdet av dessa nedsatts hos *dotterbolaget*, samt, å andra sidan, moderföretagets anskaffningskostnad för samma tillgångar. Har avdrag åtnjutits för avsättning till internvinstkonto, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår; vid detta års utgång skall frågan om avdrag för förnyad avsättning prövas med hänsyn till då rådande förhållanden.

Vad ovan sägs skall äga motsvarande tillämpning *beträffande enskild rörelseidkare, som försålt lager-*

15. Har ett *moderföretag (moderbolag, moderförening eller sådant moderföretag som avses i lagen (1980:1103) om årsredovisning m. m. i vissa företag)* sålt lagertillgångar till ett utländskt *dotterföretag* för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick *på* utländsk marknad och *kvarligger* sådana tillgångar osålda hos *dotterföretaget* vid utgången av beskattningsåret för moderföretaget, *får* avdrag åtnjutas för i räkenskaperna gjord avsättning till internvinstkonto. Avdraget *får inte* överstiga skillnaden mellan, å ena sidan, det vid försäljningen till *dotterföretaget* tillämpade priset för kvarliggande lagertillgångar, i förekommande fall minskat med belopp, varmed värdet av dessa nedsatts hos *dotterföretaget*, samt, å andra sidan, moderföretagets anskaffningskostnad för samma tillgångar. Har avdrag åtnjutits för avsättning till internvinstkonto skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår; vid detta års utgång skall frågan om avdrag för förnyad avsättning prövas med hänsyn till då rådande förhållanden.

Vad ovan sägs skall äga motsvarande tillämpning *när ett dotterföretag, som ingår i en koncern med*

¹ Betänkandet (Ds B 1982:8) Förslag till ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto.

² Senaste lydelse 1964:82.

Nuvarande lydelse

tillgångar till av honom ägt utländskt bolag.

Föreslagen lydelse

svenskt moderföretag, sålt lagertillgångar till ett utländskt företag, som inte är dotterföretag till det säljande företaget men som tillhör samma koncern som detta.

Denna lag träder i kraft

2 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 26 § taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 §²

Om inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller rörelse redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

- 1) uppgift om storleken av omsättningen,
- 2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,
- 3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,
- 4) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning,
- 5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,
- 6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnads-kostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av fastigheten eller rörelsen,
- 7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom resekostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av skattechefen i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning,
- 8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde,
- 9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier, *samt*
- 9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet *på* rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier,
- 10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter.
- 10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter, *samt*
- 11) *uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar till internvinstkonto.*

Redovisas inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen eller rörelse

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1978:943.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla även vad ovan sägs.

Vid redovisning av inkomst av rörelse och jordbruksfastighet skall gift skattskyldig uppge art och omfattning av sitt och makens arbete i förvärvskällan samt i övrigt lämna de uppgifter som erfordras för tillämpning av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370).

Vad i denna paragraf stadgas skall av livförsäkringsanstalt, såvitt angår försäkringsrörelse, iakttagas allenast i vad gäller uppgifter om huru värdesättningen å lager samt fordringar skett; härutöver skall iakttagas vad i 27 § sägs om skyldighet att lämna där avsedda uppgifter.

Denna lag träder i kraft etc.

Vissa frågor rörande statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet

1 Inledning

I den under våren 1981 framlagda propositionen om industripolitikens inriktning m. m. (prop. 1980/81:130) berördes bl. a. vissa frågor rörande statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet (prop. s. 51–52). Det anmärktes där att den redovisningsmässiga behandlingen av sådant stöd i vissa fall kunde skapa problem för stödföretagen. Som ett exempel på detta nämndes de regler i aktiebolagslagen (1975:1358) som behandlar likvidationsskyldigheten. I anslutning härtill framhölls att det kunde finnas skäl att i sammanhanget bedöma lån med villkorlig återbetalningsskyldighet på ett annat sätt än det vanliga. Det anmäldes slutligen att en översyn av frågan skulle göras inom regeringskansliet.

I denna promemoria redovisas resultatet av denna översyn.

2 Nuvarande ordning

2.1 Statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet

Statligt stöd i form av lån med villkorlig återbetalningsskyldighet, s. k. villkorlån, har kommit till användning i en allt större omfattning under senare år. Syftet med sådana lån är ofta att minska den risk som stödmottagaren löper för att ett visst forsknings- eller utvecklingsprojekt skall misslyckas. Exempel på detta är de s. k. produktutvecklingslån som kan lämnas av de regionala utvecklingsfonderna i enlighet med förordningen (1978:506) om statligt kreditstöd genom regional utvecklingsfond (ändrad senast 1981:649). Ett annat exempel är den stödverksamhet som regleras i förordningen (1979:630) om stöd genom Fonden för industriellt utvecklingsarbete (ändrad senast 1980:470). Gemensamt för dessa stödformer är att stödet lämnas för att finansiera visst projekt och att återbetalningsskyldighet kan efterges om resultatet av projektet inte kan utnyttjas lönsamt.

En annan typ av villkorlån är individuellt utformade. I fråga om sådana lån är återbetalningsskyldigheten ofta knuten till låntagarens framtida resultatutveckling eller till beslut om utdelning till aktieägarna (s. k. företagspecifika lån). Som regel gäller beträffande dessa lån att de i händelse av konkurs eller likvidation skall återbetalas först sedan övriga fordringsägare fått full betalning. Som exempel på denna låneform kan nämnas det lån till Uddeholms AB, varom riksdagen fattade beslut hösten 1977 (prop. 1977/78:25 bil. 11, NU 1977/78:32, rskr 108). I detta fall gällde att återbetalning skulle ske om bolaget fattade beslut om utdelning till aktieägarna.

Utöver vad som nyss sagts har villkorslån ibland också syftat till att uppnå vissa soliditetseffekter. Denna aspekt behandlas mera i det följande.

2.2 Avskrivningslån

Det förekommer numera ett stort antal skilda former av avskrivningslån. Förutsättningarna för om och när avskrivning skall ske är mycket varierande. Ibland skall lånen avskrivas efter viss på förhand angiven tid. Ibland, och det är kanske det vanligaste, sker en prövning av om låntagaren uppfyllt uppställda villkor innan beslut meddelas om avskrivning av lånet. Fall förekommer också där lånet omvandlas till ett amorteringslån med räntebetalning. I motsats till vad som gäller för statsbidrag får låntagaren vanligen ställa säkerhet för lånet. Exempel på detta är de regionalpolitiska avskrivningslånen som lämnas enligt förordningen (1979:632) om regionalpolitiskt stöd. I fråga om dessa avskrivningslån gäller att de lämnas för investeringar i maskiner eller inventarier med vissa procentsatser av investeringskostnaderna. Efter skriftlig ansökan kan hälften av lånebeloppet avskrivas efter tre år och återstoden kan avskrivas efter sju år.

2.3 Redovisning och beskattning av statliga villkors- och avskrivningslån

De grundläggande bestämmelserna om affärsbokföringen finns i bokföringslagen (1976:125). Enligt 2 § i denna lag gäller att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Enligt allmänt vedertagna normer för god redovisning gäller att värderingen av tillgångar och skulder i ett företags balansräkning skall ske efter realisations- och försiktighetsprinciperna. Grundtanken bakom dessa principer är bl. a. att man skall förhindra redovisning av vinster som ännu inte har realiserats. Av de nämnda principerna anses som huvudregel följa att ett lån, även om det är villkorligt, skall skuldföras när det erhållits och redovisas som en intäkt när det efterskänkts.

Skattemässigt gäller i princip att ett uppburet lånebelopp inte är skattepliktig intäkt och att återbetalning av lånet inte är avdragsgill. Det sagda är huvudregel även för villkorslån. Ett statsbidrag utgör däremot en skattepliktig intäkt, om beloppet används för att bestrida kostnader som är omedelbart avdragsgilla. Ett bidrag som skall användas för att anskaffa tillgångar som är avdragsgilla i form av årliga värdeminskingsavdrag är skattefritt. Å andra sidan går mottagaren miste om rätten till skattemässiga värdeminskingsavdrag på tillgången.

Enligt en särskild bestämmelse i anvisningarna till 19 § KL skall reglerna för beskattningen av statsbidrag tillämpas på vissa avskrivningslån. Reglen motiverades 1973 med att det i praktiken inte fanns någon skillnad mellan ett statsbidrag och vissa avskrivningslån eftersom någon återbetalningsskyldig-

het inte förelåg vare sig för lånet eller bidraget.

I fråga om vissa företagsspecifika villkorslån genomfördes år 1978 en ändring i anvisningarna till 19 § KL (prop. 1977/78:79, SkU 20, rskr 119). Ändringen innebär att regeringen, om synnerliga skäl föreligger, kan ge tillstånd till att ett statligt stöd i form av lån, för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av företagets resultatutveckling eller liknande omständighet, skall anses utgöra skattepliktig intäkt i låntagarens näringsverksamhet. Ges sådant tillstånd får företaget göra avdrag i den mån lånebeloppet återbetalas. Ändringen syftade närmast till att ge de företag som fått sådana lån ökade möjligheter till skattemässig resultatutjämnning (jfr prop. 1977/78:79 s. 25).

Det sätt på vilket ett statligt stöd redovisas får, som redan antytts, konsekvenser för soliditeten i ett företag. Ett företags soliditet visar relationen mellan det egna kapitalet och det totala kapitalet i företaget.

Om företaget redovisar ett statligt stöd som en skuld och som en särskild tillgångspost i balansräkningen tar upp ett belopp som motsvarar skuldökningen, inträder i princip inte någon minskning av det egna kapitalet i absoluta tal räknat. I detta fall ökar ju tillgångarna med i princip samma belopp som skulderna, (här bortses från den minskning av tillgångsposten som sedermera kan komma att ske genom årliga värdeminskningssavdrag). Soliditeten minskar dock. Om de utgifter som svarar mot stödet däremot inte aktiveras, innebär det att endast skulderna men inte tillgångarna ökar i balansräkningen. Därigenom uppstår en förlust som minskar det egna kapitalet i absoluta tal. I ett aktiebolag kan denna minskning leda till att bolaget blir likvidationsskyldigt.

Om ett stöd i stället för att redovisas som en skuld tas upp som en intäkt, blir lånet resultatförbättrande och ökar därmed företagets egna kapital. En intäktsredovisning av stödet förbättrar alltså företagets soliditet och kan även, om det gäller ett aktiebolag, innebära att en hotande likvidationsskyldighet undgås.

Beträffande den redovisningsmässiga behandlingen av statligt stöd har bokföringsnämnden utfärdat anvisningar (KFS 1980:1, BFN:11).

Enligt de anvisningar som bokföringsnämnden utfärdat gäller i fråga om de projektinriktade villkorslånen att de skall bokföras som skulder och att de utgifter som svarar mot lånet får aktiveras. En tillgångspost som svarar mot ett lån som skall återbetalas, skrivs av enligt bestämmelserna i bokföringslagen. Efterskänks lånet helt eller delvis, intäktsförs det efterskänkta beloppet som extraordinär intäkt och samtidigt kostnadsförs motsvarande balanserade utgift som extraordinär kostnad. De projektinriktade villkorslånen och bidragen utgör ur soliditets- och likviditetssynvinkel inte några större problem.

För avskrivningslånen gäller att de skall redovisas som skulder till dess beslut fattats om avskrivning. Under tiden skall vanliga avskrivningsregler gälla för de tillgångar som svarar mot lånen. Den skattemässiga principen att

jämställa avskrivningslånen med kontantbidrag har således inte godtagits för den bokföringsmässiga redovisningen av avskrivningslånen.

Bidragsskattekommittén (B 1980:01) som har till uppgift att se över reglerna för beskattning av olika former av företagsstöd, har föreslagit att den skattemässiga behandlingen av avskrivningslånen skall anpassas till den bokföringsmässiga redovisningen.

De soliditetsproblem som hänger samman med avskrivningslånen är ytterst beroende av de regler som gäller för avskrivning för vissa av dem. Så gäller som nämnts för de regionalpolitiska avskrivningslånen normalt att skulden skrivs av med hälften efter tre år och med resterande del efter sju år. I en promemoria Översyn av det regionalpolitiska stödet till näringslivet (Ds I 1981:28), som har utarbetats av en arbetsgrupp i industridepartementet, har dock föreslagits ändrade regler för avskrivning av lånen. Reglerna har anpassats till den bokföringsmässiga avskrivningen av tillgångarna hos mottagaren. Om en sådan förändring genomförs utgör inte heller dessa lån något problem från likviditets- eller soliditetssynpunkt.

Beträffande företagsspecifika lån där återbetalningsskyldigheten kopplats till resultatutvecklingen eller liknande omständighet gäller enligt nämndens anvisningar att lånen får redovisas som intäkt när de erhålls samt att återbetalning av sådana lån skall kostnadsföras vid återbetalningen under förutsättning att regeringen medgett motsvarande behandling vid beskattningen.

Mot denna särregel i fråga om redovisning och beskattning av villkorslån har viss kritik riktats. Sålunda har riksdagens revisorer anfört bl. a. att de fann det besvärande att man tagit skattelagstiftningen till hjälp för att få till stånd redovisningsmässiga förfaranden som från speciella synpunkter är eftersträvansvärda (Riksdagens revisorers förslag 1979/80:8). Riksdagen har instämt i revisorernas kritik (NU 1979/80:76, rskr 47).

Också bidragsskattekommittén har i sitt betänkande Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag m. m. (Ds B 1981:17) tagit upp frågan och anfört bl. a. (s. 16):

Kommittén kan, från de utgångspunkter kommittén haft att bedöma frågan, i stort sett instämma i den kritik som riksdagsrevisorerna framfört mot den redovisningsmässiga och skattemässiga behandlingen av villkorslånen. Tillämpningen av dispensregeln i nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL medför enligt kommittén sådana avsteg från allmänt vedertagna beskattningsprinciper att den inte bör kvarstå i kommunalskattelagen. Kommittén föreslår därför att dispensregeln skall upphävas.

Kommittén är medveten om att det vid den statliga stödgivningen kan finnas ett behov av att även kunna beakta stödmottagarens ställning i soliditetshänseende. En lösning av de problem, som sammanhänger härmed, bör emellertid inte ske med hjälp av skattelagstiftningen. I stället bör övervägas om en komplettering kan göras av likvidationsbestämmelserna i aktiebolagslagen. Att ta ställning till denna fråga faller emellertid utanför kommitténs uppdrag.

Om bidragsskattekommitténs förslag om att villkorslånen inte skall behandlas som intäkt genomförs kommer det att leda till stora problem för vissa mottagare av företagsspecifika villkorslån. Lånen har ofta lämnats i syfte att förbättra företagets soliditet, men kan vid en sådan ändring få till följd att likvidationsskyldighet inträder.

Från företagets synpunkt kan den redovisningsmässiga behandlingen av ett statligt stöd som en skuld som inte balanseras av någon tillgång leda till en minskad soliditet i företaget och i värsta fall till en skyldighet att träda i likvidation.

I 13 kapitlet aktiebolagslagen (ABL) finns bestämmelser om likvidationsskyldighet. När aktiekapitalet i ett aktiebolag har gått förlorat till mer än två tredjedelar, inträder under vissa förutsättningar likvidationsskyldighet. Bolaget skall således träda i likvidation och upplösas, om inte en viss angiven del av kapitalbristen har blivit fylld inom en viss föreskriven tid.

Ett aktiebolag skall alltså upplösas medan det finns ett inte helt obetydligt överskott kvar. Tanken bakom den regeln är att en rörelse som befinner sig på väg mot ruin skall läggas ned i tid, medan borgenärerna ännu har möjlighet att få betalt.

Överväganden och förslag

Statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet har kommit till allt större användning under senare tid. Syftet är ofta att i första hand avlasta stödmottagaren den ekonomiska risken för att ett visst utvecklingsprojekt misslyckas. I dessa fall knyts lånet regelmässigt till projektet i fråga och statens rätt till återbetalning kan efterges om projektet inte blir lönsamt. I andra fall syftar lånet främst till att förbättra låntagarens soliditet. Det senare har huvudsakligen gällt större företagsspecifika lån och i dessa fall har återbetalningen knutits till den framtida resultatutvecklingen eller liknande omständighet, t. ex. beslutad aktieutdelning. En tredje typ av lån med villkorlig återbetalningsskyldighet är regionalpolitiskt stöd i form av avskrivningslån.

Som huvudregel enligt redovisningsmässiga principer gäller att ett lån, även om det är ett villkorslån, skall redovisas som skuld i balansräkningen. Vid beskattningen gäller som huvudprincip att ett lånebelopp inte är skattepliktigt och att återbetalningen inte är avdragsgill.

Denna huvudregel har även kommit till uttryck i bokföringsnämndens anvisningar för den redovisningstekniska behandlingen av statligt stöd (KFS 1980:1, BFN:11). Bidrag eller lån med villkorlig återbetalningsskyldighet som används för definierade projekt redovisas som skuld i balansräkningen hos mottagaren till dess beslut har fattats om eftergift. De utgifter som svarar mot lånet får aktiveras i balansräkningen. För avskrivningslån gäller att de redovisas som skulder hos mottagaren till dess beslut om avskrivning har fattats. De tillgångar som svarar mot lånet skall avskrivas hos mottagaren

enligt vanliga redovisningsmässiga principer. I skattehänseende skall dock avskrivningslånen behandlas som statsbidrag.

Beträffande företagsspecifika lån, där återbetalningsskyldigheten har kopplats till företagets resultatutveckling eller liknande omständighet, gäller emellertid enligt nämndens anvisningar, att lånet får redovisas som en intäkt när det erhålls samt att återbetalningen av ett sådant lån får kostnadsföras, under förutsättning att regeringen medgett motsvarande behandling vid beskattningen.

Mot denna särregel har viss kritik riktats. Riksdagens revisorer har anfört bl. a. att de fann det besvärande att man tagit skattelagstiftningen till hjälp, för att få till stånd redovisningsmässiga förfaranden som från speciella synpunkter är eftersträvansvärda.

Bidragsskattekommittén har i sitt betänkande i stort sett instämt i den kritiken och anfört att tillämpningen av dispensregeln medför sådana avsteg från allmänt vedertagna beskattningsprinciper att den inte bör kvarstå i kommunalskattelagen. Kommittén har föreslagit att dispensregeln skall upphävas.

Om förslaget leder till en ändring i anvisningarna till 19 § KL av angivet slag, torde därav följa att företagsspecifika villkorlån – vars återbetalning är beroende av resultatutvecklingen i bolaget eller liknande omständighet – i redovisningen alltid skall tas upp som skulder. När lånebeloppet används för att täcka vissa utgifter minskar det egna kapitalet i absoluta tal räknat om inte utgifterna aktiveras. I ett aktiebolag kan denna minskning leda till att bolaget blir likvidationsskyldigt.

Ett väsentligt syfte med de företagsspecifika villkorlånen har varit att förbättra soliditeten hos det mottagande företaget och undvika en hotande likvidationsskyldighet. Detta syfte går förlorat om villkorlånet skall inräknas bland företagets skulder i stället för att som en intäkt öka det egna kapitalet.

I fråga om de villkorlån som lämnas för klart definierade projekt knyts återbetalningsskyldigheten regelmässigt till andra faktorer än företagets framtida resultatutveckling eller liknande omständighet och lånen skall redovisas som skulder enligt huvudregeln medan mot lånet svarande utgifter under tiden redovisas som anläggningstillgångar. Om dispensregeln i anvisningarna till 19 § KL tas bort påverkar detta inte dessa villkorlån. Skäl att genomföra direkta redovisningsmässiga eller liknande förändringar i fråga om dessa lån synes inte föreligga. Såvitt avser avskrivningslånen föreslår bidragsskattekommittén att den skattemässiga behandlingen av dessa lån anpassas till vad som gäller i fråga om den bokföringsmässiga redovisningen. De problem som sammanhänger med det regionalpolitiska stödet i form av avskrivningslån beror på den tidsmässiga avskrivningen av sådana lån. Om avskrivningsperioderna anpassas till vad som normalt gäller bokföringsmässigt i fråga om de tillgångar som svarar mot lånet hos mottagaren, försvinner detta problem. Ett förslag av denna innebörd har

lämnats i promemorian Översyn av det regionalpolitiska stödet till näringslivet (Ds I 1981:28) som upprättats inom industridepartementet. I det följande behandlas därför endast de företagsspecifika villkorslånen.

Den företagsform som närmast berörs av de redovisningsmässiga konsekvenserna är aktiebolaget. I 13 kapitlet ABL finns bestämmelser om likvidationsskyldighet. När aktiekapitalet i ett aktiebolag har gått förlorat till mer än två tredjedelar, skall bolaget träda i likvidation och upplösas, om inte en viss angiven del av kapitalbristen har blivit fylld inom en föreskriven tid. Tanken bakom regeln är att en rörelse som är på väg mot ruin skall läggas ned i tid, medan borgenärerna har möjlighet att få betalt.

Genom den redovisningsmässiga särbehandling som nu gäller i fråga om vissa företagsspecifika lån, föreligger en möjlighet för staten att med rätt till återbetalning under vissa förutsättningar lämna stöd i syfte bl. a. att förhindra att företag blir likvidationsskyldiga. Tas nu särbehandlingen bort måste staten, i de fall det bedöms som angeläget, i stället för lån lämna stöd i form av bidrag utan möjlighet till återbetalning för att uppnå detta syfte.

Det torde stå klart att det i vissa fall av såväl näringspolitiska som sysselsättningspolitiska skäl är angeläget att staten lämnar stöd i syfte att undvika likvidation av företag. Det framstår också som rimligt att, i sådana fall då det statliga stödet medför att företaget lyckas uppnå lönsamhet, staten skall kunna erhålla återbetalning helt eller delvis.

Den närmast till hands liggande möjligheten att tillgodose det angivna intresset torde vara att reglerna om likvidationsskyldighet i ABL ändras så, att vid bedömningen av om likvidationsplikt enligt dessa regler föreligger, företaget äger bortse från skuld p. g. a. villkorslån av angivet slag. En sådan ändring bör dock inte genomföras med mindre att rättsläget inte försämras för övriga borgenärer. Som villkor för att man vid bedömningen skall bortse från villkorslån bör därför gälla *dels* att lånets återbetalning är beroende av företagets framtida resultatutveckling *dels* om bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation återbetalning skall ske först sedan övriga borgenärer erhållit full betalning. I fråga om lånets återbetalning bör således gälla, att lånet helt eller delvis skall återbetalas ur fritt eget kapital. Om villkorslånet amorteras samtidigt som det inte medräknas bland skulderna, vid bedömningen om likvidationsplikt föreligger eller inte, försämras givetvis övriga borgenärers rättsläge, i förhållande till vad som nu gäller. I det sammanhanget förtjänar nämnas att, trots principiella skillnader, på angivet sätt utformade villkorslån företer påtagliga likheter med s. k. villkorliga aktieägartillskott. Sådana tillskott lämnas ofta med villkor om återbetalning ur fritt eget kapital och om återbetalning efter fordringsägarna i händelse av konkurs eller likvidation. Sådana aktieägartillskott upptas inte som skuld i den löpande redovisningen.

Med hänsyn till det anförda föreslås att likvidationsregeln i 13 kapitlet 2 § ändras på angivet sätt. Lagtekniskt bör ändringen tas in i tredje stycket i angivna paragraf. Ett lagförslag redovisas i bilaga till denna promemoria.

Lagändringen innebär, att, vid den beräkning av det egna kapitalets storlek som måste göras vid bedömningen av om likvidationsplikt föreligger, hänsyn inte skall tas till skuld på grund av statligt stöd i form av lån för vilket skyldigheten till återbetalning är beroende av bolagets resultatutveckling eller annan liknande omständighet och som, om bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation, skall betalas först sedan övriga skulder till fullo betalats. De villkorslån som åsyftas är således sådana som omfattas av den nuvarande särregeln i anvisningarna till 19 § KL. Med statligt stöd avses inte bara stöd direkt från staten utan stöd inom det statliga stödssystemet dvs. även statliga stöd som lämnas via stiftelser eller andra självständiga organ, som fullgör uppgifter inom den statliga stödverksamheten. En förutsättning för sådan särbehandling är att återbetalning är beroende av *företagets* resultatutveckling eller liknande omständighet. Utanför tillämpningen faller således sådana projektinriktade stöd, där återbetalningen är beroende av projektets resultat liksom regionalpolitiskt stöd i form av avskrivningslån.

BILAGA

**Förslag till
Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)**

Häriigenom föreskrivs att 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall ha nedan angivna lydelse.

13 kap. Likvidation och upplösning

2 §¹ Det åligger styrelsen att ofördröjligen upprätta en särskild balansräkning så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet. Visar balansräkningen att så är fallet, skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämma hänskjuta fråga om bolaget skall träda i likvidation. Godkänns ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning avseende ställningen vid tiden för stämman som utvisar att det egna kapitalet uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget försätts i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare.

Göres ansökan enligt första stycket, förordnar rätten att bolaget skall träda i likvidation, om ej under ärendets handläggning i tingsrätten styrkes att balansräkning utvisande att bolagets egna kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Nuvarande lydelse

Vid beräkningen av *det egna kapitalets storlek tillägges inom linjen* en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar, som undergår fortlöpande värdeminskning, gäller dock att de upptages till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom erhålles ett högre värde.

Föreslagen lydelse

Vid beräkningen av *det egna kapitalets storlek skall hänsyn inte tas till skuld på grund av statligt stöd i form av lån eller bidrag för vilket skyldigheten till återbetalning är beroende av bolagets resultatutveckling eller liknande omständighet och som, om bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation, skall betalas först sedan övriga skulder till fullo betalats. Vidare skall vid beräkningen inom linjen tilläggas* en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anlägg-

¹ Senaste lydelse 1980:1104.

Nuvarande lydelse

Underlåter styrelseledamöterna att fullgöra vad som åligger dem enligt första stycket, svarar de och andra som med vetskap härom handlar på bolagets vägnar solidariskt för bolagets uppkommande förbindelser. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som, när likvidationsplikt föreligger enligt första stycket tredje meningen, med vetskap härom deltar i beslut att fortsätta bolagets verksamhet. Den ansvarighet som det nu är fråga om gäller dock ej för förbindelser som uppkommer sedan likvidationsfrågan hänskjutits till rättens prövning eller sedan en balansräkning, som utvisar att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Denna lag träder i kraft den

Föreslagen lydelse

ningstillgångar, som undergår förlöpande värdeminskning, gäller dock att de upptages till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom erhålles ett högre värde.

Sammanställning av remissyttranden över dels bidragsskattekommitténs betänkande (Ds B 1981:17) Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m., dels industridepartementets promemoria om vissa frågor rörande statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet

1 Remissinstanserna

Betänkandet (Ds B 1981:17) Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m. och den inom industridepartementet upprättade promemorian om vissa frågor rörande statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet har remissbehandlats samtidigt. Yttranden över betänkandet och promemorian har avgetts av kammarrätten i Stockholm, bokföringsnämnden, riksskatteverket (RSV), allmänna ombudet för mellankommunala mål, lantbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, fiskeristyrelsen, arbetsmarknadsstyrelsen, statens industriverk, styrelsen för teknisk utveckling (STU), norrlandsfonden, Fonden för industriellt utvecklingsarbete (Industrifonden), regionala utvecklingsfonden i Västernorrlands län, länsstyrelserna i Stockholms, Kristianstads, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län, allmänningutredningen (Jo 1979:04), Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Företagareförbundet SFR, Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), samefonden, Svenska bankföreningen, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Svenska samernas riksförbund (SSR), Svenska sparbanksföreningen, Sveriges ackordscentral, Sveriges advokatsamfund, Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen (SHIO-Familjeföretagen), Sveriges industriförbund, Sveriges investeringsbank AB, Sveriges redareförening, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR) och Trädgårdsnäringsens riksförbund. Skogsstyrelsen har bifogat yttranden från skogsvårdsstyrelserna i Kristianstads och Norrbottens län. LRF och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund har såsom egna yttranden över betänkandet hänvisat till ett inom Lantbrukarnas skattedelegation upprättat utlåtande. Svenska bankföreningen och Sveriges industriförbund har avgett ett gemensamt yttrande.

2 Allmänna synpunkter på kommittébetänkandet

Enligt kommittén överensstämmer den nuvarande taxeringstekniska utformningen av reglerna för beskattning av statsbidrag i anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen, vilka regler infördes år 1973, i huvudsak väl med

vedertagna beskattningsprinciper. Vad som däremot främst har vållat problem vid den praktiska tillämpningen är svårigheten att avgöra vilka företagsstöd som skall behandlas som statsbidrag i skattemässigt hänseende. I syfte att undanröja denna oklarhet har kommittén föreslagit att den skattemässiga behandlingen av statliga stöd anpassas till de principer som har kommit till uttryck i bokföringsnämndens anvisningar beträffande redovisningen av dessa stöd i företagets bokföring (BFN:11). Detta innebär att endast stöd som lämnas utan förbehåll om återbetalning skall behandlas som statsbidrag. Ges stödet däremot med förbehåll om återbetalning skall det behandlas som ett lån. Enligt kommittén bör även avskrivningslånen följa de regler som gäller för lån i allmänhet och inte som f. n. behandlas som statsbidrag.

Kommitténs förslag att anpassa skattereglerna till företagsekonomiska principer har mottagits positivt både av myndigheterna och av näringslivets organisationer.

Bokföringsnämnden (BFN):

Nämnden finner att kommitténs överväganden och förslag vad gäller beskattning av statliga stöd i allt väsentligt har utgångspunkt i gällande redovisningsregler och god redovisningssed såsom dessa kommer till uttryck i bokföringslagen och BFN:s anvisningar. Nämnden tillstyrker sålunda kommitténs förslag i dessa frågor.

RSV:

Kommitténs förslag till ändringar i kommunalskattelagen (KL) och taxeringslagen (TL) innebär en förenkling såväl för de skattskyldiga som för taxeringsmyndigheterna. Det är också tillfredsställande att reglerna för beskattning av olika typer av lån och bidrag från det allmänna bringas i överensstämmelse med de regler som gäller för bokföringen av dem.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål anser att förslagen är välgrundade och tillstyrker dem därför i princip.

Statens industriverk:

Vad gäller tillämpningen av nuvarande skatte- och redovisningsbestämmelser har för industriverkets och de regionala utvecklingsfondernas del några mer betydande problem betingade av oklara gränser mellan bidrag och lån inte uppkommit. De föreslagna ändringarna i KL och ABL medför således ej någon större förändring för mottagarna av de olika stöd som industriverket och fonderna administrerar. Att de tidigare oklara gränserna mellan bidrag och lån i och med de föreslagna ändringarna elimineras är dock enligt industriverkets mening positivt.

Det är viktigt att företag på förhand känner till de konsekvenser som är förknippade med mottagande av statliga stöd.

Kammarrätten i Stockholm anser att förslagen är väl underbyggda och värda att läggas till grund för lagstiftning. Kammarrätten anför:

Det är emellertid under alla omständigheter angeläget att, när statliga stöd av här aktuell art aktualiseras i fortsättningen, på ett helt annat sätt än vad som hitintills synes ha varit fallet de skatterättsliga konsekvenserna kartläggs samt stödet utformas så att det låter sig på ett naturligt sätt anpassas till gällande skatte- och bokföringsmässiga regler.

Kammarrätten är väl medveten om att stödfrågan ofta torde aktualiseras med kort varsel och påkalla en snabb lösning. Detta talar för att den värdefulla probleminventering som bidragsskattekommittén har gjort följs upp med att olika handlingsmodeller för framtiden utarbetas på grundval av den reglering som förslaget leder till. Vidare föreslås, att det inom regeringskansliet skapas en handlingsberedskap i form av expertis från de olika berörda lagstiftningsområdena vilken kan rycka in med kort varsel när en stödfråga uppkommer.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer:

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer ser med tillfredsställelse att preciserade regler införs om hur olika former av statliga stöd skall behandlas vid inkomstbeskattningen och att så långt möjligt bestämmelserna samordnas med bokföringslagens redovisningsprinciper.

FAR:

Förslaget innebär en förenkling och samordning av reglerna om beskattning och redovisning av olika former av företagsstöd. Detta är enligt föreningen en angelägen reform. Förslaget hälsas därför med tillfredsställelse.

Svenska revisorsamfundet SRS:

Samfundet instämmer i bedömningen att det föreligger behov av anpassning i beskattningsreglerna för olika stödformer till företagsekonomiska principer och värderingar.

Kommitténs förslag att de nuvarande reglerna i 19 § KL om beskattning av statsbidrag fortsättningsvis endast skall tillämpas på sådana statsbidrag som lämnats *utan återbetalningsskyldighet*, tillstyrkes av samfundet, då däri- genom motsättningen mellan skatterätt och civilrätt beträffande de *villkorade statsbidragen* undanröjes.

Sveriges redovisningskonsulters förbund (SRF):

SRF noterar med tillfredsställelse att nuvarande motsättning mellan skatte- och redovisningsregler sålunda bortfaller.

Sammanfattningsvis anser SRF de framlagda förslagen väl underbyggda att ligga till grund för lagstiftning.

Svenska bankföreningen och Sveriges industriförbund:

Vi delar kommitténs uppfattning att 1973 års lagstiftning i princip innebär en riktig och ändamålsenlig skattemässig behandling av statsbidragen. Vi kan

också i allt väsentligt tillstyrka de föreslagna ändringarna i denna lagstiftning, vilka medför en anpassning av skattereglerna till företagsekonomiska principer och god redovisningssed. Detta gäller inte minst avgränsning mellan bidrag och lån, ett område där tillämpningen under senare år präglats av stor osäkerhet.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen kan vitsorda att nuvarande regler medfört problem när det gäller att bedöma om viss stödåtgärd skall behandlas som bidrag eller som lån. Delegationen delar kommitténs uppfattning att skattereglerna bör anpassas efter de regler som gäller vid bokföringen. En sådan ordning skulle medföra klara och enhetliga regler och därmed underlätta rättstillämpningen. Delegationen tillstyrker därför att förslaget läggs till grund för lagstiftning.

Den nya lagstiftningen innebär relativt betydande förändringar. Det är viktigt att alla berörda företag informeras om den skattemässiga behandlingen av olika stödåtgärder. Enligt delegationens mening bör RSV utarbeta en broschyr i ämnet som kan utdelas till alla företag som erhåller statligt stöd.

En remissinstans, *länsstyrelsen i Stockholms län*, anser inte att den av kommittén föreslagna gränsdragningen mellan bidrag och lån är lättillämpad. Länsstyrelsen anför:

Den kartläggning av olika former för statligt företagsstöd som kommittén genomfört visar att villkoren för dessa är mycket olika utformade och att det finns ett otal olika varianter på stödåtgärder. I betänkandet konstateras att bestämmelserna om beskattning av de direkta bidragen fungerar bra. Däremot råder oklarhet när det gäller gränsdragningen mellan bidrag och lån. Avgörande vid gränsdragningen måste vara klara villkor för utgivande av det aktuella stödet – inte huruvida det betecknas som lån eller som bidrag. Man saknar i betänkandet förslag om tillräcklig samordning och enhetliga lättillämpade regler vid denna bedömning. Sådana regler skulle underlätta handläggningen för såväl skattemyndigheterna och bidragsgivarna som för bidragstagarna.

Länsstyrelsen delar kommitténs åsikt att en klar gränsdragning mellan bidrag och lån måste göras och att man därvid bör sträva efter att den skattemässiga fördelningen på lån respektive bidrag överensstämmer med den bokföringsmässiga. (Bokföringen förutsättes ske enligt god redovisningssed och beträffande redovisningen av statsbidrag grundas på bokföringsnämndens anvisningar avseende dessa stöd).

Enligt *STU* medför kommitténs förslag så stora redovisningsmässiga förändringar att förslaget inte bör genomföras om inte korrigerande åtgärder samtidigt vidtas. *STU* anför:

För *STU*s del innebär förslaget att ett helt nytt skattemässigt synsätt läggs på *STU*-anslag. Det innebär olika konsekvenser för anslagsmottagarna. Förslaget är till fördel för anslagsmottagare som utgörs av företag med etablerad, vinstgivande verksamhet. För denna kategori innebär förslaget,

jämfört med nuvarande ordning, att en möjlighet till långsiktig skattekredit skapas, med påföljande likviditetsförbättring.

För små och medelstora företag som befinner sig i ett expansionskede eller där STU-projektet är en väsentlig del i verksamheten har förslaget uppenbara nackdelar. Den allvarligaste nackdelen är den kraftiga negativa soliditetspåverkan med följande vidarefinansierings- och likvidationsproblem som förslaget kan innebära. För ett företag i kraftig tillväxt är hög kreditkapacitet och förmågan att attrahera riskkapital livsviktig. Finansieringsfrågorna har också under senare tid upplevts som mer väsentliga av företagen. Situationen har försämrats för åtskilliga företag eftersom soliditet och lönsamhet har sjunkit till en otillfredsställande nivå.

STU anser att det är väsentligt att statligt stöd kombineras med regler som möjliggör att stödet får avsedd effekt. Förutsättningarna kan därvid vara väsentligt olika för olika företag. STU föreslår därför, för att ytterligare stimulera företag som får statligt villkorligt stöd för utvecklingsarbete, att företagen ges möjlighet att välja om de vill betrakta stödet som lån eller intäkt. De praktiska konsekvenserna av en sådan ordning är från statsfinansiell synpunkt försumbar, och är inte heller till påtaglig nackdel vad gäller företagens relation med sin omgivning såsom borgenärer, skattemyndigheter etc.

Det bör även beaktas att en större del, ca 75 %, av utbetalda villkorade stöd aldrig återbetalas. I dessa fall bokförs stödet som ett bidrag inom 10 år från projektets slutrapportering, dvs. inom ca 15 år från utbetalningsdagarna. Frågan om rätt beskattningsår och möjlighet till förlustutjämning under hela 15-årsperioden blir därför av stor betydelse. Endast en mindre del av projekten lyckas och stödet återbetalas. Av motsvarande företag kommer dessutom inte alla att helt slutbetala stödet.

STU finner att bidragsskattekommitténs förslag medför så stora redovisningsmässiga förändringar att förslaget ej bör genomföras om inte korrigerande åtgärder samtidigt vidtages, vilket också kommittén påpekat (s. 132). Likvidations- och soliditetsproblematiken, frågan om förlängd möjlighet till underskottsavdrag, samt om rätt beskattningsår måste vara lösta innan kommitténs förslag genomförs.

Statens industriverk framhåller att kommitténs förslag i vissa fall torde medföra besvärande konsekvenser för mottagare av s. k. produktutvecklingslån. Sådana lån kunde tidigare beviljas av regionala utvecklingsfonder. Lånen har numera ersatts av en ny finansieringsform, benämnd utvecklingskapital. Industriverket anför:

Industriverket avser sådana fall när enskilda personer (innovatörer) delfinansierat ett utvecklingsprojekt med produktutvecklingslån. Dessa personer torde relativt ofta ha svårt att för skattemyndigheterna förete kostnader som är avdragsgilla under det beskattningsår som ett lån avskrivs. Syftet med införandet av dessa lån har varit att genom samhälleligt risktagande stimulera produktförnyelse. Om enskilda personer för sitt upphälle tvingats ta en viss andel av ett lån i anspråk för det egna arbetet, bör detta enligt industriverkets mening vid eventuell avskrivning av lånet inte leda till några skattekonsekvenser för låntagaren. Kommittén har i för liten omfattning berört konsekvenserna av ovan berört slag och industriverket anser att dessa behövt en djupare analys.

3 Särskilda stödformer

Enligt nuvarande regler behandlas ett statligt stöd i form av amorteringsfritt lån (avskrivningslån) som ett statsbidrag. Kommittén har föreslagit en ändring i detta avseende. Enligt förslaget skall ej eftergiven del av ett avskrivningslån behandlas som en skuld och beskattning ske först efter det att beslut om eftergift har fattats av den långivande myndigheten.

Förslaget att ändra den skattemässiga behandlingen av avskrivningslånen har allmänt tillstyrkts eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. *Lantbruksstyrelsen* tillstyrker visserligen i princip förslaget men styrelsen anser att den nuvarande skattemässiga behandlingen är praktisk och ändamålsenlig. Styrelsen anför:

Lantbruksstyrelsen och lantbruksnämnderna beviljar avskrivningslån enligt förordningen (1978:250) om statligt stöd till jordbrukets rationalisering, till sysselsättningsfrämjande åtgärder enligt förordningen (1979:638) om statligt stöd till glesbygd samt enligt förordningen (1979:427) om statligt stöd till trädgårdsnäringsens rationalisering. Dessa lån är i praktiken att betrakta som statsbidrag. Detta understryks också av ordalydelsen i författningstexten där det i jordbruks- och trädgårdsrationaliseringsförordningarna sägs, att stöd utgår som statsbidrag men att bidragen skall utformas som avskrivningslån. För lånen skall visserligen i allmänhet krävas säkerhet, men med hänsyn till lånens karaktär av bidrag är bedömningen härvidlag liberal. Utformningen som avskrivningslån är dikterad av statens berättigade intresse av att kunna återkräva beviljat bidrag om det grundats på oriktiga uppgifter, inte används för avsett ändamål eller liknande omständigheter. Det förekommer emellertid mycket sällan anledning att säga upp och återkräva dessa avskrivningslån. De avskrivs i övervägande antalet fall automatiskt senast efter tio år utan särskild prövning. Detta understryker ytterligare lånen karaktär av bidrag.

De föreslagna reglerna för den skattemässiga behandlingen av avskrivningslånen innebär att de tas upp som intäkt först när de formellt avskrivs. Avser lånen anläggningar, som avskrivs enligt plan, får då en extra avskrivning göras motsvarande vad som tagits upp som intäkt. Avskrivningsreglerna för inventarier föreslås däremot gälla oförändrade.

För den skattskyldige innebär förslaget att en byggnad (byggnadsdelen) får avskrivas med större årliga belopp än f. n. I extremfallet, när maximalt bidrag utgått med 40-50 % av byggnadskostnaden, kan byggnaden komma att praktiskt taget helt avskrivas på tio år. Ofta är det ekonomiska resultatet i ett företag svagt de första åren efter en investering, och det är inte alltid som de planmässiga värdeminskningssavdragen kan utnyttjas fullt ut. I sådana fall innebär förslaget en försämring för den skattskyldige jämfört med gällande regler. I de fall avskrivningslån lämnats för inköp av inventarier, medför den föreslagna ändringen att det kommer att krävas betydligt noggrannare skatteplanering än vad som f. n. är erforderligt.

Lantbruksstyrelsen anser att den nuvarande skattemässiga behandlingen av avskrivningslånen är praktisk och ändamålsenlig. Att lånen i bokföringen behandlas på ett annorlunda sätt, vållar i praktiken inga nämnvärda olägenheter i ett lantbruksföretag. Styrelsen har emellertid förstäelse för de motiv kommittén anført för sitt förslag, även om de redovisade nackdelarna kanske inte är lika framträdande i den typ av företag som är bokföringsskyl-

diga enligt jordbruksbokföringslagen som i företag för vilka bokföringslagen gäller. Styrelsen tillstyrker därför kommitténs förslag i denna del, men förutsätter att förslaget kompletteras med övergångsbestämmelser, som reglerar behandlingen av tidigare beviljade avskrivningslån.

I fråga om räntestöd i form av avskrivningslån anser lantbruksstyrelsen dock att nuvarande regler bör fortsätta att gälla. Styrelsen anför i denna del:

Lantbruksstyrelsen och lantbruksnämnderna lämnar även räntestöd enligt förordningen (1980:604) om tillfälligt räntestöd till jordbruksföretag. Enligt nuvarande förordning kan stödet utgå till vissa jordbruksföretag för åren 1980–82. Stödet kommer emellertid med stor sannolikhet att förlängas till att utgå även för åren 1983–85. Stödets storlek bestäms för varje enskilt år i princip på så sätt att företagets räntekostnader beräknas för det aktuella året. Från detta belopp dras dels en självrisk på 4 000 kr, dels ett räntebelopp som företaget självt skall bära, hittills beräknat som 11 % av företagets godkända skuldsumma. Det sålunda beräknade stödet utgår – om det överstiger 5 000 kr. – som ett ränte- och amorteringsfritt lån, varav hälften automatiskt skrivs av efter fem år, dock lägst 5 000 kr. och högst 30 000 kr. Oavskrivet belopp löper därefter med ränta och skall återbetalas under tio år. Någon säkerhet krävs ej för dessa s. k. räntelån. Lånen kan sägas upp och återkrävas på i huvudsak samma grunder, som gäller för avskrivningslånen. Sägs ett lån upp innan det löpt i fem år, kan även avskrivningsdelen återkrävas, men eftersom stödet är avsett att kompensera låntagaren för hans räntekostnader under ett visst bestämt år, kan det förutsättas att avskrivningsdelen kommer att återkrävas endast i undantagsfall. Stödet utbetalas i regel under hösten det år stödet avser.

Räntestödets avskrivningsdel tas med nu gällande regler upp till beskattning för det inkomstår, varunder stödet beslutas, dvs. i regel för samma inkomstår som lantbrukaren haft de ränteutgifter, som stödet avser att kompensera. Enligt kommitténs förslag skall räntelånet i sin helhet bokföras som skuld till dess att en del av lånet skrivs av efter fem år. Först då skall denna del tas upp som inkomst i deklarationen.

Lantbruksstyrelsen vill i detta sammanhang upplysa om att en ny statlig stödform övervägs för nystartande jordbruksföretag, ett s. k. etableringsstöd, som sannolikt kommer att införas från den 1 juli innevarande år. Detta stöd avses bli ett räntestöd med i princip samma utformning som nuvarande räntestöd, dvs. stödet kommer att utgå som lån, varav en viss del avskrivs efter ett i förväg bestämt antal år. Lånen torde komma att lämnas utan säkerhet.

Lantbruksstyrelsen kan inte finna annat än att nuvarande regler för beskattning av räntelånen ger ett riktigare resultat än kommitténs förslag. Bidraget tas nu i regel upp till beskattning för samma år för vilket den ränteutgift, som bidraget skall kompensera, är avdragsgill. Styrelsen föreslår därför, att avskrivningsdelen i denna typ av statliga lån, som lämnas utan säkerhet och med det uttryckliga syftet att för ett bestämt inkomstår kompensera låntagaren för utgifter, som är på en gång avdragsgilla, även i fortsättningen skall behandlas som direkta bidrag vid beskattningen.

Sveriges redareförening har beträffande avskrivningslån tagit upp andra synpunkter än skattemässiga. Föreningen anför:

I fråga om avskrivningslån bör det framhållas att Redareföreningen och dess medlemmar har synpunkter av stor och principiell räckvidd för näringen på tillämpningen av den numera upphävda förordningen om statligt stöd till beställare av fartyg. I första hand är föreningen kritisk till den sakligt omotiverade differentieringen mellan fall då omedelbar avskrivning av avskrivningslån medgivits och andra fall då så icke skett, trots att de yttre omständigheterna varit likartade. Till sistnämnda kategori hör främst beställare av fartyg som samtidigt haft inflytande på en varvsindustri och som på grund av denna omständighet icke i något fall kunnat erhålla omedelbar avskrivning av avskrivningslån. Föreningen är klart medveten om att de nu aktuella förslagen begränsas till skatte- och redovisningstekniska förslag med anknytning till statsbidrag och andra stödåtgärder, men anser ändå frågan om differentierad tillämpning av avskrivningslån i anslutning till beställning av fartyg så betydelsefull att den bör uppmärksammas så snart problem med anknytning till avskrivningslån aktualiseras.

En statlig stödform som har kommit till användning först under senare år innebär att staten avtalar med ett företag att ställa medel till företagets förfogande för användning i ett viss projekt och att återbetalning skall ske genom att staten får del av intäkterna av projektet i form av royalty eller annan löpande avgift. Enligt kommittén kan statens rätt att utan tidsbegränsning få del av intäkterna inte betecknas som en återbetalning av ett lån. Ifrågavarande stöd hänförs därför inte till den kategori statliga stöd som enligt kommitténs förslag skall behandlas som lån vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Kommittén anser att stöden skall behandlas som statsbidrag och att de belopp som sedermera kan komma att betalas tillbaka till staten i form av royalty blir avdragsgilla i vanlig ordning.

Royaltyavtalens skattemässiga behandling har berörts av *Industrifonden*, *RSV* och *allmänna ombudet för mellankommunala mål*.

Industrifonden:

Industrifonden har under 1981 börjat tillämpa den möjlighet som ges i förordningen att bevilja stöd i form av s. k. bidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet. Fonden har här funnit att särskilda åtgärder måste vidtagas för att stödet skall få den avsedda bokföringsmässiga och skattemässiga effekten, och vägledande har härvid varit just de överväganden som kommittén gör i sitt betänkande.

För att ett bidrag skall kunna behandlas som intäkt måste det enligt Industrifondens mening vara helt otvetydigt att det är stödmottagaren som har den faktiska beslutsrätten när det gäller återbetalning av stödmedel. I de låneavtal som Industrifonden träffar beslutar fonduvid lånet skall betalas eller efterges. För att ett bidrag skall kunna vara en intäkt för stödmottagaren måste det i stället vara helt klarlagt att omvändningen gäller, dvs. att det är företaget som i praktiken beslutar huruvida stödgivaren skall få någon betalning eller ej. Ett bidragsavtal måste sålunda utformas så att någon skyldighet för företaget att återbetala stödmedlen inte föreligger annat

i det fall då företaget väljer att kommersiellt exploatera projektresultaten. Företaget kan alltså välja att befria sig ifrån varje form av betalningsskyldighet genom ett eget beslut att inte driva projektet till ett kommersiellt skede.

I praktiken har Industrifonden utformat sina "bidragsavtal" så att för det första ordet bidrag inte används i avtalet. I stället finns ett åtagande från fondens sida att delta i projektets finansiering med ett visst belopp. Vidare används inte begreppet återbetalning utan det talas endast om skyldighet för företaget att som ersättning för fondens deltagande betala royaltypå visst sätt. Någon eftergift kan det inte heller av naturliga skäl bli fråga om, eftersom företaget inte har någon ovillkorlig betalningsplikt. Slutligen bör påpekas att någon begränsning av royaltyp betalningarna som är anknuten till det totala stödbeloppet självfallet inte finns. Däremot kan royaltysatserna variera över tiden, beroende på hur man överenskommer att avkastningen av projektet skall fördelas mellan Industrifonden och företaget.

Det kan vara anledning att påpeka att den royaltyp betalning som förekommer i "bidragsavtalen", och som alltså inte är begränsad till stödbeloppet med eller utan ränta, inte skall förväxlas med den återbetalning i form av royaltyp som författningssensligt kan förekomma även i Industrifondens låneavtal. I några fall har fonden utnyttjat denna möjlighet att låta amorteringarna av lånet bli en funktion av intäkterna i projektet, men i dessa fall upphör återbetalningarna så snart lånebeloppet jämte upplupen ränta har erlagts. Det förhållandet att amorteringarna beräknas på detta sätt ändrar här inte stödets karaktär av lån.

Självfallet finns i Industrifondens "bidragsavtal" bestämmelser om återkrav i händelse av svikligt förfarande från företagets sida. Detta torde emellertid vara praxis vid alla former av statsbidrag och har i andra sammanhang – som också framgår av betänkandet – inte ansetts vara något hinder för att betrakta bidraget som intäkt.

Sammanfattningsvis har Industrifonden eftersträvat att i bidragsfallet träffa avtal som i allt väsentligt är att se som ett samarbete om gemensam finansiering av ett visst projekt, som i händelse av framgång skall ge avkastning till båda parter. Jämförelser kan också göras med exempelvis sådana avtal som träffas i samband med överlåtelse eller nyttjanderätt till patent eller know-how. Det kan också noteras att de avtal av denna typ som Industrifonden nu träffar förete likheter med de avtal som staten har träffat med Saab-Scania AB och Volvo Flygmotor AB om vissa utvecklingsprojekt på det civila flygområdet. Kommittén behandlar dessa avtal i sitt betänkande och konstaterar att de belopp som staten utbetalar bör betraktas som intäkt. Det kan i efterhand konstateras att de aktuella avtalstexterna i detta hänseende är oklara, och fonden har för sin del sökt undvika dessa oklarheter i sina avtal. Regeringen har för övrigt numera ett bemyndigande från riksdagen att överföra de nämnda avtalen med flygindustrin till Industrifonden, och så har redan skett i ett fall (avtalet Volvo Flygmotor-General Electric).

Det kan slutligen konstateras att den författningstext som reglerar Industrifondens verksamhet kan behöva preciseras vad beträffar begreppet bidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet, i ljuset av de erfarenheter fonden har gjort vid utformningen av sina avtal med royaltyp betalning. Om Bidragsskattekommitténs förslag sedermera föranleder ändringar i lagstiftningen skulle eljest oklarhet kunna uppstå om den bokföringsmässiga och

skattemässiga behandlingen av Industrifondens stöd, trots att avtalen – på det sätt som ovan redovisats – har en sådan utformning att tveksamhet knappast kan uppstå.

RSV:

I prop. 1981/82:118 har regeringen föreslagit att utvecklingsfondernas produktutvecklingslån skall ersättas med en ny finansieringsform, kallad utvecklingskapital. Utvecklingskapital skall kunna lämnas i form av lån eller bidrag för att täcka vissa kostnader. I de fall bidrag lämnas för att täcka vissa kostnader för ett projekt bör enligt förslaget ett villkor för bidraget vara att utvecklingsfonden får andel i de framtida intäkterna av projektet genom royaltyavtal. Även eventuella lån bör enligt förslaget villkoras.

Den föreslagna bidragsformen påminner om de tre företags specifika lån, som kommittén har redogjort för på sid. 105 ff i betänkandet. En skillnad är dock att stöden till Volvo Flygmotor AB och SAAB har betecknats som lån.

RSV vill framhålla nödvändigheten av att det redan innan utvecklingskapital i den föreslagna formen kommer till användning av utvecklingsfonderna, klargöra hur dessa finansieringsformer med därtill knuten återbetalnings skyldighet skattemässigt skall behandlas.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål:

Avgörande för om ett stöd skall behandlas som lån eller som bidrag när "återbetalning" sker i form av royalty eller dylikt (s. 167) synes vara att åtminstone återbetalningens kapitalbelopp är fastställt på förhand. Till den del varje betalning avser återbetalning av kapitalbeloppet skall denna behandlas som amortering av skuld. Eventuellt överskjutande del utgör ränta. Ett förtydligande av hur skiljelinjen mellan lån och bidrag principiellt skall dras är angeläget med hänsyn till att villkoren för "återbetalning" av olika stödformer kan antas komma att ges mycket skiftande utformning beroende på de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet.

4 Beskattning vid eftergift av företagsstöd

Förslaget om beskattning vid eftergift av företagsstöd tillstyrks uttryckligen av *Svenska revisorsamfundet SRS*. Några andra remissinstanser anser att det inte är helt klart hur förslaget skall tolkas.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer:

I betänkandet föreslås bl. a. att bestämmelsen i 8 st anvisningarna till 19 § KL, om att avskrivningslån skall behandlas som statsbidrag, skall utgå. Avskrivningslån skall enligt kommittén (sid. 209) fortsättningsvis behandlas som lån. Eftergivet stödbelopp skall tas upp som intäkt på en gång under det beskattningsår då beslut om eftergift respektive avskrivning meddelas även om stödmedlen använts för att anskaffa tillgångar vars anskaffningsvärde får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. För att undanröja en effektiv beskattning av det eftergivna beloppet föreslås en särregel då stödmedlen använts för att anskaffa tillgångar hänförliga till kategorierna byggnad och

markanläggning. Enligt denna regel skall den skattskyldige utöver avdrag enligt avskrivningsplan få tillgodoräkna sig ett extra värdeminskningsskattavdrag som motsvarar intäktsbeloppet. Reglerna har tagits in i tionde stycket av anvisningarna till 19 § KL. I stycket behandlas företagsstöd för vilka återbetalningsskyldigheten är beroende av företagets framtida resultatutveckling, den ekonomiska eller tekniska utvecklingen av ett visst projekt eller annan liknande omständighet.

Det är tveksamt om lydelsen av det föreslagna tionde stycket täcker in alla de stödformer som kommittén avser. Som framgår av redogörelsen i betänkandet står vissa avskrivningslån bidragen nära. Lån till jordbrukets rationalisering skall således författningen enligt skrivas av efter ett antal år utan någon som helst prövning. Återbetalningsskyldigheten beror inte på någon omständighet i framtiden. Förhållandena är klarlagda redan från början och villkoren överensstämmer i allt väsentligt med vad som gäller för rena statsbidrag med undantag för att man normalt kräver att tillfredsställande säkerhet ställs för avskrivningslånen. Även andra lån, t. ex. avskrivningslån som regionalpolitiskt stöd, fungerar ofta som statsbidrag. Nämnda lån kan efter skriftlig ansökan skrivas av med hälften efter tre år och med resten efter sju år. Inte heller här torde man kunna tala om någon framtida omständighet om företagets resultatutveckling, den ekonomiska eller tekniska utvecklingen eller liknande som villkor för återbetalningsskyldigheten.

TOR:

Enligt kommitténs förslag skall avskrivningslån inte längre jämföras med statsbidrag utan i stället följa samma regler som andra lån. Reglerna för hur företagsstöd med s. k. villkorlig återbetalningsskyldighet bör beskattas finns i tionde stycket av anvisningarna till 19 § KL. TOR vill endast ifrågasätta om den formulering av bestämmelsen som valts leder till att bestämmelsen kommer att tillämpas på alla former av avskrivningslån, vilket ju är kommitténs avsikt.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att lagtexten på denna punkt bör formuleras om. *Kammarrätten i Stockholm* anför:

Kommitténs förslag om avskaffande av den nuvarande specialregeln om att avskrivningslånen skall jämföras med statsbidrag innebär i princip en återgång till vad som – utan uttryckliga lagbestämmelser – gällde före 1973 års lagstiftning. Samtidigt föreslås en reglering av beskattningen av eftersänkta stödbelopp efter i princip samma grunder som gäller för direkt mottagna statsbidrag. Kammarrätten är dock tveksam på om det är avsett att bestämmelserna skall omfatta samtliga typer av avskrivningslån. Saken bör klargöras under den fortsatta behandlingen av lagstiftningsärendet.

Har ett eftergivet statligt stöd använts för anskaffande av sådana tillgångar för vilka avdrag för årlig värdeminskning beräknas enligt avskrivningsplan, skall enligt förslaget beskattning ske indirekt, dvs. den skattskyldige får, utöver avdrag enligt avskrivningsplanen, tillgodoräkna sig ett extra värdeminskningsskattavdrag motsvarande vad som har tagits upp som intäkt. Eftergiften skall dock inte föranleda att avskrivningsplanen justeras. Detta förhållande kommenteras av *kammarrätten i Stockholm*, *RSV*, *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* och *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer*.

Kammarrätten i Stockholm:

Om statsbidrag har använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, skall vid beräkningen av värdeminskningssavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. Enligt kommittén (s. 17) skall i princip samma regler gälla i fråga om efterskänkta stödbelopp, dock med den skillnaden att den indirekta metoden (reducering av avskrivningsunderlaget) endast får tillämpas beträffande tillgångar för vilka årlig värdeminskning beräknas enligt avskrivningsplan. Enligt förslaget till lagtext och motiven (s. 209) skall emellertid i fråga om efterskänkta stödbelopp någon reducering av avskrivningsunderlaget inte ske utan extra avskrivning medges med ett belopp som svarar mot den efterskänkta skulden eller – såvitt kammarrätten kan förstå – i förekommande fall den del därav som belöper på tillgångar av angivet slag. Dessa bestämmelser, som överensstämmer med dem som gäller för Norrlandsfonden (jfr s. 61 f), ger i och för sig inte anledning till crinran. De innebär dock att avskrivningstiden för tillgångar upptagna på avskrivningsplan blir kortare i fråga om efterskänkta stödbelopp än vid direkt utgående bidrag. Vägande skäl kan visserligen anföras för att den extra avskrivningen begränsas till planbundna tillgångar och att härvid den teknik används som har föreslagits även om den inte är påkallad av någon nödvändighet att upprätthålla överensstämmelse mellan bokförda och skattemässiga värden. Kammarrätten vill dock peka på de olika effekter av användningen av den "indirekta metoden" och en direkt nedsättning av värdeminskningssavdraget, vilka uppkommer och vilka kan synas strida mot kommitténs programförklaring om likställighet mellan stödformerna.

RSV:

Kommittén föreslår i tionde stycket av anvisningarna till 19 § KL att – om ett villkorligt lån efterges och stödet har använts för anskaffning av sådana tillgångar för vilka avdrag för värdeminskning beräknas enligt avskrivningsplan – den skattskyldige, utöver avdrag enligt avskrivningsplanen, får tillgodoräkna sig ett extra värdeminskningssavdrag motsvarande vad som upptagits som intäkt. Kommittén föreslår inte att eftergiften skall föranleda någon justering av avskrivningsplanen. Finansiering av en anskaffning med lån som efterges leder därför till en snabbare avskrivning än vad som blir fallet om anskaffningen finansieras med statsbidrag, eftersom avdragen enligt avskrivningsplanen också efter eftergiften skall beräknas med utgångspunkt i det ursprungliga anskaffningsvärdet. Det torde dock medföra praktiska svårigheter och dessutom vara lagtekniskt komplicerat att lösa detta problem, varför metoden bör accepteras. I förtydligande syfte bör det dock klart utsägas att i likhet med vad som gäller för primäravdrag det extra värdeminskningssavdraget, om det alls skall utnyttjas, skall göras samma år som det eftergivna beloppet intäktsredovisas.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Om ett eftergivet lån lämnats för anskaffande av byggnad eller markanläggning, får den skattskyldige enligt det föreslagna tionde stycket tillgodoräkna sig ett extra värdeminskningssavdrag motsvarande vad som tagits upp

som intäkt på grund av eftergiften. Någon föreskrift om att avskrivningsunderlaget samtidigt skall reduceras föreslås inte. En sådan föreskrift finns emellertid i det föreslagna åttonde stycket beträffande direkta statsbidrag. Detta innebär att avskrivningstiden blir olika lång för samma investering beroende på om investeringsstöd lämnas som bidrag eller som sedermera efterskänkt lån på samma belopp. Enligt länsstyrelsens mening bör denna olikformighet i möjligaste mån elimineras genom att även i tionde stycket föreskriva att avskrivningsunderlaget skall justeras.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer:

Det är viktigt att man beaktar ovannämnda relativt små skillnader mellan statsbidrag och avskrivningslån när man ser på den skattemässiga effekten av kommitténs förslag när avskrivningslånet efterges. Eftersom avskrivningsunderlag och avskrivningsprocent inte ändras kommer en skattskyldig, som investerat i byggnader eller markanläggningar med lån, som avskrivits, i ett skattemässigt gynnsammare läge än den som fått statsbidrag till samma slags investering. Förhållandet kan åskådliggöras med ett exempel där en byggnadsinvestering på 100 000 kr. finansieras med 50 000 kr. i statligt stöd, antingen som bidrag eller som lån, som senare efterges. Det antas att det årliga värdeminskningssavdraget beräknas till fyra procent av avskrivningsunderlaget. I bidragsfallet medges den skattskyldige avdrag för avskrivning på byggnaden med (4 % av 50 000 kr. =) 2 000 kr. per år i 25 år. I fallet med avskrivningslånet blir värdeminskningssavdraget enligt avskrivningsplanen (4 % av 100 000 =) 4 000 kr. per år i 12,5 år innan byggnaden är helt avskriven. Investeringen blir i exemplet dubbelt så snabbt avskriven om stödet utgått i form av avskrivningslån jämfört med om motsvarande utgjort statsbidrag.

Föreningen anser det vore olyckligt om reglerna för den skattemässiga behandlingen av eftergivna lån utformas på ett sådant sätt att de skattskyldiga, som fått lån, gynnas jämfört med de som fått bidrag. Eftergivna lån, som använts till investeringar i byggnader och markanläggningar, bör således i första hand reducera avskrivningsunderlaget. Om det bedöms stötande att beakta avskrivningslånen och liknande stöd omedelbart vid investeringen bör, för att skapa rättvisare förhållande till bidragstagarna, justering av avskrivningsunderlaget ske i takt med att lånet efterges.

Det föreligger inget krav på att det bokförda värdet på fastigheter skall överensstämma med det skattemässiga restvärdet. Erfarenheterna visar att avvikelser förekommer ofta. Det är t. ex. inte ovanligt att avskrivningar på byggnader och markanläggningar enbart görs i självdeklarationen när anläggningstillgångarna bedöms bibehålla sitt värde eller t. o. m. öka i värde. Uppskrivningar av fastighetsvärdet till taxeringsvärdet i samband med fondemission medför också att överensstämmelse mellan bokförda och skattemässiga värden försvinner. Det finns följaktligen inte skäl att i alla situationer ha samma bokföringsmässiga och skattemässiga behandling av eftergivna lån. Av betänkandets sammanfattning (sid. 17) får man intrycket att kommittén tillskapat regler, som möjliggör reducering av avskrivningsunderlaget när återbetalningsskyldigheten för ett statligt företagsstöd efterges. Varken i den föreslagna lagtexten eller i specialmotiveringen finns dock något skrivet som tyder på att så skulle vara fallet.

Några remissinstanser anser att den indirekta beskattningsmetoden bör få tillämpas inte bara på byggnader och markanläggningar utan också på inventarier.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Enligt delegationens uppfattning bör den indirekta beskattningsmetoden även få tillämpas på inventarier. Det förhållandet att avskrivningstiden för inventarier är kort bör inte få hindra önskvärd inkomstutjämnning genom extra avskrivning av inventarier. Problem kan eljest uppkomma framför allt i fråga om byggnadsinventarier där det kan röra sig om betydande belopp. Delegationen kan inte se någon olägenhet att medge extra avskrivning. De berörda företagen kan i regel förutsättas redovisa inventariervärden som vida överstiger den extra avskrivningen.

Svenska bankföreningen och Sveriges industriförbund:

I fråga om stödlån som efterskänks föreslår kommittén att bestämmelser införs som i princip innebär att samma regler skall tillämpas som när bidrag utgått. Dock görs den skillnaden att den s. k. indirekta metoden med reducering av avskrivningsunderlaget endast skall få tillämpas beträffande tillgångar för vilka planenlig avskrivning tillämpas. Den kommer därmed inte att få användas i fråga om inventarier. Kommittén motiverar detta förslag med att avskrivningstiden för inventarier är så kort att något behov av en rätt till extra avskrivning inte föreligger i detta fall. Enligt vår mening bör den indirekta metoden få användas även vid räkenskapsenlig- och restvärdesavskrivning på inventarier. I annat fall kommer i viss utsträckning bidrag genom avskrivning av lån för inventarieanskaffning att medföra inte avsedda beskattningseffekter. Vi vill tillägga att efterskänkta lån hittills i praktiken torde ha ansetts utgöra bidrag och därför behandlats enligt för bidragen gällande skatteregler.

Problemen med att fördela stödbelopp mellan olika tillgångsslag tas också upp.

RSV:

RSV vill här också peka på att problem kan uppstå när ett statsbidrag ges som en klumpsumma, avsedd att täcka exempelvis kostnaden för uppförandet av en rörelsebyggnad och de för rörelsen erforderliga inventarier som skall ingå i byggnaden. Fråga uppkommer då hur anskaffningskostnaden för byggnaden respektive inventarierna skall beräknas. Enligt RSV bör i ett sådant fall bidraget schablonmässigt fördelas på byggnaden respektive inventarierna. Fördelningen bör ske utifrån storleken på de kostnader som är hänförliga till de arbeten som bidraget har avsett.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål:

Kommittén föreslår (tionde stycket sista meningen av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen) att om skattskyldig inte kan visa vartill visst stöd använts det skall anses ha använts till direkt avdragsgilla utgifter. Bestäm-

melsen synes innebära att stödet då skall behandlas som en vanlig intäkt. Om bidraget lämnas för t. ex. uppförande av en anläggning, som skattemässigt skall behandlas delvis som byggnad, delvis som inventarium, kan fråga uppkomma hur bidraget skall proportioneras. Det bör slås fast i lagtext eller motivuttalande hur detta skall ske. En sådan proportioneringsregel synes lämpligen kunna tillämpas även i de fall att bidraget avser såväl omkostnader som byggnad och inventarier. Den i betänkandet föreslagna regeln skulle då endast bli subsidiär.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Enligt sista meningen i tionde stycket av nyssnämnda anvisningar skall, om den skattskyldige inte kan visa vartill visst stöd använts, detta stöd hänföras till direkt avdragsgilla utgifter. Eftersom skatteeffekterna kan inträffa relativt lång tid från stödets utgivande kan vissa problem uppstå beträffande bevisningen av vad stödet använts till. Enligt delegationens uppfattning bör kraven på bevisning inte vara stora. Det bör vara tillräckligt att den skattskyldige gör sannolikt att stödet använts för investering i vissa avskrivningsbara tillgångar för att stödet skall anses hänförligt dit och att därför den indirekta beskattningsmetoden skall få användas.

Kammarrätten i Stockholm framhåller att svårigheter kan uppkomma om beviskraven på den skattskyldige sätts för högt.

5 Vissa särskilda frågor

Förslaget att den skattskyldige skall få möjlighet att skattemässigt balansera ett statsbidrag till användningsåret tillstyrks uttryckligen av *lantbruksstyrelsen* och *Svenska revisorsamfundet SRS*. Ytterligare ett par remissinstanser kommenterar förslaget.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Av ordalydelsen i förslaget till nionde stycket av anvisningarna följer, att den skattskyldige kan ta inkomsttaxeringen ett annat år än det år då bidraget intäktsförs i räkenskaperna. Överensstämmelse bör råda mellan taxeringen och redovisningen. Detta bör föreskrivas i anvisningarna.

TOR:

Ett statsbidrag som lyfts visst år men använts för avsett ändamål först ett senare år får i redovisningen balanseras till användningsåret. Kommittén föreslår nu att en regel införs i nionde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (KL), som gör det möjligt för den skattskyldige att efter yrkande i deklarationen även skattemässigt balansera statsbidraget till användningsåret. TOR har inget att erinra mot att en sådan regel införs. Förbundet vill emellertid peka på att det uppkommer särskilda kontrollsvårigheter om det dröjer flera år från mottagandet innan ett erhållet bidrag skall tas upp till beskattning.

Förslaget att statsbidrag skall minska omkostnadsbeloppet vid beräkning av realisationsvinst tillstyrks uttryckligen av *lantbruksstyrelsen*, *skogsvårdsstyrelsen i Kristianstads län*, *länsstyrelserna i Stockholms och Kristianstads län* samt *Svenska revisorsamfundet SRS*. *Kammarrätten i Stockholm* anför:

I fråga om realisationsvinstreglerna vill kammarrätten endast påpeka att de avskrivna och indexuppräknade lånebelopp som skall avgå från omkostnadsbeloppet enligt kommitténs förslag inte skall behandlas som återvunna värdeminskingsavdrag.

Skogsstyrelsen:

En annan punkt där det har rått viss oklarhet är hur statsbidrag för anskaffning av anläggningstillgång skall behandlas i samband med avyttring av fastighet. Kommittén föreslår en förtydligande regel som innebär att vid realisationsvinstberäkningen skall omkostnadsbeloppet minskas med det belopp (i förekommande fall efter indexuppräkning) varmed fastigheten har avskrivits i samband med att statsbidraget har tagits i anspråk. Skogsstyrelsen anser att det kan finnas skäl att ytterligare överväga om inte alternativet att minska ingångsvärdet med statsbidraget vore att föredra framför det av kommittén föreslagna alternativet. Skogsstyrelsen vill bl. a. peka på de fall då samfällighetsförening bildas för byggande och förvaltning av markanläggning. Statsbidrag som utbetalas till samfällighetsförening avräknas vid redovisningen av den totala anskaffningskostnaden för anläggningen. Den andel av anläggningskostnaden som respektive delägare tillskjuter till samfällighetsföreningen utgör hans skattemässiga anskaffningsvärde för anläggningen. Inte minst i detta fall torde en uppräkning av den del av anskaffningskostnaden som inte täcks av bidraget minska risken för felaktigheter vid beräkningen och innebär dessutom en viss förenkling. Valet av en sådan lösning innebär dock vissa problem enligt kommittén. Bl. a. kan statsbidraget utgå vid annan tidpunkt än då utgiften erläggs. En tänkbar lösning är därför att reglerna utformas så att den skattskyldige har valfrihet mellan den av kommittén föreslagna metoden och det ovan diskuterade alternativet.

Oavsett reglernas utformning är det angeläget att kontrollmöjligheterna förbättras. Med hittills gällande ordning torde möjligheterna att kontrollera att statsbidragen beaktas på ett riktigt sätt vid fastighetsavyttring vara ytterst begränsade.

I ett par yttranden efterlyses regler som klargör hur vissa företagsstöd skall behandlas vid förmögenhetsbeskattningen.

RSV:

Kommittén har inte behandlat frågan om den förmögenhetsmässiga behandlingen av stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. RSV anser att det är angeläget att 5 § tredje stycket lagen om statlig förmögenhetsskatt kompletteras med en bestämmelse som reglerar denna form av villkorlig skuld. Att frågan inte kan anses helt klar med den nuvarande lydelsen av nämnda lagrum framgår av den diskussion rörande avskrivningslån, som fördes i Skattenytt 1979 (sid. 210 ff, 223 ff, 279 ff och 338 ff).

TOR:

Kommittén har på ett förtjänstfullt sätt kartlagt de olika formerna av företagsstöd och den inkomstskattemässiga behandlingen av dessa samt lämnat förslag till hur man bör förbättra dagens regler. TOR saknar emellertid en motsvarande redovisning av vad som gäller vid den förmögenhetsskattemässiga behandlingen av stöden. Det är utan tvekan så att det föreligger ett behov av en sådan genomgång. Förmögenhetsskattelagens bestämmelser är alltför knapphändiga i det här avseendet. RSV:s anvisningar om värdering av aktier m. m. (RSV Dt 1981:15) ger inte heller tillräcklig ledning för att lösa de frågor som kan uppkomma i olika fall. Vidare kan nämnas att frågan om hur avskrivningslånen skall behandlas från förmögenhetsskattesynpunkt har diskuterats i tidskriften Skattenytt under år 1979.

TOR vill därför framhålla det angelägna i att den fortsatta behandlingen av kommitténs förslag även kommer att innefatta en komplettering avseende den förmögenhetsskattemässiga behandlingen av företagsstöden.

Kammarrätten i Stockholm och Lantbrukarnas skattedelegation tar upp frågan om övergångsbestämmelser.

Kammarrätten i Stockholm:

Av de undersökningar som kommittén har företagit framgår att skattefrågorna i samband med stödåtgärder från det allmänna ibland har vållat svårigheter för både myndigheter och skattskyldiga. Rättstillämpningen kan därför antas ha varit ojämn. Härtill kommer de problem som sammanhänger med den successiva övergången från kontantredovisning till bokföringsmässig redovisning i jordbruket. Det är mot denna bakgrund förstäligt att kommittén inte har föreslagit några särskilda övergångsbestämmelser när det gäller avskrivningslånen. Sådana bestämmelser av innebörd att avskrivning – med eller utan särskilt beslut härom – av lånebelopp inte skall föranleda beskattning i den mån beloppet tidigare har tagits till beskattning såsom statsbidrag kan i själva verket anses ge uttryck för en självklarhet. Kammarrätten delar därför kommitténs mening att en sådan bestämmelse inte är påkallad. Såvitt domstolen kan förstå måste dock svårigheter ge sig till känna även i fortsättningen i den mån det skall ankomma på den skattskyldige att visa att avskrivna belopp tidigare har tagits till beskattning såsom statsbidrag och kravet på bevisning härav ställs högt.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Vad gäller ikraftträdandet behövs uttryckliga bestämmelser med innehåll att äldre regler skall tillämpas på sådant stöd som utgått före tidpunkten för ikraftträdandet. Frågan har betydelse bl. a. för avskrivningslån som ju kommer att behandlas annorlunda enligt de nya reglerna.

6 Dispensregeln för lån med villkorlig återbetalningsskyldighet

Enligt nuvarande regler utgör stöd som staten lämnar till företag i form av lån, för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av företagets framtida

resultatutveckling eller annan liknande omständighet, i princip inte skattepliktig inkomst. Enligt en särskild dispensregel i anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen kan dock regeringen – om det finns synnerliga skäl – besluta att lånebeloppet skall anses utgöra skattepliktig intäkt i företagets näringsverksamhet. Återbetalas ett lån som har tagits upp som skattepliktig intäkt får företaget göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Enligt kommittén medför tillämpningen av dispensregeln sådana avsteg från vedertagna beskattningsprinciper att den inte bör kvarstå i kommunalskattelagen. Kommittén har därför föreslagit att dispensregeln skall utgå.

Kommitténs förslag att slopa dispensregeln har i huvudsak tillstyrkts vid remissbehandlingen.

Svenska bankföreningen och Sveriges industriförbund:

Kommitténs förslag att slopa den år 1978 införda rätten för regeringen att besluta att vissa s. k. villkorlån skall anses utgöra skattepliktig intäkt kan vi i princip tillstyrka. Den är som kommittén framhåller oförenlig med vedertagna beskattningsprinciper. De redovisningsproblem som uppkommer i samband med villkorlånen bör därför om möjligt lösas på annat sätt än genom särbehandling vid beskattningen.

Landstingsförbundet:

Styrelsen instämmer i den kritik som riksdagsrevisorerna och även kommittén riktat mot den år 1978 införda dispensregeln vid s. k. villkorlån där skattelagstiftningen tagits till hjälp för att nå ett visst speciellt redovisningsförfarande. Styrelsen tillstyrker därför att dispensregeln i anvisningarna till 19 § KL upphävs.

FAR:

Av Bokföringsnämndens anvisning nr 11 framgår att, i den mån nya företagsspecifika villkorlån lämnas, dessa skall redovisas som skuld i mottagarens balansräkning, om dispensregeln i 9 stycket av anvisningarna till 19 § KL slopas. Ett av syftena med dispensregeln har varit att mottagarens ställning i soliditetshänseende skall stärkas. Om nu intäktsredovisning inte längre kan ske får man enligt FARs uppfattning räkna med att behovet av denna stödform kommer att kraftigt reduceras. Frågan om ersättande stödformer har endast i korthet berörts på s. 159, 160 i betänkandet.

FAR vill i detta sammanhang framhålla, att företag som redan har erhållit företagsspecifika villkorlån, vilka beskattats enligt dispensregeln, saknar anledning att övergå till att skuldredovisa dessa. Ej heller föreligger skäl för Bokföringsnämnden att ändra sin anvisning.

Sveriges investeringsbank AB anser dock att dispensregeln har haft positiva effekter och beklagar att kommittén inte haft i uppdrag att överväga vilka principiellt godtagbara möjligheter som kan tillskapas för att uppnå de fördelar som finns i nuvarande regel.

Banken anför:

Bidragsskattekommittén har liksom riksdagsrevisorerna framhållit att Uddeholms-lånet medförde sådana ändringar av skatte- och bokföringsregler som avviker från gängse regler och som därför bedöms som principiellt olyckliga. Det är inte svårt att instämma i den bedömningen utifrån de förutsättningar som kommittén haft att beakta. Däremot bör man även hålla i minnet de positiva effekter som regeländringarna medförde. De möjliggjorde nämligen för staten att utan någon utbetalning lämna Uddeholms AB ett rådum. Under detta kunde företagsledningen i samråd med bl. a. myndigheter och fackliga organisationer i relativt lugn söka lämpliga vägar för bolagets rekonstruktion. Det bör observeras att det vid det aktuella tillfället förelåg en rad restriktioner som omöjliggjorde lösningar med ett mer vedertaget innehåll. Om det nu i efterhand skulle visa sig att det kunde ha funnits andra alternativ, är det ett förhållande av närmast akademiskt intresse.

Beträffande åtskilliga av de villkorslån som följt efter Uddeholms-lånet kan sägas att intäktsföringen av lånen var en förutsättning för att projekten skulle komma till stånd. Andra lösningar av problemen torde ha kunnat bli mera kostsamma för det allmänna.

Även i framtiden lär "Uddeholms-fall" aktualiseras, dvs. situationer då staten bedöms ha särskild anledning att bistå företag som råkat i akuta svårigheter. Det är då beklagligt att kommittén inte haft i uppdrag att även överväga vilka principiellt godtagbara möjligheter som kan tillskapas för att uppnå de fördelar som kan finnas i nuvarande regler.

Om man kommer fram till att nuvarande dispensregel skall bibehållas innebär detta endast en teknisk möjlighet för regeringen att bevilja en ny dispens. För att regeringen ska kunna utnyttja denna möjlighet synes erfordras att riksdagen först beviljar ett nytt villkorslån. Det torde sålunda finnas en god konstitutionell garanti för att dispensregeln inte missbrukas.

Hittills har varken amortering eller ränta erlagts på de här behandlade villkorslånen. I förekommande fall har räntan i stället lagts till kapitalet. Det kan dock här anmärkas att bland låntagarna förekommer en viss osäkerhet om hur räntan skall behandlas vid en framtida återbetalning. Sålunda redovisar någon låntagare årets ränta som en kostnad, varför räntan ingår i årets förlust. Låntagaren räknar då tydligen med att i framtiden göra avdrag för räntan enligt reglerna om förlustavdrag. I andra fall åter läggs räntan till den inom linjen redovisade kapitalsskulden utan att räntan påverkar årets resultat. I dessa senare fall torde låntagaren räkna med att den kapitaliserade räntan är avdragsgill när lånet i en framtid aktiveras för att återbetalas. – Det vore önskvärt med ett klagörande på denna punkt.

7 Företagsstöd från andra organ än staten

Åtskilliga remissinstanser har kommenterat kommitténs uttalanden om den skattemässiga behandlingen av stöd som lämnas av kommuner, stiftelser, allmänningar m. fl.

Svenska kommunförbundet betonar behovet av ett klart motivuttalande att kommunala stöd skattemässigt skall behandlas på samma sätt som statliga stöd.

Svenska revisorsamfundet SRS anser att lagtext och anvisningar bör utformas så att det klart framgår att stöd som lämnas av formellt fristående organ av typ utvecklingsfonder skall behandlas som statligt stöd.

Stöd från samefonden tas upp i två yttranden.

Samefonden:

Kommittén har i sin redovisning över fonder vars verksamhet helt eller delvis bedrivs med statliga och/eller kommunala medel upptagit samefonden samt redovisat (s. 313) delar av rennäringsskuggörelsen som avser stöd i form av bidrag ur samefonden, dvs. §§ 30–64.

Styrelsen för samefonden vill i anledning härav understryka att samefonden inte är att hänföra till de fonder vilka helt eller delvis finansieras ur statliga eller kommunala medel. Därest kommittén även redovisat rennäringsskuggörelsens § 18 torde detta förhållande klart framkommit.

Samefondens inkomster utgörs i huvudsak av avgifter för upplåtelse av rätt till jakt och fiske samt av ersättningar för skador på renbete och fiske m. m. Dessa medel är ersättningar för intrång i samernas i rennäringsskuggörelsens kodifierade renbetesrätt. Intrångsersättningarna fördelas mellan samebyarna och samefonden. Den fonden tillkommande delen är avsedd som ett skydd för den kollektiva folkgruppsrätten, medan den del som tillfaller samebyn tjänar som personlig ersättning för dem som vid skadetillfället driver renskötsel inom en sameby. Att hänföra dessa intrångsersättningar till gruppen "statliga eller kommunala medel" är helt felaktigt.

Sammanfattningsvis får styrelsen för samefonden anföra att bidragsskatte-kommitténs förslag rättsligt inte kan beröra samefonden.

Svenska samernas riksförbund:

I den uppräkningslista som lämnas å s. 108 över vissa stiftelser och fonder som bedriver sin stödverksamhet "helt eller delvis med statliga och/eller kommunala medel" anges bl. a. samefonden. Någon grund för att hänföra samefonden till denna kategori redovisas inte.

Mot denna bakgrund är det nödvändigt att klargöra vad samefonden är. Grunden för samefonden – och dess föregångare lappfonden jämte vissa delfonder – är, som det framhålls i propositionen 1971:51 med förslag till ny rennäringsslag, m. m., "den kollektiva folkgruppsrätten".

Fondens nuvarande kapitalbehållning jämte årligen influtna medel genereras av att intrång görs i den samerna tillkomna rätten alternativt att upplåtelse lämnas någon att nyttja samerna tillkommande rättigheter exempelvis jakt och fiske. Som framgår av högsta domstolens avgörande 1965 s. 492 ingår de samiska rättigheterna inte i markägandet. Det skall anmärkas att det här redovisade inte på något sätt bygger på en förutsättning att samerna skulle behöva vara "ägare" till sina områden, utan utgår från det rättsläge som gällande rätt anses bygga på.

Mot här redovisad bakgrund är det direkt rättsstridigt att, som utredningen gör, hänföra samefonden till att helt eller delvis bedriva sin verksamhet med statliga medel. Den speciella del som tillförs samefonden från anslaget Bidrag till samisk kultur kanaliseras särskilt och utgår inte till någon del till näringsverksamhet utan är helt förbehållet kultur- och organisationsändamål.

Från en delvis annan utgångspunkt kan dessutom följande resonemang föras. Grunden för samefonden är alltså, som ovan redovisats, den kollektiva folkgruppsrätten. Detta innebär att i princip halva ersättningen vid exempelvis en exploatering går till samefonden medan den andra går till den eller de direkt berörda samebyarna. Vad gäller beskattningssituationen hos samebyn är det helt klart att en allframtid ersättning för en markförlust är en sådan kapitalförlust som inte skall bli föremål för inkomstbeskattning. Med det resonemang utredningen bygger sin redovisning på skulle dock den del av ersättningen som kanaliseras via samefonden komma att bli föremål för inkomstbeskattning. Det finns exempel på att civilrättsliga respektive skattemässiga bedömningar kan skilja. Detta får dock inte leda till sådana uppenbara orättvisor som skulle bli följden om bidrag till sameby ur samefonden skulle bli föremål för inkomstbeskattning eller att motsvarande kostnader inte dras av alternativt att den indirekta metoden med reducering av avskrivningsunderlaget med bidragsbeloppet skulle komma till användning.

Eftersom de frågor som sammanhänger med samefonden uppenbarligen inte blivit föremål för något närmare studium av utredningen är det nödvändigt att dessa frågor ägnas särskild uppmärksamhet i vidare propositionsarbete och på annat sätt. Ett fullföljande av utredningens resonemang skulle få till följd en raffinerad form av konfiskation av samerna tillkommande skadestånd för all framtid, m. m.

Den skattemässiga behandlingen av stöd från allmänningar tas upp i två yttranden.

Allmänningsutredningen (Jo 1979:04):

Enligt sina direktiv har allmänningsutredningen att göra en fullständig översyn av bl. a. den särskilda lagstiftningen rörande allmänningsskogarna i Norrland och Dalarna (SFS 1952:167). Med vissa undantag skall de associationer som dessa skogar tillhör jämlikt lag och reglementen fördela sina årliga nettoavkastningar i form av bidrag på delägare och andra i bygderna som söker bidrag för sin näringsverksamhet och då så gott som alltid till investeringar i denna. De ifrågakommande associationerna är på statsmakternas initiativ tillskapade för länge sedan genom avvittring just för att utgöra ett ekonomiskt stöd åt befolkning och näringsliv i den berörda glesbygden.

Under sitt arbete har allmänningsutredningen observerat att det hos mottagare av bidrag från allmänning liksom hos vissa skattemyndigheter råder tveksamhet om den indirekta metod vid beskattning som får tillämpas i fråga om statsbidrag – innebärande att ingen omedelbar beskattning inträder efter bidragsmottagandet utan att beskattningen sker så att underlaget för avskrivning av investering minskas med erhållna bidraget – också kan komma till användning då det gäller bidrag utdelade av allmänningsassociation. Det är därför tillfredsställande att på s. 180 i det remitterade betänkandet uttalats: "Den indirekta metoden bör alltså enligt kommittén få tillämpas när bidrag från allmänningsskogarna använts för anskaffande av avskrivningsbara tillgångar."

Allmänningsutredningen föreslår dock att det citerade kommittéuttalandet förtydligas så att det klart avser tillgångar i såväl fastighet som inventarier. Vidare förordar utredningen att detta i klarläggande syfte

återges i departementschefsanförandet i den kommande propositionen i anledning av betänkandet.

I detta sammanhang finner utredningen sig böra anmäla ytterligare ett beskattningsproblem vid allmänningars bidragsgivning.

Såsom anges på s. 114 i remitterade betänkandet anförde departementschefen i propositionen 1975:48 bl. a.: "I vissa fall lämnar samfälligheter bidrag till enskilda jordbrukare, vilka bidrag avser att helt eller delvis täcka speciellt angivna kostnader. Jag syftar härvid på sådana bidrag som allmänningsskogar och liknande samfälligheter enligt sina stadgar utger till enskilda jordbrukare för vägar m. m. För sådana bidrag bör allmänna skatteregler gälla. Utgår bidrag enligt särskild föreskrift för att täcka enskild jordbrukares kostnad av angivet slag torde detta bidrag anses avdragsgillt för samfälligheten men skattepliktigt för mottagaren eftersom bidraget utgår för hans näring. Mottagaren är i sådant fall givetvis berättigad till avdrag för värdeminskning av anläggningen enligt sedvanliga regler. Nämnade bidrag och liknande utbetalningar är med andra ord inte att hänföra till utdelningar."

Med detta uttalande som grund har vissa skattemyndigheter gjort tolkningen att bidrag som av allmänning tilldelas ickedelägare ej är avdragsgilla för allmänningssociationen.

För allmänningssociationen framstår denna tolkning såsom orimlig. Som förut antytts har allmänningsskogarna avvitrats för att utgöra ett ekonomiskt stöd åt befolkning och näringsliv i de byder/socknar där skogarna ligger och detta oavsett formellt delägarskap eller inte. (De formellt delaktiga har inte gjort någon prestation för att vinna delägarskapet och sociationen har ingen rätt uttaxera från delägarna.) Gällande lag och av regeringen fastställda reglementen inriktar bidragsgivningen på såväl delägare med jordbruksfastighet som på bygden i stort. De sist äsyftade bidragen kan vara antingen individuella eller kollektiva. Systematiken i bidragsgivningen kan utläsas ur bilagda schablonskiss. Normalt används minst 85 % av de årligen utgående totalbeloppen till bidrag för omedelbara, konkreta investeringar hos mottagarna.

Det redovisade torde innefatta tillräckliga motiv för att inte göra någon åtskillnad i avdragshänseende vid beskattningen av bidragsgivande allmänningar. Förutom att för allmänningarna bör gälla skattemässig likabehandling av de utbetalade bidragen oberoende av till vilken mottagarkategori de går och att dubbelbeskattning, till den del det f. n. är fråga om, undviks är det av intresse för statsmakterna att allmänningarnas årliga avkastning avsedd för bidragsgivning inte beskärs utan att all avkastning får direkt stödja näringsliv och sysselsättning i den nu drabbade glesbygden.

Allmänningssociationen förordar att föredragande departementschefen i samband med förslag till riksdagen i anledning av kommittébetänkandet också gör uttalande som klargör att *alla* bidrag från allmänningar till direkt eller indirekt stöd åt näringslivet och befolkningen inom kommunen – inkl. av enskilda bildade vägsamfälligheter i skogsbygderna – är avdragsgilla för allmänningen.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Kommittén anser att skattereglerna om statligt företagsstöd även bör tillämpas på motsvarande stöd som utges av fristående organ såsom fonder

och stiftelser. Någon lagreglering härav har emellertid inte ansetts möjlig.

Delegationen delar kommitténs uppfattning och vill särskilt understryka det uttalande som kommittén gjort beträffande bidrag från allmänningsskogar m. fl. samfälligheter. Kommittén anför (s. 180) att den indirekta beskattningsmetoden bör få tillämpas när bidrag av förevarande slag använts för anskaffande av avskrivningsbara tillgångar. Enligt delegationens uppfattning bör departementschefen göra ett särskilt uttalande i frågan i den kommande propositionen.

8 Uppgiftsskyldighet

Förslaget om uppgiftsskyldighet för den som lämnat företagsstöd kommenteras av ett stort antal remissinstanser.

Fiskeristyrelsen, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län och Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer har inget att erinra mot de föreslagna reglerna. *Landstingsförbundet* tillstyrker förslaget eftersom detta beräknas medföra ett bättre iakttagande av skattereglerna och därmed en höjning av skatteunderlaget. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* anser att förslaget väsentligt ökar möjligheterna till en likformig beskattning.

Från administrativt håll föreslås vissa kompletteringar.

RSV:

Från kontrollsynpunkt är det synnerligen angeläget att den föreslagna skyldigheten för bidragsgivaren att lämna kontrolluppgift till taxeringsmyndigheterna genomförs. Eftersom kommitténs förslag innehåller en möjlighet för bidragsgivaren att fullgöra kontrolluppgiftsskyldigheten genom att lämna en kopia av bidrags- eller avskrivningsbeslutet till den lokala skattemyndigheten, torde det merarbete som krävs vara obetydligt.

Av det föreslagna nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL framgår att beskattningen av ett statsbidrag i vissa fall kan uppskjutas från det år bidraget har betalats ut till ett senare beskattningsår. För ett sådant uppskov krävs det ett uttryckligt yrkande därom från den skattskyldiges sida. Ett sådant yrkande kan antingen innehålla en begäran om uppskov till det nästföljande året eller till ett år längre fram i tiden. För det förstnämnda fallet bör det föreskrivas att det, för att ytterligare uppskov skall kunna medges, krävs ett uttryckligt yrkande därom från den skattskyldiges sida även vid det tillfället. För att ge taxeringsnämnderna möjlighet att bevaka att bidraget tas till beskattning torde det krävas att medgivna uppskov registreras, förslagsvis som granskningsinformation till följande års taxeringsnämnd (ruta 34), så att notering det året sker på taxeringsavin.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

En förutsättning för att den av kommittén föreslagna beskattningsmodellen skall fungera väl är att taxeringsnämnderna får ordentlig information om de skattepliktiga stöden såväl beträffande betalningstidpunkter som belopp och ändamål. Länsstyrelsen delar därför kommitténs uppfattning att en allmän kontrolluppgiftsskyldighet bör införas för lämnade företagsstöd.

Länsstyrelsen anser det emellertid angeläget att de föreslagna reglerna i 37 § TL utvidgas enligt följande.

I utgivarens uppgiftsskyldighet bör ingå att lämna uppgift även om huruvida bidraget är att hänföra till 8 eller 10 st i anvisningarna till 19 § KL.

Uppgiftsskyldighet bör föreligga även när lån utbetalas – inte endast vid eftergift.

Reglerna för beskattning av statsbidrag, enligt såväl nuvarande som av kommittén föreslagen lydelse, omfattar bidrag till näringsidkare för hans näringsverksamhet. Häri torde även konstnärsbidrag o. d. till kulturarbetare kunna insorteras. Med hänsyn till målsättningen att skapa så få beskattningsmodeller som möjligt och till de väsentliga svårigheter som föreligger vid taxering och kontroll är det beklagligt att dessa stöd ej ansetts ligga inom ramen för kommitténs uppdrag. Behovet av att hithörande frågor utreds snarast anses av länsstyrelsen som ytterst påtagligt. Det kan ifrågasättas om inte kontrolluppgiftsskyldighet enligt 37 § TL beträffande dessa bidrag redan nu kan föreskrivas.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Kommittén har föreslagit en obligatorisk uppgiftsskyldighet för vissa bidrag och beslutade eftergifter av utgivet företagsstöd. Enligt länsstyrelsens uppfattning är en sådan uppgiftsskyldighet av stort värde för en mera likformig taxeringsmässig behandling av olika former av företagsstöd. Det merarbete som den utökade uppgiftsskyldigheten medför för de berörda myndigheterna m. fl., bör också ses mot bakgrund av att uppgiftsskyldigheten begränsats till sådana uppgifter avseende bidrag och eftergifter, som kommer att ha en direkt taxeringsmässig inverkan. Beslut om lån och lånegarantier kommer således inte att omfattas av uppgiftsskyldigheten. Länsstyrelsen tillstyrker därför de av kommittén föreslagna ändringarna i 37 § taxeringslagen. Dock bör den av kommittén föreslagna lagtexten avseende 37 § 1 mom 4 b ändras på så sätt, att uppgiften skall avse bidragsbeloppet eller det eftergivna *stödbeloppet*. Härigenom kommer uppgiftsskyldighetens omfattning att vara exakt lika enligt punkterna 4 b och 4 c, vilket också torde vara avsikten.

FAR rekommenderar att det i blanketten för kontrolluppgift enligt 37 § 1 mom. 4 b och 4 c TL tas in en upplysning om möjligheten att uppskjuta beskattningen enligt det av kommittén föreslagna nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL.

Lantbruksstyrelsen:

Kommittén föreslår att taxeringslagens bestämmelser om uppgiftsskyldighet för taxeringsändamål utökas till att omfatta även bidrag och eftergift av stöd till företag.

Lantbruksstyrelsen finner den föreslagna kompletteringen i och för sig naturlig. Av författningsförslaget synes emellertid framgå att kommittén avsett att utbetalningsdagen skall avgöra till vilket beskattningsår ett bidrag

skall hänföras. Styrelsen ifrågasätter om inte beslutsdagen är ett mer entydigt begrepp. Praxis torde också hittills ha varit att beslutsdagen varit avgörande.

STU:

STU instämmer i kommitténs förslag att den som utbetalar stöd bör lämna kontrolluppgift till taxeringsmyndigheterna. STU vill dock fästa uppmärksamhet på att formella beslut om eftergift av stöd normalt inte fattas. Stödsvillkoren innehåller i stället en regel innebärande att återbetalningsskyldigheten upphör 10 år efter det att utvecklingsarbetet avrapporterats såvida ekonomiskt utbyte inte erhållits. Ingenting hindrar dock företagen att tidigare plocka bort ett statligt stöd ur redovisningen om projektet är nedlagt och det bedömer att återbetalningskriteriet aldrig kommer att uppfyllas. Sådana transaktioner kan således göras utan formellt medgivande från stödmyndigheten. STU:s kontrolluppgift, för det fall återbetalningskriteriet inte uppfyllts, skulle i tillämpliga fall lämnas 10 år efter det att projektet slutrapporterat.

Skogsvårdsstyrelsen i Kristianstads län anser att ett genomförande av förslaget skulle leda till enhetlighet och rättvisa i beskattningen. *Skogsvårdsstyrelsen i Norrbottens län* motsätter sig inte förslaget. *Skogsstyrelsen* anser att förenklingar i uppgiftslämnandet bör övervägas. Styrelsen anför:

Kommittén föreslår att taxeringslagens bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgifter kompletteras med regler om uppgiftsskyldighet för den som har lämnat stöd till företag.

Införandet av uppgiftsskyldighet kommer att innebära ett betydande merarbete för bl. a. skogsvårdsorganisationen. Skogsstyrelsen vill också peka på ett särskilt problem som inte har behandlats av kommittén. Detta problem gäller då samfällighetsförening har bildats för byggande och förvaltning av en gemensamhetsanläggning, t. ex. en skogsbilväg. I detta fall står samfällighetsföreningen som mottagare av statsbidraget, vilket för övrigt ofta utbetalas i etapper efter hand som arbetet fortskrider. Föreningen utgör inget särskilt skattesubjekt och är därför inte skyldig att avge deklaration. Den som handhar förvaltningen av föreningen är däremot skyldig att till delägarna lämna kontrolluppgift jämlikt bestämmelserna i taxeringslagen, 42 § a. I dessa fall skulle det innebära ett betydande merarbete och dessutom dubbelarbete om skogsvårdsstyrelserna skulle bli tvungna att utfärda kontrolluppgift för varje enskild delägare i samfällighetsföreningen. Det är dock i första hand nödvändigt att det, om förslaget genomförs, av anvisningarna klart framgår vilken omfattning kontrolluppgiftsskyldigheten har i dessa fall.

Skogsstyrelsen anser att vissa möjligheter till förenkling av uppgiftslämnandet bör övervägas. Med hänsyn till den bokföringsskyldighet som numera i de flesta fall föreligger kan risken för att den skattskyldige tappar bort uppgifterna om statsbidrag anses som minimal. Det kan därför ifrågasättas om kontrolluppgiften till inkomsttagaren, vad gäller statsbidrag som utgår till näringsidkare, är behövlig. Detta skulle innebära en betydande förenkling. Uppgifterna till taxeringsmyndigheten skulle i så fall, om detta befinns lämpligt, kunna redovisas på en lista över under året utbetalade bidrag och i övrigt innehållande för taxeringskontrollen nödvändiga uppgifter.

Arbetsmarknadsstyrelsen:

Kommittén föreslår vidare ett tillägg till taxeringslagen innebärande att de myndigheter som beslutar om bidrag eller eftergift av lån till företag blir skyldiga att inge kontrolluppgift. Även för detta förslag kan starka skäl anföras. Arbetsmarknadsstyrelsen vill dock erinra om att dess genomförande kommer att medföra ett inte oväsentligt merarbete i en situation då personalen håller på att minskas.

Norrlandsfonden:

Norrlandsfonden ifrågasätter införandet av kontrolluppgift i nyssnämnda avseenden. Förekomsten av kontrolluppgift påverkar icke den bokföringsmässiga redovisningen hos den som mottagit stöd. Stödet kan – kontrolluppgift till trots – redovisas felaktigt.

Om kontrolluppgift anses nödvändig för aktuella stöd, synes samma behov finnas för övriga statliga stöd, t. ex. sysselsättningsstöd.

Sveriges advokatsamfund:

Mot lydelsen i den av utredningen föreslagna ändringen i 37 § taxeringslagen (1956:623) har samfundet ingen erinran. Dock ifrågasätts om ändringen som sådan verkligen erfordras och om den avsedda uppgiftsskyldigheten är nödvändig.

9 Bidrag till regional utvecklingsfond m. m.

Förslaget att avdrag skall medges för bidrag som i samband med strukturrationalisering lämnas till regional utvecklingsfond (och efter dispens till annan) för sysselsättningskapande åtgärder har i stort sett mottagits positivt. *Kammarrätten i Stockholm, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, Landstingsförbundet och Svenska revisorsamfundet SRS* tillstyrker uttryckligen förslaget. Förslaget tillstyrks även av andra remissinstanser, som dessutom kommenterat förslaget.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Länsstyrelsen ställer sig positiv till kommitténs förslag beträffande avdragsrätt för bidrag till s. k. utvecklingsbolag. Förslaget innebär en begränsning av avdragsrätten enligt vissa specificerade förutsättningar vilket torde förenkla den praktiska tillämpningen vid taxeringen. Eventuella negativa effekter av begränsningarna torde kunna undvikas genom den föreslagna möjligheten för regeringen att medge dispens om särskilda skäl föreligger.

STU:

STU anser i likhet med kommittén att begreppet utvecklingsbolag är för vidsträckt för att medge en generell avdragsrätt för anslag till dem. STU

instämmer därför i kommitténs förslag att avdragsrätt bör begränsas till bidrag till regional utvecklingsfond, samt efter ansökan i det särskilda fallet jämväl till annan än regional utvecklingsfond.

Statens industriverk:

Slutligen, vad avser avdragsrätten för bidrag till regionala utvecklingsfonder i samband med strukturrationalisering, ställer sig industriverket positivt till kommitténs förslag. Genom fondernas styrelsesammansättning, statlig kontroll etc., garanteras de medel som fonderna handhar att komma till bästa användning. Utvecklingsfonden i Västernorrlands län har i sitt remissvar understrukit riktigheten i att denna konstruktion valts.

Regionala utvecklingsfonden i Västernorrlands län:

Som också framgår av utredningen har Svenska Cellulosa Aktiebolaget förmedlat sina sysselsättningsfrämjande bidrag till företag i Kramforsregionen via Utvecklingsfonden. Mot bakgrund av de förhållandevis goda resultat som kunnat uppnås tack vare bidragen, vill vi från Utvecklingsfondens sida, understryka vikten av att företag, som på detta sätt önskar bidra till att skapa ersättningsysselsättning, stimuleras härtill genom en utvidgad avdragsrätt.

Arbetsmarknadsstyrelsen:

Styrelsen har från de synpunkter som den har att beakta inte något att erinra mot dessa förslag. Vad kommittén har betecknat som strukturrationalisering förutsättes härvid innefatta alla sådana strukturella förändringar av sysselsättningen som kan tänkas utgöra skäl för företagen att lämna här åsyftade bidrag.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Enligt sina direktiv skall kommittén föreslå de ändringar eller kompletteringar av gällande skatteregler, som är nödvändiga för att bringa klarhet i de s. k. utvecklingsbolagens skatteförhållanden. I direktiven hävdas vidare, att behov uppenbarligen föreligger av tydliga regler om hur bidrag till och från utvecklingsbolag skall beskattas. Kommitténs undersökningar visar emellertid, att någon entydig definition av begreppet utvecklingsbolag knappast kan uppställas. Sålunda torde endast ett par bolag i landet kunna inrymmas i den beskrivning av ett utvecklingsbolag, som givits i direktiven. Mot denna bakgrund har kommittén valt att föreslå att rätt till avdrag införs för bidrag, som under vissa villkor lämnas till regional utvecklingsfond.

Länsstyrelsen instämmer för sin del i kommitténs uppfattning, att goda skäl talar för att avdragsrätt införs för sådana kostnader för sysselsättningskapande åtgärder, som beskrivs i direktiven. Den av kommittén föreslagna lösningen inrymmer emellertid ett betydligt större antal åtgärder än de bidrag till utvecklingsbolag, som omtalas i direktiven. Med hänsyn till det mycket begränsade antalet utvecklingsbolag, som en lagstiftning enligt direktiven synes ha avsett att omfatta, torde avdragsfrågan kunna ha lösts med en regel innebärande, att regeringen efter ansökan kan medge, att

avdrag får göras för vissa kostnader för sysselsättningsfrämjande åtgärder.

Bortsett från det faktum, att den av kommittén föreslagna rätten till avdrag för vissa bidrag till utvecklingsfond går längre än vad som erfordras med hänsyn till direktiven, talar emellertid goda skäl för att avdragsrätt införs för bidrag, som lämnas till utvecklingsfond. Något villkor om att bidraget skall lämnas i samband med strukturrationalisering och användas för sysselsättningsskapande åtgärder behöver emellertid inte uppställas. Om ett företag lämnar bidrag till utvecklingsfond, torde kunna antas att bidraget har sådant samband med den bedrivna verksamheten att avdrag kan motiveras. En sådan lösning medför också att taxeringsnämnderna befrias från uppgiften att avgöra om ett bidrag lämnas i samband med strukturrationalisering eller av annat skäl.

Länsstyrelsen tillstyrker därför förslaget att införa en ny anvisningspunkt 18 a till 29 § kommunalskattelagen. Dock bör avdrag medges för alla bidrag till utvecklingsfond under förutsättning att bidragen lämnas utan villkor.

Företagareförbundet SFR:

Den föreslagna nya punkten 18 a i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen uppfattar vi som en kodifiering av gällande rätt. Detta synes texten på s. 200–201 i betänkandet ge vid handen. Till undvikande av tvister om avdrag för bidrag, som lämnats innan den nya anvisningspunkten träder i kraft, vill vi dock förordna att bestämmelsen ges uttrycklig tillämpning på jämväl sådana bidrag.

Svenska bankföreningen och Sveriges industriförbund:

Kommittén föreslår också införandet av en lagstadgad rätt till avdrag för bidrag som i samband med strukturrationalisering lämnas till regional utvecklingsfond samt en rätt för regeringen att förordna att bidrag av denna art som lämnas till annan än sådan fond skall vara avdragsgilla vid taxeringen. Enligt vår mening borde särskild lagstiftning inte erfordras för att bidrag av detta och liknande slag skall anses avdragsgilla vid taxeringen. För bedömningen av avdragsrätten borde generellt gälla en presumtion för att de ekonomiska åtaganden som ett företag gör är av betydelse för dess verksamhet. Endast där det är uppenbart att så inte är fallet borde avdrag vägras. Med en sådan bedömningsgrund skulle såväl här aktuella kostnader i samband med strukturrationalisering som t. ex. kostnader för miljö- och personalvård regelmässigt anses avdragsgilla.

Erfarenheten visar emellertid dess värre att risken för att avdrag inte medges för ifrågakvarande kostnader är betydande. Kommitténs förslag till lagreglering av avdragsrätten bör därför genomföras. Samtidigt bör dock understrykas att lagregleringen inte innebär någon egentlig vidgning av avdragsrätten utan endast ett förtydligande av denna i syfte att undvika processer inom detta område.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer anser inte att en dispensregel skall införas. Föreningen anför:

En lagstiftning som innehåller regler med många undantag blir krånglig. I skattelagstiftningen sätts åtskilliga bestämmelser ur kraft genom dispensmög-

ligheter. Det är föreningens mening att lagreglerna i möjligaste mån utformas på ett sådant sätt att alla skattskyldiga direkt skall kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande. Undantagsregler och dispenser skall vara så få som möjligt. I det nu aktuella fallet synes tillräcklig anledning att införa en särskild dispenserregel inte föreligga.

10 Lagtexten m. m.

Vid remissbehandlingen har gjorts en del påpekanden i fråga om den föreslagna lagtexten.

Kammarrätten i Stockholm anser, i likhet med kommittén, att det knappast är nödvändigt att i KL införa en legal definition av begreppet statsbidrag. Kammarrätten anför vidare:

I sitt förslag till ändring av anvisningarna till 19 § KL använder kommittén begreppet "näringsidkare för hans näringsverksamhet" vilket finns i gällande lagtext. Uttalanden i direktiven och av kommittén synes ge vid handen att härvid med näringsidkare förstås utövare av varje slag av näringsverksamhet, oberoende av i vilken form verksamheten bedrivs. Begreppet näringsidkare finns inte preciserat därutöver vare sig i samband med 1973 års lagstiftning eller i det föreliggande förslaget. Att begreppet bör tolkas restriktivt borde följa av att fråga är om tolkning av 19 § KL. Å andra sidan är termen näringsidkare inte ett begrepp som är etablerat i skatterätten i övrigt. Detta talar för att man för tolkningen skulle vara hänvisad till civilrättsliga regler, närmast bokföringslagen (1976:125), där begreppet näringsidkare har en tämligen vidsträckt innebörd (jfr prop. 1975:104 s. 203).

Utöver tolkningsfrågor av angivet, mer generellt slag ger begreppet näringsidkare anledning till frågor av mer konkret innebörd. Så kan t. ex. i många fall föreningar och samfälligheter inte betecknas som näringsidkare. Samfälligheter kan – även där organisationen i sig är en självständig juridisk person – beroende på omständigheterna taxeras antingen som självständiga skattesubjekt eller efter liknande regler som gäller för handelsbolag. I det senare fallet skulle reglerna för näringsidkare bli tillämpliga, men i det förra inte. En liknande frågeställning ger sig till känna med avseende på aktiebolag. Ett rörelsedrivande sådant bolag skall, såvitt framgår av gjorda uttalanden, betraktas som näringsidkare i förevarande sammanhang. Fråga uppkommer då om detta också gäller den som i egenskap av ägare av och anställd företagsledare i bolaget har fått stöd av det allmänna för att driva företaget på visst sätt eller i viss omfattning. Någon beskattning av bidraget kan i det fallet normalt inte förekomma med stöd av reglerna i anvisningarna till 19 § KL vare sig för bolaget eller för ägaren. Beroende på om ägaren/företagsledaren är att betrakta som näringsidkare eller inte kan emellertid en konkurrenssituation uppstå mellan skattefrihetsregeln i nyssnämnda anvisningspunkt och de allmänna reglerna i KL om beskattning av inkomster av tillfällig natur, t. ex. inkomst av tjänst.

RSV:

RSV vill i detta sammanhang ifrågasätta om inte åttonde stycket av anvisningarna till 19 § KL bör förtydligas. Villkoret att bidraget har använts för att bestrida en utgift, för vilken rätt till avdrag inte föreligger, kan uppfattas på så sätt att ett statsbidrag till den del det har utgått för eget arbete

är skattefritt. Det bör av formuleringen klart framgå att den utgift som åsyftas är en sådan utgift som inte endast i det enskilda fallet är icke-avdragsgill, utan även rent principiellt är av sådan natur. Förtydligandet bör göras även i tionde stycket av anvisningarna.

Skogsstyrelsen:

På ett par punkter som även berör skogsbruket har det ansetts föreligga vissa oklarheter om tillämpningen av anvisningarna till KL vad avser den skattemässiga behandlingen av statsbidrag. En av punkterna är att det har påståtts föreligga en viss osäkerhet när det gäller att fastställa avskrivningsunderlaget i de fall statsbidrag utgått för anskaffande av markanläggning. Kommittén påpekar att denna osäkerhet numera har undanröjts genom ändring i anvisningarna till KL (SFS 1981:295).

Innebörden av ändringen är att statsbidraget i sin helhet anses belöpa på den avskrivningsbara delen av anskaffningsvärdet. Skogsstyrelsen har tidigare i år i sitt yttrande till industridepartementet över virkesförsörjningsutredningens betänkande (SOU 1981:81) riktat invändningar mot den nya bestämmelsen (punkt 4, femte stycket av anvisningarna till 22 § KL). Skogsstyrelsen påpekade att regelns utformning innebär orimliga konsekvenser i första hand i de fall då hela anskaffningskostnaden får avskrivas (täckdikning) och att regeln dessutom strider mot anvisningarna till 19 § KL. Vidare ifrågasattes det om inte statsbidrag borde anses utgöra ett bidrag till anskaffningsvärdet i sin helhet även i de fall då inte hela anskaffningsvärdet är avskrivningsbart.

Det kan konstateras att det i den av regeringen nyligen lagda propositionen (1981/82:182) om ändrade regler för skogskonto m. m. föreslås att avdrag för årlig värdeminskning av skogsvägar skall beräknas till 10 % av hela anskaffningsvärdet. Någon ändring av den ovannämnda anvisningspunkten till 22 § KL föreslås dock inte. Departementschefen anför att den av skogsstyrelsen väckta frågan kommer att behandlas i samband med att ställning tas till bidragsskattekommitténs förslag.

Skogsstyrelsen vill därför ånyo peka på den bristande överensstämmelsen mellan åttonde stycket punkt b av anvisningarna till 19 § KL och punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL och framhålla att det är angeläget att ändring sker.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Kommittén påpekar att ovan nämnda reglers placering i anvisningarna till 19 § KL är tveksam i systematiskt hänseende men avstår från att föreslå någon ändring i detta avseende. För att åstadkomma anknytning till aktuell förvärvskälla skulle eventuellt en hänvisning kunna tas in i anvisningarna till 21 och 28 §§ KL med följande lydelse: "Statsbidrag utgör intäkt av jordbruksfastighet/rörelse i den utsträckning som anges i åttonde t. o. m. nionde st anvisningarna till 19 §".

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

En grundläggande princip för både de nuvarande och de föreslagna bestämmelserna är, att skattemässiga avdrag inte skall medges för kostnader som bestrids med bidragsmedel. Tekniskt sker detta genom att i princip kvitta bidraget mot vid taxeringen avdragsgilla kostnader. Enligt bestämmelsernas ordalydelse är det användningen av stödmedlen som är avgörande

vid tillämpningen av beskattningsreglerna. Från redovisningsmässig synpunkt torde man emellertid böra se ett företags tillgångar och kostnader som så att säga totalfinansierade av summan av upplånat kapital, eget kapital och intäkter. Någon "öronmärkning" av finansieringskällorna för olika användning kan då inte ske. Detta synsätt kommer till uttryck bl. a. i den på redovisningsområdet gängse finansieringsanalysen (se t. ex. Föreningen Auktoriserade Revisorers rekommendationer i redovisningsfrågor, nr 10 och Näringslivets Börskommittés "Utlåtande med vissa rekommendationer för de borsregistrerade företagens informationsgivning"). Redovisningsmässigt synes det således inte vara korrekt att hänföra en viss finansieringskälla, t. ex. statsbidrag, till en viss användning. Såsom angetts i utredningsdirektiven bör bestämmelserna om beskattning av företagsstöd anpassas till företagsekonomiska principer. Bestämmelserna bör därför ta sikte på ändamålet med stödet i stället för användningen. Detta torde inte medföra några praktiska förändringar. Även vid tillämpningen av nuvarande bestämmelser med den nu kritiserade formuleringen, ligger det nämligen närmast till hands att utgå från just ändamålet, som stödgivaren angett, och sedan undersöka om investeringen – eller vad ändamålet nu avser – har genomförts.

På s. 206 i betänkandet påpekas, att det endast i undantagsfall torde förekomma, att statsbidrag lämnas till näringsidkare för att täcka ej avdragsgilla kostnader. Stadgandet i första meningen i åttonde stycket av anvisningarna till 19 § KL sägs därför vara närmast av formell natur. Enligt länsstyrelsens mening bör stadgandet då placeras sist i stycket. Vidare bör det dubbeltydiga ordet "utgår" bytas ut mot "lämnas" el. dyl.

Sista satsen i andra meningen av punkten a) i åttonde stycket bör lyda ". har den skattskyldige rätt att i stället få avdrag för utgiften vid taxeringen för det år då bidraget tas upp som intäkt".

Tredje meningen av punkten a) bör formuleras i ledigare stil, förslagsvis "Yrkande om detta skall göras i deklarationen för det beskattningsår då yrkande om avdraget annars enligt denna lag först skulle ha framställts".

I andra meningen i punkten a) har enligt kommitténs förslag ordet "upptages" ändrats till "tas upp". I konsekvens med detta bör då också ordet "upptagits" i punktens fjärde mening och i fjärde meningen i tionde stycket ändras till "tagits upp".

Sista satsen i andra meningen av punkten b) i åttonde stycket bör förkortas till ". utgör skillnaden skattepliktig intäkt".

Enligt betänkandet s. 177 skall de föreslagna bestämmelserna om den skattemässiga behandlingen av eftersänkta stödbelopp vara tillämpliga även på "avskrivna" lånebelopp. Detta framgår emellertid inte av ordalydelsen i förslaget till tionde stycket av anvisningarna, som innehåller de avsedda bestämmelserna. Inledningen till stycket bör därför formuleras om så att stycket blir tillämpligt på alla statliga företagsstöd, som inte redan vid lämnandet utgör statsbidrag och av denna anledning i stället skall behandlas enligt det föreslagna åttonde stycket.

11 Likvidationsreglerna

Den i industridepartementets promemoria föreslagna ändringen av aktiebolagslagen tillstyrks eller lämnas utan erinran av *kammarrätten i Stockholm, RSV, allmänna ombudet för mellankommunala mål, skogsstyrelsen, arbetsmarknadsstyrelsen, länsstyrelserna i Kristianstads, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län, FAR, Företagareförbundet SFR, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges ackordscentral, Sveriges advokatsamfund, SHIO – Familjeföretagen, Sveriges redovisningskonsulters förbund, TOR samt Trädgårdsnäringens riksförbund.*

FAR:

Beskattningen av de företagsspecifika villkorslånen enligt kommunal-skattelagens dispensregel har lett till att lånen redovisats som intäkt. Detta redovisningssätt innebär ett avsteg från den grundläggande regeln att erhållet lån skall redovisas som en skuld. Som Bokföringsnämnden uttalat i sin anvisning om dessa låns redovisning är sådant lån "i realiteten att betrakta som bidrag med villkorlig återbetalningsskyldighet". Att det statliga stödet i de fall det är fråga om givits beteckningen "lån" i stället för "bidrag" synes närmast ha utrikeshandelspolitiska orsaker. Från FARs utgångspunkt finns det ej anledning att invända mot att staten i fortsättningen avstår från att använda den låneform, som sålunda innebär att sedvanlig skuldredovisning av lån frångås, även om det kan innebära svårigheter att finna former för stöd, som kan helt ersätta dessa lån. (Frågan om ersättande stödformer har endast i korthet berörts på s. 159–160 i bidragsskattekommitténs betänkande, Ds B 1981:7).

Av den remitterade promemorian framgår ej klart, huruvida den bygger på tanken att även företag som redan har beviljade "företagsspecifika villkorslån", för vilka regeringsdispens enligt särregeln erhållits, skulle övergå till att skuldredovisa dessa. FAR vill för sin del framhålla, att de förutsättningar varpå dessa låns redovisning bygger icke ändras genom att dispensmöjligheten i fortsättningen slopas för nya lån. Det finns följaktligen ej anledning att ändra redan etablerad praxis i ifrågavarande företag, ej heller orsak för Bokföringsnämnden att ändra sin anvisning.

I den mån nya lån lämnas på likartade villkor efter ett avskaffande av dispensmöjligheten skall dessa däremot uppenbarligen skuldredovisas. Den i promemorian föreslagna ändringen av likvidationsbestämmelserna i aktiebolagslagen är därvid väl ägnad att undanröja risken av att bolag bedömes vara likvidationspliktiga trots att de erhållit ett statligt stöd, som bl. a. avsett att möjliggöra bolagets överlevnad och konstruerats i sådant syfte. Förslaget kan också vara ägnat att ytterligare klarlägga hur sådana äldre lån med regeringsdispens, vilka icke redovisas som skuld i de ordinarie årsbalansräkningarna, skall behandlas när fråga om likvidationsplikt uppkommer.

FAR vill därför tillstyrka förslaget om ändring av 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Föreningen skulle dock finna det lämpligare om det föreslagna tillägget, som Föreningen utgår ifrån har tillämpning endast på ett mycket litet antal bolag, placeras i slutet av paragrafens tredje stycke i stället för i styckets början, före de regler som är tillämpliga i praktiskt taget varje beräkning av om ett bolag är likvidationspliktigt.

FAR vill även fästa uppmärksamhet på redovisning och beskattning av upplupen ränta på företagsspecifika villkorslån. Vissa företag skuldför den ackumulerade räntan i balansräkningen, medan andra redovisar skulden endast inom linjen. Redovisningen i resultaträkningen varierar också. Skillnaden i behandling synes bl. a. bero på viss oklarhet beträffande den skattemässiga behandlingen. En skuldföring leder till oönskade effekter på sikt då den ackumulerade ränteskulden kan tära på det egna kapitalet, vilket inte varit avsikten med villkorslånet.

Svenska revisorsamfundet SRS:

Samfundet har i januari 1982 lämnat remissyttrande över en inom industridepartementet upprättad promemoria (Ds I 1981:28) gällande översynen av det regionalpolitiska stödet till näringslivet. Vissa av de frågor som behandlas i nu föreliggande PM har varit föremål för belysning i den nämnda departementspromemorian. I nu föreliggande PM redovisas bl. a. problem som uppkommer om bidragskommitténs förslag om att villkorslånen inte skall behandlas som intäkt genomföres samt framhålls att stora problem för vissa mottagare av företagsspecifika villkorslån kan uppstå. Samfundet vill i sammanhanget understryka vikten av att regelsystemen harmoniseras så att inte de skattemässiga och civilrättsliga reglerna går isär. Den föreslagna ändringen av 13 kap., 2 § aktiebolagslagen tillstyrkes därför.

För undvikande av tveksamhet angående behandlingen av lån av denna kategori är det enligt samfundets mening lämpligt, att det vid beviljandet av lånet klart anges hur det skall behandlas vid beräkningen av bolagets egna kapital enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen.

LRF:

Genom den föreslagna ändringen i aktiebolagslagen uppnår man helt klart syftet att ett statligt stöd inte kommer att medföra en likvidationsplikt för företaget. Det är emellertid mera tveksamt om man uppnår det egentliga syftet med stödet, dvs. att förbättra företagets soliditet, eftersom villkorslånet fortfarande kommer att inräknas i skulderna. Möjligen är detta inte av någon avgörande betydelse eftersom soliditetstalet inte säger allt om ett företag och i de fall ett företag har åtnjutit statligt stöd en särskild bedömning måste göras av dess ekonomiska ställning.

I samband med industristödsutredningens betänkande "Att avveckla en kortsiktig industristödspolitik" behandlades frågan om på vilket sätt staten bör engagera sig i statligt industristöd. Där framhölls att rekonstruktionen borde ske av aktiebolagen innan statligt stöd sätts in. Under förutsättning att dessa förslag accepteras så torde detta enligt LRFs bedömning innebära att företagsspecifika villkorslån som ges för att förbättra soliditeten i princip inte längre skall förekomma. Detta undanröjer sålunda behovet av att göra en förändring i aktiebolagslagen. LRF anser att det finns anledning att samordna resultatet av industristödsutredningens förslag med det föreliggande förslaget i promemorian.

STU anser att även skuld på grund av projektnriktat stöd skall undantas vid beräkningen av det egna kapitalets storlek. Styrelsen anför:

En stor och viktig del av STUs anslagsmottagare utgörs av små och medelstora företag. Aktiebolagsformen är den huvudsakliga företagsform i vilken verksamheten bedrivs.

STU har genom åren konstaterat att ett hinder för dessa företag att snabbt utvecklas är för litet eget kapital och låg soliditet, det senare till stor del beroende på den skuldbörda som uppkommit under utvecklingsarbetet. Den genomsnittliga tiden för ett STU-projekt att nå fram till kommersialisering är 4,3 år. Därefter erfordras ytterligare stora insatser för produktionsanpassning, tillverkning och marknadsföring. Lågt eget kapital är särskilt kritiskt för aktiebolag med utvecklingsprojekt som är stora i förhållande till den verksamheten, t. ex. bolag som startas för att exploatera ny teknik.

Förlusterna under utvecklings- och igångkörningstiden blir lätt större än vad som det egna kapitalet kan bära och bolaget blir likvidationspliktigt. Soliditeten har särskild betydelse för dessa företag och det finns stor anledning att tillse att regler inte skapas som ytterligare försvårar utvecklingsmöjligheterna.

STU-stödet har hittills betraktats som ett statsbidrag, dvs. stödet har intäktsförts när det uppburits och därmed fått en positiv resultat- och soliditetspåverkan. I och med att skuldföring inte har skett har företagen klarat den långa utvecklingstiden utan att behöva komma i likvidationsplikt enligt aktiebolagslagen.

I promemorian konstateras att om ett företag redovisar ett statligt stöd som skuld minskar soliditeten, och bolaget riskerar att bli likvidationspliktigt. Uttalandet att detta inte utgör något större problem för de projektinriktade villkorslånen överensstämmer inte med STUs erfarenheter. För de fall där det projektinriktade stödet svarar för en stor del av ett företags verksamhet är återbetalningsförmågan naturligen kopplad till företagets resultatutveckling, liksom fallet är för företagsspecifikt stöd med återbetalningsskyldighet som är beroende av resultatutvecklingen. STU ifrågasätter därför om utredningens referensmaterial är representativt. STU finner stöd för sin uppfattning i Bidragsskattekommitténs betänkande (Ds B 1981:17) (s. 130-132) som starkt poängterat sambanden med aktiebolagsreglerna. Reglerna för likvidationsskyldighet bör enligt STUs mening ses över i enlighet med bidragsskattekommitténs förslag.

Det torde stå klart att det är angeläget att staten lämnar stöd med sådana regler att syftet med stödet uppnås. Att ett bolag kan tvingas i likvidation på grund av uppburet statligt utvecklingsstöd måste därför förebyggas. STU anser därför att även projektinriktat stöd skall behandlas så att vid bedömningen av om likvidationsplikt föreligger, företaget äger bortse från skuld på grund av uppburet stöd från STU.

Sveriges advokatsamfund tar upp frågan om särbehandling av riskkapital som lämnas även av andra än staten. Samfundet anför:

Samfundet kan tillstyrka att likvidationsregeln i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen ändras för att möjliggöra stödformer med riskvilligt kapital men anser att man i statens och näringslivets intresse samtidigt borde ta ställning till den rättsliga behandlingen av privat stöd med riskvilligt kapital.

En första fråga är om staten som föreslagits generellt skall avstå från att i likvidation och konkurs konkurrera med övriga oprioriterade borgenärer. Detta innebär en förändring i förhållande till vad som nu gäller beträffande vissa typer av statliga lån och bidrag och beträffande vissa av de i betänkandet redovisade villkorslånen (NCB, AB Bofors-Kilsta, där det ena villkorslånet

t. o. m. är prioriterat, och Svenska Rayon AB, där lånet visserligen satts efter skulderna i allmänhet men före ägarstödet).

Stöd med riskvilligt kapital lämnas ju även av andra än staten. Sälunda är det i första hand aktieägarna som brukar lämna stöd. Detta sker genom lån som eftersätts eller genom aktieägartillskott som stundom förenas med det villkoret att när bolaget har utdelningsbar vinst, sådant aktieägarstöd skall återbetalas som en skuld. Vidare förekommer det att stora leverantörer eller stundom kanske kunder har intresse av att stödja ett annat bolag med riskvilligt kapital och villkorligt efterger del av kundfordran eller förskott.

Det finns då anledning överväga huruvida statens fordran skall generellt sättas efter alla andra fordringar. Detta synes i vart fall inte vara befogat i relation till stöd av likartad karaktär som lämnas av aktieägaren. (Jämför villkorslånet till Svenska Rayon AB).

Företagsstöd från aktieägare och leverantörer med riskvilligt kapital som inte konkurrerar med borgenärernas fordringar förekommer i betydande omfattning särskilt inom industri och handelsföretag och i utlandsägda företag som inte kan stödjas med koncernbidrag. Därför finns det anledning att överväga om inte en ändring i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen borde omfatta också sådant stöd.

När förluster tärt på ett bolags eget kapital och stöd från aktieägare eller leverantörer för att undvika likvidation aktualiseras, försätts styrelse och företagsledning i ett svårt dilemma. Å ena sidan vill de inte ifrågasätta en "gynnares" ord, att erforderligt stöd skall lämnas, å andra sidan saknar de ett klart formellt stöd för att begära en skriftlig bekräftelse härpå. Om 13 kap. 2 § aktiebolagslagen innehöll en klar bestämmelse om att vid beräkningen av det egna kapitalets storlek hänsyn inte behövde tas till skriftligen utfäst stöd som i händelse av konkurs eller likvidation skall betalas först sedan övriga skulder till fullo betalats, skulle det innebära ett ökat tryck på aktieägaren att sanera balansräkningen i de former lagen föreskriver.

Villkorliga aktieägartillskott lämnas också som regel på villkor mycket likartade dem som nu beskrivs i förslaget till nytt tredje stycke i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Det är därför enligt samfundets mening svårt att se att det finns något bärande skäl för olika behandling av dylikt stöd från statens respektive från ägarens sida. Om även ägarens stöd kunde behandlas i samma paragraf kunde också samtidigt behandlas frågan om prioriteten mellan sådant stöd och statens stöd.

Norrlunds-fonden ifrågasätter om den föreslagna ändringen är erforderlig. Fonden anför:

Det kan väl ifrågasättas, om en ändring av aktiebolagslagen är erforderlig på sätt som föreslagits för att beräkna det egna kapitalets storlek – kontrollera om likvidationsplikt föreligger. I promemorian behandlas lån med villkorlig återbetalningsskyldighet. Även om dessa lån redovisas såsom lån, är de dock icke en verklig skuld förrän bolagets resultat medger återbetalning eller att andra särskilda förhållanden som föranleder återbetalning har inträtt. I en tänkt likvidationspliktssituation är därför s. k. villkorslån icke återbetalningspliktiga och således icke heller skuld. En borgenär kan icke hos gäldenär få bättre villkor vid likvidationsplikt än förut.

Norrlandsfondens uttalande avser icke eventuella juridiska formella skäl för en ändring av ifrågavarande paragraf i aktiebolagslagen.

BFN, som avstyrker förslaget, anför:

Det är *BFN*'s uppfattning att villkoren för statlig stödverksamhet bör utformas på ett sådant sätt att gällande redovisningsprinciper och god redovisningssed kan tillämpas vid bokföringen av desamma. Mot bakgrund härav avstyrker nämnden av principiella skäl promemorians förslag till komplettering av 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. ABL.

Finner emellertid departementet ändå det vara nödvändigt komplettera likvidationsbestämmelserna i ABL på sätt som föreslås i industridepartementets promemoria bör det enligt *BFN*'s mening klart framgå av motivuttalanden och lagtext att det är fråga om en specialregel som bara skall tillämpas i undantagsfall och att övriga borgenärer inte får bli lidande på grund av återbetalningar på villkorslån.

I den föreslagna lagtexten talas om "beroende av bolagets resultatutveckling". En positiv resultatutveckling innebär inte nödvändigtvis att ett bolag har råd med återbetalning; tidigare ekonomisk situation kan lägga hinder i vägen, om man vill att bolaget skall överleva på sikt. Möjligheten till återbetalning bör med hänsyn till övriga borgenärer snarare knytas till "bolagets resultat" och måhända också begränsas till årets resultat (eller del därav) enligt särskild definition, t. ex. resultat före bokslutsdispositioner men efter skatt.

Uttrycket "eller liknande omständighet" är också oklart och kan inbjuda till icke önskvärda analogitolkningar i andra situationer och bör därför utgå.

Nämnden ser det som besvärande att behöva belasta en allmängiltig lagtext med alltför detaljerade instruktioner vad avser en undantagsregel och vill därför föreslå att departementet överväger en begränsad utbyggnad av lagtexten med hänvisning till god redovisningssed och i stället fyligare motivuttalanden.

Även *Svenska bankföreningen* och *Sveriges industriförbund* har principiella invändningar mot förslaget. Dessa remissinstanser anför:

I princip bör ändringar inte företas i civilrättslig lagstiftning för att möjliggöra för staten att lämna stöd till företag utan att likvidationsreglerna skall bli tillämpliga. Enligt vår mening borde i stället villkoren för den här aktuella stödgivningen utformas på så sätt att gällande redovisningsmässiga principer kan återopas och således ingen lagändring skulle behövas.

Vi är emellertid medvetna om, såsom också framhålls i promemorian, att hinder av olika skäl kan finnas att i vissa fall formulera villkoren så att någon likvidationsskyldighet inte skulle uppträda. Med hänsyn härtill anser vi att en ändring i aktiebolagslagen kan vara motiverad, eftersom annars syftet med stödåtgärderna skulle förfelas.

En ändring av lagtexten på förslaget sätt innebär emellertid att en i aktiebolagsrätten bärande, viktig princip rörande skyddet för det egna kapitalet rubbas. Detta reser frågan vad som över huvud taget skall inräknas bland ett företags skulder och om det finns skäl att någon viss skuld inte skall medtas vid en likvidationsberäkning. Det finns anledning att i detta sammanhang peka på det förhållandet att vid kreditgivning med s. k. negativ klausul bland skulderna inte räknas in sådana skulder som är efterställda.

dvs. vilka inte skall betalas förrän övriga borgenärer gottgjorts. Detta leder enligt vår mening till att det borde övervägas, om det finns anledning att låta också annan kreditgivare än staten undvika likvidationsskyldighet hos låntagaren genom ett efterställningsvillkor. Enligt vår mening borde ett sådant vidare syfte med den ifrågavarande bestämmelsen självfallet vara att de nu gällande reglerna för beräkning av det egna kapitalets storlek i samband med en likvidationsprövning bör kunna rubbas endast i klart angivna undantagsfall.

Om en bestämmelse av i promemorian föreslagen innebörd – trots de principiella invändningar som kan resas däremot – skall införas, är det angeläget att ytterligare precisera lagtexten. Det är således enligt vår uppfattning felaktigt att ange att återbetalningen till staten är beroende av bolagets resultatutveckling. Villkoret för fullgörandet av betalningsskyldigheten måste knytas till att återbetalning endast får ske ur tillgängligt fritt eget kapital. En hänvisning såsom föreslagits till bolagets resultatutveckling eller liknande omständighet medför dessutom i sin oklarhet risk för att undantagsbestämmelsen får en mer generell räckvidd än som torde ha avsetts.

Sammanställning av remissyttranden över bidrags-skattekommitténs betänkande (Ds B 1982:8) Förslag till ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto

1 Inledning

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av riksskatteverket (RSV), allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO), kammarrätterna i Stockholm och Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus, Västernorrlands samt Göteborgs och Bohus län, bokföringsnämnden (BFN), Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Kooperativa förbundet (KF), Svenska revisorsamfundet SRS, Sveriges industriförbund och Sveriges redovisningskonsulters förbund. Länsstyrelsen i Malmöhus län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från Skånes handelskammare.

I följande sammanställning redovisas i ett första avsnitt remissyttrandena rörande en utvidgad avdragsrätt för avsättning till internvinstkonto. Därefter redovisas remissinstansernas synpunkter på hur internvinsten skall beräknas. I det sista avsnittet tas vissa övriga frågor upp.

2 Utvidgad rätt till avdrag för avsättning till internvinstkonto

Kommittén föreslår att reglerna om avsättning till internvinstkonto skall bli tillämpliga även på varje försäljning från ett svenskt företag till ett utländskt företag under förutsättning att båda tillhör en koncern med ett svenskt moderföretag. Det nuvarande kravet på att säljaren måste vara moderföretag och köparen dotterföretag skall alltså enligt förslaget slopas.

Övervägande antalet remissinstanser är positiva till den föreslagna utvidgningen. *Länsstyrelsen i Stockholms län* är emellertid av den uppfattningen att en generell utvidgning inte bör ske och föreslår i stället att en möjlighet till dispens införs. Även *AO* ifrågasätter den föreslagna lagändringen.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Länsstyrelsen har i sitt yttrande över Volvos framställning till budgetdepartementet avstyrkt en utvidgning av tillämpningsområdet för reglerna om avsättning till internvinstkonto. Såväl principiella som kontrolltekniska betänkligheter har framförts.

Frågans behandling inom kommittén har, som länsstyrelsen ser det, inte tillfört något som kan motivera ett ändrat ställningstagande. Vad som hänt sedan länsstyrelsen förra gången hade att yttra sig i frågan är egentligen bara

att samtliga kommittéer inom beskattningsområdet fått tilläggsdirektiv att redogöra för de kontrolltekniska konsekvenserna av lämnade förslag och redovisa underlag för bedömningar i detta avseende. De effekter som förslagen kan medföra i form av resursåtgång och kontrollmetoder skall belysas. Förslagen skall ta hänsyn till de tillämpningsproblem som kan uppstå osv.

Det har alltså klargjorts att ändringar i skattelagstiftningen inte får leda till ökade tillämpnings- och kontrollsvårigheter. I vart fall skall belysas hur tillkommande arbetsuppgifter skall hanteras. Kommittén kan inte sägas ha efterkommit dessa direktiv utan nöjt sig med att i allmänna ordalag hänvisa till de krav aktiebolagslagen uppställer på koncernredovisning och de åligganden revisorerna har att se till att gällande lagar efterlevs.

Kommittén tycks i sina resonemang ha haft enbart Volvo och andra börsnoterade företag för ögonen. Här är säkert i regel den interna kontrollen och därutöver revisorernas kontroll i regel tillräcklig. Emellertid finns alltid en mängd mindre nogräknade personer och företag som på ett inte avsett sätt utnyttjar regler av det här slaget. Detta i förening med att det är uppenbara svårigheter att på ett tillfredsställande sätt kunna få tillgång till och kontrollera utländska dotterbolags räkenskaper gör att länsstyrelsen från kontrolltekniska utgångspunkter fortfarande ställer sig negativ till förslaget. Länsstyrelsen vill passa på att hänvisa till vad Brottsförebyggande rådet redovisade om problem av det här slaget i PM 1980:3, "Utländsbeskattning 1", och som ledde till förslaget om omvänd bevisbörda vid utlandstransaktioner. Länsstyrelsen tillstyrkte det förslaget och anser att motsvarande synsätt bör anläggas på den fråga det nu gäller. Man bör med andra ord vara försiktig med att tillskapa ytterligare regler, som medför att förutsättning för kontroll är att materialet kan erhållas från utländska företag.

Vad gäller det berättigade i att utvidga reserveringsrätten på sätt nu föreslagits kan länsstyrelsen hålla med om att en förändring i organisationen, som i Volvos fall, i och för sig inte skall behöva leda till försämringar i skattemässigt hänseende. Särskilt gäller det om koncernbolagen är helägda.

Sammanfattningsvis är länsstyrelsen av den uppfattningen att en utvidgning av reglerna för generell tillämpning inte bör ske. Samtidigt har länsstyrelsen förståelse för att det för enstaka företag – som i Volvos fall – kan te sig obilligt och dessutom från handelspolitisk synpunkt olämpligt att inte kunna göra en avsättning även i de situationer det nu är fråga om. Länsstyrelsen vill därför föreslå att en dispensmöjlighet öppnas för dessa fall.

AO:

Kommitténs förslag har föranletts av en skrivelse till Budgetdepartementet från AB Volvo om ändring av bestämmelserna om avdrag för avsättning till internvinstkonto. Anmodad att avge yttrande över den skrivelsen avstyrkte jag – med hänvisning även till vad företagsskatteberedningen anfört i frågan – den begärda ändringen av såväl principiella som praktiska skäl. Kommittén har beträffande principfrågan inte tillfört analysen något nytt utöver beredningens diskussion.

Som framfördes av företagsskatteberedningen är skälet till att internvinsteliminering *måste* ske vid upprättande av koncernredovisning att förhindra

att utdelning från moderbolaget sker av realiserade vinster. Internvinstelimineringen är således egentligen ingen angelägenhet för det enskilda företaget.

Den egendomliga ställning avdragsrätten för internvinst intar i det skatterättsliga systemet framgår av att om reserveringen visar sig ha varit befogad – dvs. internvinsten kan inte realiseras vid en försäljning till utomstående – skall reserven lösas upp och beskattning ske. Vidare har i praxis en företagen internvinstkontoavsättning ansetts inskränka utrymmet för nedskrivning på fordran på det dotterbolag till vilken internförsäljningen skett (jfr kammarrättens i Stockholms dom den 28 mars 1979, mål nr 655--656--1977). Denna inställning i praxis går tillbaka på ett departementschefsuttalande i prop. 1964:40, s. 23. Sakligt sett finns ingen grund för en sådan koppling. Risken för förlust på en fordran har ju ingenting med ev. gjord internvinstreservering att göra. Den försäljning som medfört internvinsten kan f. ö. ha skett mot kontant betalning.

Exemplen visar att regeln inte har en logisk placering i ett inkomstskattesystem med de enskilda företagen i en koncern som skattesubjekt. Med hänsyn härtill vill jag ifrågasätta den föreslagna utvidgningen av regeln, även om jag har förståelse för argumentet att nuvarande begränsning till en viss koncernstruktur kan te sig godtycklig.

Vad beträffar de praktiska konsekvenserna vill jag eftertryckligt framhålla risken av ökning i antalet fall och kontrollsvårigheterna. Kommittén anger att det finns 3 696 koncerner och 864 utländska dotterföretag och drar därav slutsatsen att ökningen blir måttlig. Jag vill dock framhålla att i dessa koncerner ingår 17 374 företag, varav 7 593 verksamma. Det är till dessa sistnämnda grupper som avsättningsrätten utvidgas. I dessa grupper inryms inte bara stora företag med välutvecklade rutiner för dokumentation av transaktionsunderlag och där internkontrollen säkerställs genom att många personer är involverade i transaktionerna utan även små företag utan sådana garantier mot otillbörligt utnyttjande av reglerna.

Själva granskningsproceduren och kontrollmöjligheterna kräver avsevärda och högt kvalificerade resurser om någon meningsfull granskning skall kunna göras. I det fåtal fall där avsättning prövats i skattedomstolarna har det krävts taxeringsrevision för att uppdaga felaktigheterna. Själva metoderna för beräkningen kan vara mycket komplicerade. Ett autentiskt exempel bifogas.¹ Granskning krävs också av redovisningen för det utländska koncernbolaget. De praktiska möjligheterna härtill torde trots förbättrade kontakter med utländska skattemyndigheter vara ytterst små.

Sammanfattning

Enligt regeringens direktiv (1982:27) till samtliga kommittéer och utredare inom skatteområdet bör förenklingar och effektiviseringar av kontrollarbetet särskilt beaktas. Kommitténs förslag leder till att ett ytterst svårkontrollerbart område utvidgas. Med hänsyn härtill och till att företagen genom lämplig omstrukturering av sina koncerner eller genom omläggning av faktureringsrutiner kan komma i åtnjutande av reserveringsrätten redan med nuvarande regler samt till att reserveringsrätten i de flesta fallen kan vara endast av marginell betydelse vid sidan av lagernedskrivning m. m. ifrågasätter jag den föreslagna lagändringen. Härtill kommer att den principiella grunden för reserveringsrätten är diskutabel.

¹ Har här utelämnats.

RSV:

RSV har vid två tidigare tillfällen yttrat sig i frågan om en utvidgad avdragsrätt för internvinstkontoavsättningar. Företagsskatteberedningen ansåg i sitt slutbetänkande att någon utökning av den avdragsberättigade kretsen inte skulle ske. RSV anförde i sitt remissvar att det från materiella utgångspunkter inte fanns några avgörande hinder mot att låta även andra koncernföretag än moderföretaget omfattas av avdragsrätten. Samtidigt framhöll dock RSV att ytterligare kontrollresurser kunde komma att krävas om avsättningarna blev mer utbredda. Därvid nämndes särskilt att även kontroll av det utländska bolagets räkenskaper kunde vara erforderlig. Administrativa skäl talade dock enligt RSV:s mening för beredningens förslag.

AB Volvo har därefter i en framställning till budgetdepartementet föreslagit att andra koncernföretag än moderbolag genom dispens skall kunna medges avdrag för avsättningar till internvinstkonto. Remissyttrande över framställningen inhämtades bl. a. från RSV som ansåg att de skäl som Volvo anfört för en utvidgad avdragsrätt var sakligt motiverade. RSV motsatte sig därför inte att dispensregeln infördes. I remissvaret erinrades dock om vad RSV tidigare anfört om kontrollaspekterna.

AB Volvos framställning var föranledd av en planerad organisationsförändring. Under senare år har flera större koncerner omorganiserats varvid både tillverkning och försäljning överförts till dotterbolag. Kvar i moderbolaget ligger därefter endast koncernledning och koncerngemensamma funktioner. Med nuvarande regler medges inte avdrag för avsättning till internvinstkonto vid försäljning mellan systerbolag. Avdragsrätten är således beroende av hur koncernen organisatoriskt är uppbyggd.

De skäl som anförts mot en utvidgad avdragsrätt är att en ökning av kontrollproblemen kan befaras. Som påpekats i betänkandet blir dock den kontroll som taxeringsmyndigheterna har att utföra av i princip samma slag antingen det är ett moderbolag eller ett dotterbolag som skall kontrolleras. Kommittén anser att den utbyggnad av de civilrättsliga reglerna för koncernredovisning som skett under senare år garanterar ett bättre uppgiftsunderlag än det som stod till buds under den tidigare aktiebolagslagens tid. Skyldighet att i årsredovisningen lämna koncernredovisning och förteckning över dotterbolag finns dock endast för moderbolag. Vid granskning av dotterbolags deklARATIONER vid den årliga taxeringen har taxeringsnämnderna således inte någon överblick över koncernen, vilket kan anföras som ett skäl mot den föreslagna utvidgningen av avdragsrätten. Det omfattande underlag som upprättas inom företagen vid beräkning av internvinst medför emellertid att det i praktiken endast i undantagsfall förekommer någon kontroll av avsättningarna vid deklarationsgranskningen. Kontrollen sker i stället vid taxeringsrevisioner.

Av rättviseskäl är det önskvärt att även bolag i koncerner med annan organisation än den traditionella får möjlighet till avdrag för avsättning till internvinstkonto. RSV tillstyrker därför att den föreslagna utvidgningen av reglerna i punkt 15 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen genomförs. Därvid har beaktats att kontrollbehovet visserligen ökar kvantitativt men att kontrollproblemen inte torde bli av annan art än för närvarande.

Kammarrätten i Stockholm:

Det är angeläget att utformningen av skattereglerna inte i onödan motverkar en rationell organisation av svenska företag. Den nuvarande regleringen kan som AB Volvo har påtalat – onekligen verka i sådan riktning. Detta talar för att en ändring sker i enlighet med vad kommittén har föreslagit.

Mot den föreslagna utvidgningen har ibland anförts att vinsten för ett säljande dotterföretags del är definitiv och att det därför skulle vara principiellt felaktigt att medge ett sådant företag rätt till avdrag för avsättning till internvinstkonto. Det står emellertid bäst i överensstämmelse med grundtankarna bakom koncernreglerna att inte betrakta en koncernvinst som definitiv förrän försäljning sker till utomstående. Kammarrätten ansluter sig alltså i denna del till kommitténs uppfattning (bet. s. 43).

Allmänt sett är det önskvärt att skattelagstiftningen och de civilrättsliga bestämmelserna, särskilt när det gäller redovisning, i så stor utsträckning som möjligt stämmer överens. Detta skulle tala för att den aktuella reformen inte endast görs tillämplig i exportsammanhang utan även vid internförsäljning till ett inhemskt dotter- eller syskonföretag. Därmed skulle man emellertid gå utöver syftet med 1964 års reform. Lika med kommittén (bet. s. 41) anser kammarrätten därför att frågan om en sådan utvidgning inte bör tas upp i förevarande sammanhang.

En förutsättning för en ändring i enlighet med förslaget bör vara att den varken underlättar skatteflykt eller kräver väsentligt ökade resurser för en effektiv kontroll. En reform torde visserligen medföra att antalet fall då avsättning får ske ökar. I och med att enligt förslaget uppgift om gjorda reserveringar till internvinstkonto skall lämnas i säljarbolagets deklaration samt att, i enlighet med gällande rätt, avsättningen skall återföras till beskattning påföljande år då en ny bedömning sker, föreligger emellertid enligt kammarrättens mening inte några egentliga risker i de aktuella hänseendena. I samma riktning verkar reglerna om koncernredovisning i 1975 års aktiebolagslag i förening med det förhållandet att moderföretaget skall vara svenskt. Något skäl att från kontrollsynpunkt avvisa kommitténs förslag föreligger därför inte.

Om förslaget genomförs kommer det att innebära att den förmån som tillerkänns företag inom svenska koncerner inte kommer utlandsägda svenska dotterföretag till del. Det kan ifrågasättas om inte detta resultat rimmar mindre väl med de principer om lika behandling som har kommit till uttryck i många dubbelbeskattningsavtal men det ligger i linje med den ståndpunkt som har intagits i svensk lagstiftning i andra sammanhang och får därför godtas.

Kammarrätten i Göteborg:

Rätten till avdrag för avsättning till internvinstkonto förutsätter redan enligt gällande rätt bl. a. att den skattskyldige förebringat tillförlitlig utredning om hur det utländska bolaget redovisat de lagertillgångar internvinsten avser. Eftersom avsättningen dessutom skall återföras till beskattning påföljande år kan den föreslagna utvidgningen inte anses medföra att kravet på kontrollmöjligheter mot skatteflykt åsidosätts även om en viss ökning av antalet avsättningar skulle ske. Ej heller kan förslaget befaras medföra ytterligare skatteprocesser eftersom skattefrågan endast innebär en förskjutning av beskattningen med ett år.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Länsstyrelsen delar kommitténs uppfattning att några bärande sakliga skäl inte kan anföras för att begränsa rätten till avdrag för avsättning till internvinstkonto till att gälla endast försäljningar från ett moderföretag till ett utländskt dotterbolag. Svenskt koncernbolag med inhemskt moderföretag bör ha samma rätt till avsättning vid försäljning till utländskt systerbolag. Att bestämmelser om systerbolags rätt till avsättning inte infördes i kommunalskattelagen redan år 1964, då reglerna om internvinstkonto genomfördes för moderföretag, synes ha berott på ett förbiseende (Jfr Mattsson, Svensk Skattetidning, år 1974, sid. 407). Det är befogat att nu rätta misstaget i 1964 års lagstiftning.

BFN:

BFN finner att kommitténs överväganden och förslag vad avser avsättning till internvinstkonto i allt väsentligt har sin utgångspunkt i gällande redovisningsregler och god redovisningssed såsom dessa kommer till uttryck i bokföringslagen och i associationsrätten.

BFN tillstyrker sålunda kommitténs förslag till ändring om avsättning till internvinstkonto.

Såsom framhålles i betänkandet förutsätter gällande regler att avsättningen till internvinstkonto gjorts i räkenskaperna. Nämnden vill i det sammanhanget peka på att enligt god redovisningssed förändringar i avsättningen till internvinstkonto tas upp såsom bokslutsdisposition i resultaträkningen och den balanserade avsättningen såsom obeskattad reserv i balansräkningen.

KF finner kommitténs förslag mycket välmotiverat och tillstyrker att det snarast läggs till grund för lagstiftning. Sveriges Industriförbund framhåller att de yrkanden som förbundet tidigare framfört i frågan i huvudsak tillgodoses genom utredningens förslag.

Länsstyrelserna i Västernorrlands samt Göteborgs och Bohus län, Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Svenska revisorsamfundet SRS och Föreningen Sveriges redovisningskonsulters förbund tillstyrker, som tidigare nämnts, den föreslagna utvidgningen.

3 Internvinstens beräkning

Kommittén berör i betänkandet två frågor som gäller beräkningen av internvinstens storlek, nämligen dels hur det säljande bolagets anskaffningskostnad skall beräknas, dels betydelsen av att det utländska dotterbolaget inte är helägt. Kommittén anser att kontoavsättningen liksom f. n. bör beräknas med utgångspunkt i varornas anskaffningskostnad och att minoritetsposten i dotterföretaget inte behöver beaktas.

Flertalet remissinstanser har anslutit sig till eller avstått från att kommentera kommitténs ställningstaganden beträffande internvinstens beräkning och förekomsten av minoritetsdelägare i dotterbolaget. Några remissinstanser har emellertid haft en från kommittén avvikande uppfattning.

RSV:

I betänkandet berörs även två förslag angående beräkningen av internvinstens storlek. Det ena förslaget, som ursprungligen fanns i företagsskatteberedningens slutbetänkande, avser en ändring i anvisningstexten av ordet "anskaffningskostnad" till "kostnad". Avsikten med ändringen är att inte ett större belopp än den hos det säljande företaget redovisade vinsten skall kunna reserveras.

Med anledning av detta förslag har kommittén anfört att även om de civilrättsliga reglerna om internvinst utgör bakgrunden till den skattemässiga rätten till internvinstreservering föreligger inte någon direkt överensstämmelse mellan de civilrättsliga och skatterättsliga reglerna. Med hänsyn härtill anser kommittén att det inte bör möta några särskilda betänkligheter att behålla den nuvarande regeln där internvinsten beräknas med utgångspunkt från varornas anskaffningskostnad.

I anskaffningskostnaden för varor ingår enligt gängse företagsekonomisk terminologi inte exempelvis tull, frakt och övriga försäljningskostnader. Detta innebär att den i kommunalskattelagen definierade internvinsten påverkas av om säljaren eller köparen påtar sig dessa kostnader, dvs. av valet av transportklausul. Om moderbolaget levererat varorna fritt dotterbolagets ort erhålles avdrag för avsättning till internvinstkonto för både vinst och försäljningskostnader. I själva verket medger reglerna avdrag även i fall när någon internvinst inte redovisas, t. ex. när priset sätts till summan av anskaffnings- och försäljningskostnader. RSV anser inte att avdrag skall ske vid taxeringen för mer än redovisad internvinst utan föreslår att lagtexten ändras i enlighet med företagsskatteberedningens förslag.

Det andra förslaget, som lämnats av länsstyrelsen i Stockholms län vid remissbehandlingen av AB Volvos framställning, avser avdragets storlek när det utländska bolaget inte är helägt. När koncernredovisningar upprättas eliminerar endast internvinster motsvarande ägarandelen i koncernföretag. Vid taxeringen medges avdrag för hela internvinsten oavsett om dotterbolaget är helägt eller inte. Länsstyrelsen har föreslagit att avdraget skall proportioneras i förhållande till ägarandelen.

När det gäller internvinstreservering för försäljningar till bolag som inte är helägda är det teoretiskt riktiga förfarings sättet att reservering sker endast i proportion till moderbolagets ägarandel, då övriga delägare i köparbolaget står risken för resten av internvinsten. Om minoritetsintressen finns i flera led kan moderbolagets ägarandel i t. ex. dotterdotterbolag avsevärt understiga 50 %. Nuvarande schablonregel är således i vissa fall anmärkningsvärt gynnsam. I betänkandet har anförts att en ändring av reglerna på denna punkt skulle avsevärt komplicera den praktiska tillämpningen. I jämförelse med övriga beräkningar och avstämningar som erfordras vid internvinstavsättningar är dock den räkneoperation, varigenom ägarandelen beräknas, förhållandevis enkel. RSV anser därför inte att de praktiska problemen hindrar att internvinstavsättningen beräknas med hänsynstagande till storleken av koncernens andel i förlustrisken för ej realiserad vinst.

AO:

Vad beträffar vinstberäkningen får jag anföra. Kommittén framhåller (s. 47) att de civilrättsliga och skatterättsliga reglerna tillgodoser skilda syften. Därefter sägs att det i skattehänseende "inte är fråga om att fastställa storleken av en verklig vinst". Fråga skulle således vara om en allmän

skattekreditskapande reserv för exportföretagen. Kommitténs påstående är anmärkningsvärt sett mot bakgrund av företagsskatteberedningens omfattande överväganden om hur skattecreditbildningen i företagen skulle gå till och dess samtidigt framförda förslag att – närmast som ett förtydligande – ändra ordvalet i lagtexten. Att det från redovisningstekniska och civilrättsliga utgångspunkter är endast den "verkliga" vinsten (dvs. vinst efter bl. a. försäljningskostnader) vid försäljning till koncernbolag som skall elimineras i koncernredovisningen torde det inte råda någon diskussion om. Internvinst som begrepp är "skillnaden mellan balansvärde och koncernsjälvkostnadspris på varulager för återförsäljning" (Hansen, Handbok i redovisning, Stockholm 1971, s. 432).

Att hänsynstagande till lägre ägande än 100 % skulle innebära en komplikation är ovedersägligt. Den är dock helt obetydlig i förhållande till beräkningen av själva vinsten och kontrollen därav. Dessutom torde beräkningen ändå utföras av företagen i samband med upprättandet av koncernbokslutet. Det bör framhållas att kommitténs förslag innebär att skillnaden mellan reserveringsrätt och andel i internvinst kan bli ännu större än i dag. Om både det svenska och det utländska dotterbolaget innehas till endast 51 % av det gemensamma moderbolaget kommer nämligen endast ca 26 % av internvinsten att belöpa på koncernen. För att förhindra reservavsättning vid alltför utspädd ägargemenskap vill jag ifrågasätta om inte – i vart fall vid affärer mellan systerbolag – det gemensamma moderbolaget bör äga mera än 90 % av aktierna. Man skulle då ansluta till den gränsdragning som i beskattningshänseende gäller för vissa andra specialbestämmelser för företag som ingår i koncern. Över huvud taget måste det anses olämpligt att vid intäktsberäkningen använda ett så pass oprecist begrepp som koncern. Enligt såväl aktiebolagslagen som lagen (1980:1103) om årsredovisning m. m. i vissa företag kan koncernförhållande faktiskt föreligga utan gemensamhet i ägandet. Huvudregeln i dessa lagar tar för övrigt sikte på röstetalsdominans som är helt ovidkommande för beräkning av på koncernen belöpande andel av internvinst.

Om förslaget ändå leder till lagstiftning bör bestämmelserna utformas så att de blir entydiga. Risk finns annars för att tillämpningen utvecklar sig mot en sådan snårighet som föranledde precisering av de tidigare så diffusa bestämmelserna om kommissionärsföretag (43 § 2 mom. kommunalskatte-lagen). Det bör framgå att reserveringen skall avse den verkliga vinsten, dvs. samtliga kostnader skall i princip beaktas. I stället för mångtydiga begrepp som moderföretag, dotterföretag, koncern osv. bör anges vid vilken grad av gemensamhet i ägandet bestämmelserna får tillämpas. Vid lägre ägande än 90 % bör – om avsättning alls skall få ske – reduktion av internvinsten göras på samma sätt som vid upprättande av koncernredovisning.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Som förslaget är utformat sträcker sig dock avsättningsrätten längre än vad som är befogat. Länsstyrelsen påpekade redan i det förra yttrandet att försäljning till ett dotterbolag som ägs till endast 51 % ger full avdragsrätt trots att vinstelimineringen enligt koncernreglerna förutsätter en proportionering. Vidare bör ånyo erinras om företagsskatteberedningens påpekande på sin tid att "anskaffningskostnad" i stället för "kostnad" som beräkningsgrund ger möjlighet till för hög avsättning. Kommittén avfärdar konsekvenser av det slaget med att det i skattehänseende – till skillnad från i civilrättsligt

hänsecende – inte är fråga om att fastställa storleken av en verklig vinst och att det dessutom endast är fråga om ett tidsmässigt begränsat uppskov med beskattningen. Man godtar således att reglerna leder till konsolidering. Länsstyrelsen anser det principiellt felaktigt.

Vill man nå överensstämmelse med de civilrättsliga reglerna, vilket är grundtanken med reserveringsmöjligheten, borde det kravet ställas att dotterbolaget skall vara helägt, eller, i enlighet med andra koncernregler på skatteområdet, ägt till 90 %.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Länsstyrelsen anser, att det är felaktigt att moderföretaget skall få avdrag för hela internvinsten när dotterbolaget inte är helägt. Reserveringen bör endast få omfatta den del av vinsten som motsvarar moderföretagets andel i dotterbolagets aktiekapital. Den förlustrisk som kan anses ligga i den vid bokslutstillfället ännu inte realiserade vinsten på koncernförsäljningen drabbar moderföretaget oinskränkt endast om dotterbolaget är helägt. I annat fall fördelas förlustrisken mellan moderföretag och minoritetsägare i förhållande till aktieinnehaven. Äger ett moderföretag endast 51 % av aktierna i det utländska dotterbolaget kan moderföretaget sålunda endast drabbas av något mer än hälften av en förlust på försäljningen till dotterbolaget. Vinsten är till 49 % definitiv redan det beskattningsår då internförsäljningen äger rum. Därför kan det inte anses riktigt att moderföretaget genom avsättning till internvinstkonto skall erhålla uppskov med beskattningen av hela internvinsten tills lagertillgångarna försålts till köpare utanför koncernen.

Föreningen Sveriges Taxeringsrevisorer:

I fråga om delägda koncernbolag behöver enligt de civilrättsliga reglerna som internvinst i koncernresultaträkningen inte avräknas mer än vad som av denna vinst belöper på det aktuella bolaget. De skattemässiga reglerna torde dock medföra att avsättning till internvinstkonto får göras för hela internvinsten. Då så sker måste därför två delvis skilda underlag tas fram för beräkning av internvinsten. Enligt föreningens mening måste det underlättas för såväl företagen och deras revisorer som skattemyndigheterna om samma underlag kan användas. Så synes lämpligast kunna åstadkommas genom att i kommunalskattelagen införs en begränsningsregel beträffande avsättning för internvinst i icke helägda koncernbolag. Föreningen föreslår därför att i p. 15 av anvisningarna till 29 § KL föreskrivs att avsättningen inte får överstiga vad som i koncernresultaträkningen upptagits som internvinst vid överlåtelsen av ifrågavarande lagertillgångar.

4 Övriga frågor

AO framhåller att kommittén synes avse att avdragsrätten skall omfatta endast det fall där två systerföretag har ett gemensamt moderföretag i den meningen att moderföretaget direkt är moderföretag åt systerföretagen till skillnad mot att moderföretaget endast indirekt, via ett eller flera andra dotterföretag, är moderföretag till det ena eller båda systerföretagen. Om endast det förstnämnda fallet avses föreslår AO att detta i författningstexten uttryckes på följande sätt: "... när företaget och det utländska företaget är

dotterföretag till samma svenska företag." AO är vidare av kontrollskäl kritisk till att den föreslagna lagtexten möjliggör reserveringar vid affärer mellan två bolag som ägs av en och samma fysiska person.

Länsstyrelsen i Mulmöhous län uppger att det vid taxeringsrevisioner hos stora bolag i länet i några fall upptäckts felaktigheter vid avsättningar till internvinstkonton. Moderföretagen har förbisett att beakta den dolda reserven i de utländska dotterbolagens varulager vid beräkning av avdragsgilla reserveringar till internvinstkonton. För kontroll av avsättningarna är det sålunda, enligt länsstyrelsen, angeläget att det utländska företagens årsredovisning finns tillgänglig hos det moder- eller dotterföretag, som yrkar avdrag för avsättning till internvinstkonto, och att företagen på lämpligt sätt kan styrka befogenheten av yrkade avdrag. Länsstyrelsen föreslår vidare att det för rätt till avsättning till internvinstkonto skall krävas att moderföretaget och det utländska dotterbolaget har samma räkenskapsår:

Om bolagen har olika räkenskapsår skall lagernedskrivningen hos det utländska dotterbolaget – vilken nedskrivning skall reducera den avdragsgilla reserveringen hos moderföretaget – bedömas med hänsyn till förhållandena i det närmast föregående bokslutet. Länsstyrelsen menar, att för rätt till avdrag för avsättning till internvinstkonto bör kunna krävas att moderföretaget och det utländska dotterbolaget har samma räkenskapsår. I annat fall kan den dolda reserven i dotterbolagets varulager inte fastställas vid moderföretagets bokslutstillfälle och ett korrekt underlag för beräkning av reserveringen kan inte erhållas. Om bolagen har olika räkenskapsår skulle det kunna inträffa att dotterbolaget inte har något osålt varulager vid utgången av moderbolagets räkenskapsår. Anledning att göra reservering för internvinst skulle då saknas helt men likväl vara tillåtet enligt gällande rätt.

Kammarrätten i Göteborg anser att den föreslagna lagtexten skulle vinna på om inledningen till punkten 15 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370) ändrades i enlighet med följande: "Har moderbolag, moderförening eller sådant moderföretag som avses i lagen (1980:1103) om årsredovisning m. m. i vissa företag sålt lagertillgångar till"

Kommitténs förslag till ändring i taxeringslagen lämnas utan anmärkning av samtliga remissinstanser utom *KF*, som anför:

Såsom kommittén konstaterat förutsätter gällande lagstiftning att avsättningen till internvinstkonto gjorts i räkenskaperna, vilket får anses innebära krav på att den ifrågavarande posten kan särskiljas i redovisningen. Enligt *KF*:s uppfattning kan det vid sådant förhållande inte vara meningsfullt och till gagn för kontrollen att samma post skall behöva redovisas i deklarationsblankett. Det kan inte finnas skäl att belasta deklarationsblanketterna med onödiga uppgifter.

Bilaga 7

De remitterade förslagen

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 32 § 1 mom., anvisningarna till 19 §, punkt 4 av anvisningarna till 22 §, punkt 15 av anvisningarna till 29 § och punkt 1 av anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i anvisningarna till 29 § skall införas en ny punkt, 18 a, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Förslagen lydelse*

32 §

1 mom.¹ Till intäkt av tjänst hänföras:

avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i penningar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten;

pension och i den mån icke annat följer av vad nedan i 2 mom. stadgas livränta, som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring – dock, såvitt fråga är om sådan livränta till följd av personskada som icke avses i 2 mom., endast livränta eller del därav som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll – ävensom ersättning, som i annan form än livränta utgått på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst – dock icke ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarekostnader – samt undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som i 31 § avses samt engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt anvisningarna till 19 §.

Som intäkt av tjänst räknas jämväl annat belopp än ovan sagts – såsom vinstandel, återbäring eller vid återköp av försäkring uppbytt belopp –

1 mom. Till intäkt av tjänst hänföras:

avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i penningar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten;

pension och i den mån icke annat följer av vad nedan i 2 mom. stadgas livränta, som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring – dock, såvitt fråga är om sådan livränta till följd av personskada som icke avses i 2 mom., endast livränta eller del därav som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll – ävensom ersättning, som i annan form än livränta utgått på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst – dock icke ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarekostnader – samt undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som i 31 § avses samt engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt *punkt 1* av anvisningarna till 19 §.

¹ Senaste lydelse 1977:41.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

vilket utgått på grund av pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst.

Sådan ersättning på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare och som bestäms med hänsyn även till andra omständigheter än den försäkrades levnadsålder och anställningstid räknas endast delvis som intäkt av tjänst på sätt närmare anges i punkt 11 av anvisningarna. Motsvarande gäller i fråga om sådan avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten till arbetstagare. Även avgångsersättning som utbetalas till arbetstagare som omfattas av s. k. trygghetsavtal räknas endast delvis som intäkt av tjänst på det sätt som anges i punkt 11 av anvisningarna.

Har tjänsteinnehavare såsom löneförmån innehaft fastighet på sådant sätt, att garantibelopp för fastigheten skall enligt 47 § upptagas som skattepliktig inkomst för honom, skall dock intäkt, vilken tjänsteinnehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas såsom intäkt av jordbruksfastighet eller av annan fastighet.

Anvisningartill 19 §²

(första – sjunde styckena)

Socialhjälp, begravningshjälp samt underhåll, som lämnats fånge eller patient å hospital, m.m. dyl. är icke att hänföra till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller i fråga om till föreningar influtna medlemsavgifter.

Med skadeståndsförsäkring förstås försäkring, enligt vilken den försäkrade äger utfå ersättning för skadestånd vartill han är berättigad på grund av personskada (överfalls-skydd o.d.).

Ersättning till följd av personskada som utgår i annan form än periodisk utbetalning (engångsbelopp) och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur utgör skattepliktig intäkt såvida icke annat följer av övriga bestämmelser i denna lag.

Om engångsbelopp, som utgår till följd av personskada, utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst, skall dock 40 procent av beloppet avräknas såsom icke skattepliktig del. Uppbär skattskyldig två eller flera sådana engångsbelopp till följd av samma per-

1. Socialhjälp, begravningshjälp samt underhåll, som lämnats fånge eller patient å hospital, m.m. dyl. är icke att hänföra till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller i fråga om till föreningar influtna medlemsavgifter.

Med skadeståndsförsäkring förstås försäkring, enligt vilken den försäkrade äger utfå ersättning för skadestånd vartill han är berättigad på grund av personskada (överfalls-skydd o.d.).

Ersättning till följd av personskada som utgår i annan form än periodisk utbetalning (engångsbelopp) och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur utgör skattepliktig intäkt såvida icke annat följer av övriga bestämmelser i denna lag.

Om engångsbelopp, som utgår till följd av personskada, utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst, skall dock 40 procent av beloppet avräknas såsom icke skattepliktig del. Uppbär skattskyldig två eller flera sådana engångsbelopp till följd av samma per-

² Senaste lydelse 1981:1203.

Nuvarande lydelse

sonskada, skall vad som nu har sagts gälla varje sådant belopp. Vad som avräknas från ett eller flera engångsbelopp under beskattningsåret får emellertid – i förekommande fall tillsammans med vad som avräknats tidigare år – för samma personskada sammanlagt icke överstiga femton basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härvid skall avräknad del av ett engångsbelopp uttryckas i det basbelopp, som har fastställts för det år under vilket engångsbeloppet blivit tillgängligt för lyftning.

Utbytes sådan livränta eller del därav, som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, gälla bestämmelserna i föregående stycke beträffande sådant engångsbelopp. Utbytes annan livränta eller del därav, som utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, skall hela engångsbeloppet upptagas såsom skattepliktig intäkt. Sker utbyte, helt eller delvis, av annan livränta än nu sagts mot engångsbelopp, skall beloppet anses utgöra icke skattepliktig intäkt.

Lön, som utgår från arbetsgivare i sådana fall, då denne på grund av 3 kap. 16 § andra eller tredje stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring äger uppbära arbetstagaren tillkommande ersättning från allmän försäkringskassa, är skattepliktig intäkt. För arbetsgivaren är den av honom i nämnda fall uppburna ersättningen från försäkringskassan ävensom annan därifrån uppburen ersättning i anledning av kostnad för den anställdes räkning att betrakta som skattepliktig inkomst, dock att ersättningen icke är skattepliktig för arbetsgivaren, därest den till den anställda utbetalda lönen eller den för honom havda kostnaden utgör för arbetsgivaren icke avdragsgill utgift i förvärvskälla. Ersättning,

Föreslagen lydelse

sonskada, skall vad som nu har sagts gälla varje sådant belopp. Vad som avräknas från ett eller flera engångsbelopp under beskattningsåret får emellertid – i förekommande fall tillsammans med vad som avräknats tidigare år – för samma personskada sammanlagt icke överstiga femton basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härvid skall avräknad del av ett engångsbelopp uttryckas i det basbelopp, som har fastställts för det år under vilket engångsbeloppet blivit tillgängligt för lyftning.

Utbytes sådan livränta eller del därav, som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, gälla bestämmelserna i föregående stycke beträffande sådant engångsbelopp. Utbytes annan livränta eller del därav, som utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, skall hela engångsbeloppet upptagas såsom skattepliktig intäkt. Sker utbyte, helt eller delvis, av annan livränta än nu sagts mot engångsbelopp, skall beloppet anses utgöra icke skattepliktig intäkt.

Lön, som utgår från arbetsgivare i sådana fall, då denne på grund av 3 kap. 16 § andra eller tredje stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring äger uppbära arbetstagaren tillkommande ersättning från allmän försäkringskassa, är skattepliktig intäkt. För arbetsgivaren är den av honom i nämnda fall uppburna ersättningen från försäkringskassan ävensom annan därifrån uppburen ersättning i anledning av kostnad för den anställdes räkning att betrakta som skattepliktig inkomst, dock att ersättningen icke är skattepliktig för arbetsgivaren, därest den till den anställda utbetalda lönen eller den för honom havda kostnaden utgör för arbetsgivaren icke avdragsgill utgift i förvärvskälla. Ersättning,

Nuvarande lydelse

som annorledes än i form av pension eller annan livränta utbetalas av arbetsgivare vid yrkesskada eller arbetsskada i de fall, då arbetsgivaren står s.k. självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, räknas till skattepliktig inkomst enligt de grunder som skulle hava gällt vid försäkring enligt sistnämnda lag.

Skatteplikt föreligger inte för bidrag från stat eller kommun, som utgår enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning eller omskolning, till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda i den mån bidragen avser traktamente och särskilt bidrag. Flyttningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368) och flyttningsstöd enligt förordningen (1979:632) om regionalpolitiskt stöd utgör inte skattepliktig intäkt i följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka. Skatteplikt föreligger inte heller för bidrag som utgår enligt lagen (1960:603) om bidrag till vissa handikappade ägare av motorfordon.

(tionde – tolfte styckena)

Skatteplikt föreligger icke för engångsbidrag som utgår i samband med arbetsplacering som utgör led i arbetsmarknadsstyrelsens omhändertagande av flyktingar.

Skatteplikt föreligger ej heller för bidrag, som stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond till fullföljande av sitt ändamål utgiver för mottagarens utbildning.

Enligt 46 § 2 mom. första stycket 4) föreligger viss rätt till avdrag för

Föreslagen lydelse

som annorledes än i form av pension eller annan livränta utbetalas av arbetsgivare vid yrkesskada eller arbetsskada i de fall, då arbetsgivaren står s.k. självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, räknas till skattepliktig inkomst enligt de grunder som skulle hava gällt vid försäkring enligt sistnämnda lag.

Skatteplikt föreligger inte för bidrag från stat eller kommun, som utgår enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning eller omskolning, till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda i den mån bidragen avser traktamente och särskilt bidrag. Flyttningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368) och flyttningsstöd enligt förordningen (1979:632) om regionalpolitiskt stöd utgör inte skattepliktig intäkt i följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka. Skatteplikt föreligger inte heller för bidrag som utgår enligt lagen (1960:603) om bidrag till vissa handikappade ägare av motorfordon.

Omställningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368) och kontant arbetsmarknadsstöd utgör skattepliktig intäkt.

Skatteplikt föreligger icke för engångsbidrag som utgår i samband med arbetsplacering som utgör led i arbetsmarknadsstyrelsens omhändertagande av flyktingar.

Skatteplikt föreligger ej heller för bidrag, som stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond till fullföljande av sitt ändamål utgiver för mottagarens utbildning.

Enligt 46 § 2 mom. första stycket 4) föreligger viss rätt till avdrag för

Nuvarande lydelse

bidrag till barns underhåll. Sådant underhållsbidrag skall icke hänföras till skattepliktig inkomst.

(åttonde stycket)

Statsbidrag, som utgår till näringsidkare för hans näringsverksamhet, är icke skattepliktig inkomst, om bidraget använts för att bestrida kostnad för vilken rätt till avdrag icke föreligger vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningsskattavdrag. Har bidraget använts för att bestrida sådan kostnad i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är den kostnad för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall upptagas som intäkt, får den skattskyldige i stället åtnjuta avdrag för kostnaden vid taxeringen för det år då bidraget upptages som intäkt. Yrkande härom skall göras i deklarationen avseende det beskattningsår då yrkande om avdraget eljest enligt denna lag först skolat framställas. Återbetalas bidrag, som upptagits som intäkt, får den skattskyldige göra avdrag för det återbetalade beloppet. Har bidraget använts för att anskaffa tillgång, för vilken anskaffningskostnaden får avdragas genom årliga värdeminskningsskattavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag såsom anskaffningskostnad anses endast så stor del av kostnaden som icke täckts av bidraget. Är bidraget större än det taxeringsmässiga restvärdet för tillgången, skall ett belopp motsva-

Föreslagen lydelse

bidrag till barns underhåll. Sådant underhållsbidrag skall icke hänföras till skattepliktig inkomst.

2. Med statsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Med statsbidrag avses också stöd som behöver betalas åter endast om näringsidkaren inte uppfyller de villkor som har uppställts eller inte följer de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet.

Ett statsbidrag är icke skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningsskattavdrag. I övrigt gäller vad nedan sägs i tredje-femte styckena.

Har bidraget använts för sådan utgift i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Är utgiften för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall tas upp som intäkt, får den skattskyldige i stället göra avdrag för utgiften vid taxeringen för det år då bidraget tas upp som intäkt. Yrkande om detta skall göras i deklarationen för det beskattningsår då yrkande om avdraget annars enligt denna lag först skulle ha framställts. 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 värdeminskningsskattavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. I fråga om andra markanläggningar än täckdiken, skogsvägar och sådana som anskaffats av nyttjanderättshav-

Nuvarande lydelse

rande skillnaden utgöra skattepliktig intäkt för mottagaren. Återbetalas statsbidrag, som påverkat beräkningen av *anskaffningskostnaden* i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen påverkats. I den mån statsbidrag enligt vad nyss föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen *tillgodoföra sig* avdrag för den del som sålunda utgjort skattepliktig intäkt. Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager), *utgör bidraget skattepliktig intäkt, men skall å andra sidan* vid tillämpning av 41 § och anvisningarna till nämnda paragraf den del av lagret för vilken *anskaffningskostnaden* täckts av bidraget icke medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas statsbidrag, som använts för anskaffande av lagertillgångar, får den skattskyldige *göra avdrag för det återbetalade beloppet*. Tillgångarnas anskaffningsvärde skall därvid anses ökat med det återbetalade beloppet. *Vad som ovan sagts i detta stycke äger motsvarande tillämpning för statsbidrag i form av anorteringsfritt lån (avskrivningslån). Omställningsbidrag enligt arbetsmarknadskungörelsen (1966:368) och kontant arbetsmarknadsstöd utgör skattepliktig intäkt.*

(nionde stycket)

Stöd som staten lämnar till företag i form av lån, för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av företagets framtida resultatutveckling eller annan liknande omständighet, skall inte anses som skattepliktig inkomst. Regeringen kan dock, om synnerliga skäl därtill föreligger, på ansökan av företaget besluta att lånebeloppet skall anses utgöra skattepliktig intäkt i företagets näringsverksamhet. I beslutet skall anges om lånet i sin

Föreslagen lydelse

vare skall dock såsom anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften för anläggningen minskad med fyra tredjedelar av bidraget. Är bidraget större än det skattemässiga restvärdet för tillgången utgör skillnaden skattepliktig intäkt. Återbetalas ett statsbidrag, som har påverkat beräkningen av anskaffningsvärdet i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som har återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen har påverkats. I den mån ett statsbidrag enligt vad nyss har föreskrivits utgjort skattepliktig intäkt, får den skattskyldige vid återbetalningen göra avdrag för den del som sålunda har utgjort skattepliktig intäkt.

Har bidraget använts för att anskaffa tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid tillämpning av 41 § och anvisningarna till nämnda paragraf den del av lagret för vilken *anskaffningsvärdet* har täckts av bidraget *inte* medräknas vid värdesättningen av tillgångarna. Återbetalas ett statsbidrag, som har använts för anskaffande av lagertillgångar, skall tillgångarnas anskaffningsvärde anses *ha* ökat med det återbetalade beloppet.

Skall ett statsbidrag, som har uppburits ett visst beskattningsår, användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår skall på yrkande av den skattskyldige tillämpningen av bestämmelserna i tredje-femte styckena uppskjutas till taxeringen för det senare beskattningsåret.

Efterges återbetalningsskyldigheten helt eller delvis för ställigt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som inte utgör statsbidrag gäller,

Nuvarande lydelse

helhet skall utgöra skattepliktig intäkt under det beskattningsår då lånet ställes till företagets förfogande eller om utbetalat lånebelopp skall utgöra skattepliktig intäkt under beskattningsår till vilket utbetalningen är hänförlig. Återbetalas lån, som i enlighet med beslutet upptagits såsom skattepliktig intäkt, får företaget göra avdrag för det återbetalade beloppet.

Föreslagen lydelse

såvida stödet har lämnats till en näringsidkare för dennes näringsverksamhet, följande. Det eftergivna beloppet skall inte utgöra skattepliktig inkomst om stödet har använts för en utgift som inte varit avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag. Har stödet däremot använts för en utgift som varit avdragsgill antingen direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag 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.

Bestämmelserna i första – sjunde styckena skall gälla även i fråga om stöd till en näringsidkare för näringsverksamheten som lämnas av kommuner, skattskyldiga som avses i 53 § 1 mom. första stycket d) och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

till 22 §

4.³ Utgifter för anskaffande av en markanläggning på en jordbruksfastighet, vilken anläggning är avsedd för driften i förvärvskällan, dras – om annat inte följer av punkt 1 – av genom årliga värdeminskningssavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av andra eller sjätte stycket, endast för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då han har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till 5 procent för år räknat av tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock

³ Senaste lydelse 1982:323.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning eller rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten. Till markanläggning hänförs också körplan, parkeringsplats e.d., täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg eller brunn. Till anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs även värdet av en markanläggning som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i driften (markinventarier). I enlighet härmed hänförs till markinventarier exempelvis sådan anordning som gödselbassäng som är belägen utanför djurstall, urinbrunn eller liknande anordning eller ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller annat. Till markinventarier hänförs också stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkt 5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Har en investeringsfond e.d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet.

Har en investeringsfond e.d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av *andra markanläggningar än täckdiken, skogsvägar eller sådana som anskaffats av nyttjanderättshavare* skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet. *Avser anskaffningen ett täckdike, en skogsväg eller har anläggningen anskaffats av en nyttjanderättshavare, skall som anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften för anläggningen minskad med det ianspråktagna beloppet.*

Övergår en fastighet till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsskavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förra ägaren om denne

Nuvarande lydelse

fortfarande hade ägt fastigheten. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av det avskrivningsbara anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgett avdrag. Vad nu sagts gäller även när verksamheten på jordbruksfastigheten läggs ned utan samband med avyttring av fastigheten.

Föreslagen lydelse

till 29 §

15.⁴ Har bolag eller förening sålt lagertillgångar till utländskt dotterbolag för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick å utländsk marknad och kvarligga sådana tillgångar osålda hos dotterbolaget vid utgången av beskattningsåret för moderföretaget, må avdrag åtnjutas för i räkenskaperna gjord avsättning till internvinstkonto. Avdraget må icke överstiga skillnaden mellan, å ena sidan, det vid försäljningen till dotterbolaget tillämpade priset för kvarliggande lagertillgångar, i förekommande fall minskat med belopp, varmed värdet av dessa nedsatts hos dotterbolaget, samt, å andra sidan, moderföretagets anskaffningskostnad för samma tillgångar. Har avdrag åtnjutits för avsättning till internvinstkonto, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår; vid detta års utgång skall frågan om avdrag för förnyad avsättning prövas med hänsyn till då rådande förhållanden.

Vad ovan sägs skall äga motsvarande tillämpning beträffande enskild rörelseidkare, som försålt lagertillgångar till av honom ägt utländskt bolag.

15. Har ett svenskt moderföretag sålt lagertillgångar till ett utländskt dotterföretag för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick på utländsk marknad och kvarligger sådana tillgångar osålda hos dotterföretaget vid utgången av beskattningsåret för moderföretaget, medges avdrag för avsättning till internvinstkonto. Sådant avdrag medges även när ett svenskt dotterföretag, som ingår i en koncern med ett svenskt moderföretag, sålt lagertillgångar till ett utländskt företag inom koncernen. Avdraget får inte överstiga skillnaden mellan å ena sidan det vid försäljningen tillämpade priset för kvarliggande lagertillgångar, i förekommande fall minskat med belopp varmed värdet av dessa nedsatts hos det utländska företaget, samt å andra sidan säljarföretagets utgifter för samma tillgångar.

Avdraget får inte överstiga den avsättning till internvinstkonto som säljarföretaget gjort i sina räkenskaper och inte heller den del av internvinsten enligt koncernredovisningen som belöper på avsättningen i fråga.

Som moderföretag räknas moderbolag, moderförening eller sådant moderföretag som avses i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag.

Avdrag för avsättning till internvinstkonto skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

⁴ Senaste lydelse 1964:82.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 a. Avdrag får göras för bidrag som utan villkor lämnas till regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond.

till 36 §

1.⁵ Vid beräkning av realisationsvinst *upptages* såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som *gälla* enligt *punkt 2* nedan – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. *Vidare* får vid vinstberäkningen den skattskyldige *åtnjuta* avdrag för under beskattningsåret *utbetalda* förvaltningskostnader och räntor, *därest* dessa *ej* böra hänföras till annan förvärvskälla.

1. Vid beräkning av realisationsvinst *skall* såsom intäkt *tas upp* vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som *gäller* enligt *punkterna 2 a–2 c* nedan – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. *I omkostnadsbeloppet får inte inräknas kostnader för vilka erhållits bidrag från staten eller kommuner eller stöd som avses i punkt 2 första eller åttonde stycket av anvisningarna till 19 §.*

Vid vinstberäkningen får den skattskyldige göra avdrag för förvaltningskostnader och räntor under beskattningsåret, om dessa inte bör hänföras till annan förvärvskälla.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1983 och skall, om annat inte följer av 1 – 3 nedan, tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

1. I fråga om stöd till näringsidkare för deras näringsverksamhet skall, såvida stödet lämnats före ikraftträdandet eller under beskattningsår för vilket taxering skett år 1984 eller tidigare, alltjämt tillämpas äldre bestämmelser.

2. De nya bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 22 § och punkt 15 av anvisningarna till 29 § skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

3. I fråga om engångsbelopp enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § skall, såvida beloppet blivit tillgängligt för lyftning före den 1 januari 1982, alltjämt tillämpas de bestämmelser som gällde dessförinnan.

⁵ Senaste lydelse 1976:343.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §²

Skuld, som löper med ränta och icke är att hänföra till rörelse, skall upptagas till sitt kapitalbelopp utan tillägg av under året upplupen men ej förfallen ränta.

Angående beräkningen av kapitalvärdet av skuld, som ej är förfallen och därå ränta ej skall beräknas för tiden före förfalldagen, även som av kapitalvärdet av förpliktelse, vilken innefattar skyldighet att till annan utgiva undantagsförmåner, pension, annan livränta eller därmed jämförlig avgift, skall vad i 4 § stadgas angående beräkningen av kapitalvärdet av fordran eller av ränta, avkomst, förmån eller annan rättighet äga motsvarande tillämpning.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu ej inträtt, så ock annan villkorlig skuld får ej avdragas vid beräkningen, liksom ej heller vid beskattningsårets utgång oreglerade hushållsskulder och därmed jämförliga skulder. Avdrag medges för värdet av sådan garantiavsättning för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu ej inträtt, så ock annan villkorlig skuld får ej avdragas vid beräkningen, liksom ej heller vid beskattningsårets utgång oreglerade hushållsskulder och därmed jämförliga skulder. Avdrag medges *dock dels* för värdet av sådan garantiavsättning för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen, *dels för skuld avseende sådant villkorligt stöd som avses i punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370).*

Avdrag medges inte för skuld som avser kapital som nedlagts i fastighet, som enligt 3 § 2 mom. j) inte skall upptas som tillgång vid förmögenhetsberäkningen.

Under avdragsgilla skulder inbegripas även oguldna skatter av nedannämnda slag, nämligen dels debiterad preliminär skatt, som påförts den skattskyldige för året näst före det taxeringsår, varom fråga är, eller för något föregående år, dels slutlig skatt, som påförts den skattskyldige på grund av taxering under förstnämnda år eller under något föregående år, dels ock tillkommande skatt, varå den skattskyldige erhållit debetsedel under förstnämnda år eller tidigare. Vidare inbegripas återbetalningspliktiga studiemedel enligt studiestödslagen (1973:349).

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 april 1983 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:859.

² Senaste lydelse 1980:959.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

3 §

Basunderlaget beräknas till två och en halv gång lönekostnaderna enligt andra stycket ökat med vad den skattskyldige för beskattningsåret har lämnat i bidrag för forsknings- och utvecklingsarbete och med kostnader för förvärv av resultat av sådant arbete. Summan minskas med vad den skattskyldige för beskattningsåret har erhållit i bidrag för forsknings- och utvecklingsarbete och med intäkter på grund av avyttring eller upplåtelse av resultat av sådant arbete. *Ett statsbidrag skall dock inte beaktas om den skattskyldige – med hänsyn till resultatet av det arbete som bidraget har utgått för eller annan liknande omständighet – kan bli skyldig att betala tillbaka bidraget eller på annat sätt utge vederlag för detta.*

Föreslagen lydelse

Basunderlaget beräknas till två och en halv gång lönekostnaderna enligt andra stycket ökat med vad den skattskyldige för beskattningsåret har lämnat i bidrag för forsknings- och utvecklingsarbete och med kostnader för förvärv av resultat av sådant arbete. Summan minskas med vad den skattskyldige för beskattningsåret har erhållit i bidrag för forsknings- och utvecklingsarbete och med intäkter på grund av avyttring eller upplåtelse av resultat av sådant arbete.

Beräkningen av lönekostnaderna enligt första stycket skall grundas på vad den skattskyldige för beskattningsåret har erlagt i kontant lön till anställda som under minst en fjärdedel av sin arbetstid har utfört forsknings- och utvecklingsarbete. I lönekostnaderna får räknas in endast vad som hänför sig till forsknings- och utvecklingsarbete.

Bidrag och kostnader för forsknings- och utvecklingsarbete i utlandet, som sammanlagt överstiger 500 000 kronor, får inräknas i basunderlaget endast om riksskatteverket medger det. Riksskatteverkets beslut i sådan fråga får överklagas hos regeringen genom besvär.

Ökningsunderlaget beräknas till ökningen för beskattningsåret av den skattskyldiges basunderlag i förhållande till motsvarande underlag under närmast föregående beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader skall basunderlaget jämkas med hänsyn till detta.

¹ Denna lag träder i kraft den 1 april 1983 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

¹ Lagen omtryckt 1981:1315.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1980:955.

4 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 1 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 1 §

1.¹ Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som uppbäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370), skall icke anses såsom ackumulerad inkomst.

Engångsbelopp, som uppbäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i *punkt 1* fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) skall icke anses såsom ackumulerad inkomst.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 5 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehåft den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdepminskning av den avyttrade fastigheten.

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5) – 7) samt i 3 § 4 mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 3 mom. vid 2) och 3), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehåft fastigheten. Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller innehåft fastigheten eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller om det eljest framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.

¹ Senaste lydelse 1981:297.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Har jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar, övertagits av den andra maken, skall denne, om han så yrkar, anses hava bedrivit jordbruket eller rörelsen jämväl under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då voro taxerade med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller, därest andra maken haft inkomst, skulle hava taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av den andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare. Inkomst, som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos make, skall icke till någon del anses utgöra ackumulerad inkomst.

Vad i nästföregående stycke stadgas om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall den avlidne och dödsboet anses som en och samma skattskyldig.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1983.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Särskilt investeringsavdrag medges inte för följande inventarier, nämligen

- 1) inventarier med en beräknad varaktighetstid av högst tre år,
- 2) begagnade inventarier,
- 3) sådana motordrivna fordon och släpfordon som avses i vägtrafikkungörelsen (1972:603),
- 4) fartyg, luftfartyg och järnvägsvagnar samt containrar och liknande anordningar för befordran av gods,
- 5) föremål avsedda för utsmyckning,
- 6) inventarier för vilka anskaffningsvärdet under beskattningsåret inte har uppgått till sammanlagt minst 10 000 kronor.

Bestämmelserna i första stycket 3) gäller inte släpvagn som dras av traktor eller motorredskap och som används endast på sätt som anges i vägtrafikskattelagen (1973:601) i fråga om traktor klass II.

För inventarier, som har förvärvats från någon med vilken förvärvaren är i väsentlig ekonomisk intressegemenskap, medges särskilt investeringsavdrag endast om inventarierna har tillverkats av säljaren och tillverkningen har påbörjats efter den 31 oktober 1980.

Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgått *statsbidrag* som avses i åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Särskilt investeringsavdrag beräknas inte heller för sådan del av anskaffningsvärdet för vilken vinstfond enligt lagen (1980:456) som insättning på tillfälligt vinstkonto eller investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning har tagits i anspråk.

Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgått *stöd* som avses i *punkt 2 första eller* åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Särskilt investeringsavdrag beräknas inte heller för sådan del av anskaffningsvärdet för vilken vinstfond enligt lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto eller investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning har tagits i anspråk.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1983 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1981:304.

6 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m.

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m. skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

Särskilt investeringsavdrag medges inte för utgifter till den del de avser

- 1) lokaler avsedda för bostadsändamål,
- 2) bensinstationer, parkeringshus eller parkeringsanläggningar,
- 3) butiks-, kontors-, bank-, hotell- eller restauranglokaler,
- 4) samlingslokaler eller nöjeslokaler,
- 5) sporthallar eller andra idrottsanläggningar.

Avdrag medges endast om det belopp som skall ligga till grund för beräkningen av avdraget för ett och samma arbete har uppgått till minst 10 000 kronor.

Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av utgifterna för vilken utgått *statsbidrag* som avses i åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Särskilt investeringsavdrag beräknas inte heller för sådan del av utgifterna för vilken vinstfond enligt lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto eller investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning har tagits i anspråk.

Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av utgifterna för vilken utgått *stöd* som avses i *punkt 2 första eller* åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Särskilt investeringsavdrag beräknas inte heller för sådan del av utgifterna för vilken vinstfond enligt lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto eller investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning har tagits i anspråk.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1983 och tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

7 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt

Härigenom förskrivs att 2 § lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Avdrag medges vid anskaffning av döda inventarier avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten.

Med inventarier förstås tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Som inventarier anses dock inte nyttigheter som avses i punkt 11 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och inte heller tillgångar som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § nämnda lag.

Avdrag medges inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgår *statsbidrag* som avses i åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen. Avdrag medges inte heller för sådan del av anskaffningsvärdet för vilken investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning tas i anspråk.

Avdrag medges inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgår *stöd* som avses i *punkt 2 första eller* åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen. Avdrag medges inte heller för sådan del av anskaffningsvärdet för vilken investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond eller motsvarande äldre författning tas i anspråk.

Anskaffas inventarier av kommissionärsföretag som avses i 43 § 2 mom. kommunalskattelagen tillkommer – såvida rörelseinkomsten redovisas hos kommittentföretag – avdraget sistnämnda företag oaktat inventarierna ägs av kommissionärsföretaget.

I fråga om inventarier som hyrs ut av aktiebolag som avses i lagen (1980:2) om finansbolag under en period av minst tre år för att enligt särskilt avtal användas av hyrestagare (finansiell leasing) tillkommer avdraget hyrestagaren oaktat inventarierna ägs av finansbolaget.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1983.

8 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 26 § samt 37 § 1 och 5 mom. taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 §²

Om inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller rörelse redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

- 1) uppgift om storleken av omsättningen,
- 2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,
- 3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,
- 4) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning,
- 5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,
- 6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnads-kostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av fastigheten eller rörelsen,
- 7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom resekostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av skattechefen i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning,
- 8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde,
- 9) uppgift om *verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier, samt*
- 9) uppgift om *kontraktsnedskrivning och kontraktsavskrivning,*
- 10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter.
- 10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter, *samt*

11) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar till internvinstkonto och den del av internvinsten enligt koncernredovisningen som belöper på avsättningarna i fråga.

¹ Lagen omtryckt 1971:399.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1978:943.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Redovisas inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen eller rörelse enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla även vad ovan sägs.

Vid redovisning av inkomst av rörelse och jordbruksfastighet skall gift skattskyldig uppge art och omfattning av sitt och makens arbete i förvärvskällan samt i övrigt lämna de uppgifter som erfordras för tillämpning av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370).

Vad i denna paragraf stadgas skall av livförsäkringsanstalt, såvitt angår försäkringsrörelse, iakttagas allenast i vad gäller uppgifter om huru värdesättningen å lager samt fordringar skett; härutöver skall iakttagas vad i 27 § sägs om skyldighet att lämna där avsedda uppgifter.

Nuvarande lydelse

37 §

1 mom.³ Till ledning vid inkomsttaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (*kontrolluppgifter*) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
-----------------	--------------------------	--------------------------

Föreslagen lydelse

37 §

1 mom. Till ledning vid inkomsttaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (*kontrolluppgifter*) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
-----------------	--------------------------	--------------------------

9. Den som har lämnat stöd som skall behandlas enligt reglerna i punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) om beskattning av statligt stöd till en näringsidkare för näringsverksamheten.

Den som enligt beslutet skall åtnjuta stödet.

Bidraget eller det eftergivna stödbeloppet, jämte uppgift om datum för utbetalningen av bidraget eller beslutet om eftergift och stödets ändamål.

³ Lydelse enligt prop. 1982/83:11.

Nuvarande lydelse

5 m o m .⁴ Den som har att avlämna kontrolluppgift enligt 1 mom. punkterna 1, 2, 3 b-3 f eller 7 skall senast den 31 januari under taxeringsåret till inkomsttagaren överända uppgift med de upplysningar som lämnas i kontrolluppgiften.

Föreslagen lydelse

5 m o m . Den som har att avlämna kontrolluppgift enligt 1 mom. punkterna 1, 2, 3 b-3 f, 7 eller 9 skall senast den 31 januari under taxeringsåret till inkomsttagaren överända uppgift med de upplysningar som lämnas i kontrolluppgiften.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1983 och tillämpas såvitt gäller 26 § första gången vid 1984 års taxering och såvitt gäller 37 § första gången vid 1985 års taxering.

⁴ Senaste lydelse 1978:316.

9 Förslag till**Lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m.**

Härigenom föreskrivs att förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m. skall upphöra att gälla den 1 april 1983. Den upphävda lagen gäller dock alljämt i fråga om bidrag eller lån som har beslutats före ikraftträdandet.

10 Förslag till**Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)**

Härigenom föreskrivs att 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

13 kap.

2 §

Det åligger styrelsen att ofördröjligen upprätta en särskild balansräkning så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet. Visar balansräkningen att så är fallet, skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämma hänskjuta fråga om bolaget skall träda i likvidation. Godkänns ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning avseende ställningen vid tiden för stämman som utvisar att det egna kapitalet uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget försätts i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare.

Göres ansökan enligt första stycket, förordnar rätten att bolaget skall träda i likvidation, om ej under ärendets handläggning i tingsrätten styrkes att balansräkning utvisande att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek *tillägges* inom linjen en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar, som undergår fortlöpande värdeminskning, gäller dock att *de upptages* till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom *erhålles* ett högre värde.

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek *skall* inom linjen *tilläggas* en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar som undergår fortlöpande värdeminskning gäller dock att *de tas upp* till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom *erhålls* ett högre värde. *Vidare skall vid beräkningen hänsyn inte tas till skuld på grund av statligt stöd för vilket*

¹ Lagen omtryckt 1982:739.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

återbetalningsskyldigheten är beroende av bolagets ekonomiska ställning om stödet – för det fall att bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation – skall återbetalas först sedan övriga skulder till fullo betalats.

Underlåter styrelseledamöterna att fullgöra vad som åligger dem enligt första stycket, svarar de och andra som med vetskap härom handlar på bolagets vägnar solidariskt för bolagets uppkommande förbindelser. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som, när likvidationsplikt föreligger enligt första stycket tredje meningen, med vetskap härom deltar i beslut att fortsätta bolagets verksamhet. Den ansvarighet som det nu är fråga om gäller dock ej för förbindelser som uppkommer sedan likvidationsfrågan hänskjutits till rättens prövning eller sedan en balansräkning, som utvisar att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1983.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1982-12-29

Närvarande: f. d. regeringsrådet Paulsson, regeringsrådet Delin, justitierådet Bengtsson.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 18 november 1982 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för budgetdepartementet Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).
2. lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.
3. lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt.
4. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.
5. lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning.
6. lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m..
7. lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt.
8. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).
9. lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m..
10. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385).

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorerna Leif Wallestam och Eva Lagebrant-Nordquist samt kammarrättsfiskalen Claes-Göran Carlsson.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Lagen om ändring i kommunalskattelagen

Anvisningarna till 19 §

I första stycket av den nya punkt 2 har upptagits en definition av begreppet statsbidrag. Bestämmelsen är så utformad att den får generell giltighet för hela kommunalskattelagens område och indirekt även på andra författningar, vilkas terminologi anknyter till kommunalskattelagen. Allmänt sett torde

försiktighet böra iakttagas med att för en definition av detta slag begagna ett allmänt använt ord, som i vanligt språkbruk har en betydligt mera vidsträckt innebörd. Det må i sammanhanget hänvisas exempelvis till sådana bidrag från staten, som enligt punkt 1 sjunde stycket av de föreslagna anvisningarna utgår till andra än näringsidkare; att även sådant bidrag utgör statsbidrag i vanlig mening torde vara klart. Härtill kommer att, även om den föreslagna bestämmelsen skulle gå att förena med nuvarande författningar, det kan tänkas vid en kommande lagstiftning uppstå komplikationer av att begreppet på detta sätt inskränkts. Något angeläget behov att ge en allmän definition på statsbidragsbegreppet synes inte föreligga. Lagrådet anser därför att definitionen bör begränsas till att avse sådant stöd från staten, som regleras i de nu aktuella bestämmelserna.

Vad angår första stycket andra meningen i den föreslagna punkt 2, där vissa villkorade statsbidrag berörs, ges i den speciella motiveringen till bestämmelsen exempel på sådana statsbidrag som avses i denna mening. Här nämns till en början stöd enligt förordningen (1982:677) om regionalpolitiskt stöd. De villkor som anges i förordningens 23 § – återgivna i motiveringen – är emellertid delvis av annat slag än dem som anges i första stycket andra meningen av den föreslagna bestämmelsen. Såväl punkt 4 som punkt 5 i 23 § omfattar sålunda enligt sin lydelse också förhållanden som ligger utanför vad näringsidkaren kan påverka; inträffar sådana händelser, kan det inte anses att näringsidkaren underlåtit att uppfylla ett villkor eller att följa en föreskrift. Detsamma kan sägas om vissa motsvarande villkor enligt de författningar som i övrigt nämns i sammanhanget – förordningen (1982:702) om etableringsstöd till vissa jordbrukare m. m., förordningen (1981:660) om lån till rationaliseringsinvesteringar inom konfektionsindustrin och förordningen (1981:409) om statligt stöd till dagstidningar. – Av sådana skäl synes det erforderligt att göra ett tillägg i lagtexten så att denna täcker även fall av nu åsyftade slag. Lagrådet förordar att punkt 2 första stycket får följande lydelse:

”I denna punkt behandlas frågan om skatteplikt för statligt stöd som utan återbetalningsskyldighet tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Sådant stöd kallas här statsbidrag. Med statsbidrag avses också stöd ----- av stödet eller om annars någon oförutsedd händelse inträffar som rubbar förutsättningarna för stödet.”

Det torde underlätta redigeringen av lagtexten, om sjunde och åttonde styckena i förevarande punkt bryts ut och betecknas punkt 3 respektive 4. I första stycket av punkt 3 bör då – med hänsyn till ändringen i punkt 2 första stycket – efter ordet ”statsbidrag” inskjutas ”enligt punkt 2”, och i punkt 4 bör orden ”första – sjunde styckena” utbytas mot ”punkterna 2 och 3”.

Godtas vad lagrådet sålunda föreslagit torde efter ordet ”statsbidrag” i sjunde stycket av punkt 3 och det föreslagna femte stycket av punkt 4 anvisningarna till 22 §, fjärde stycket av punkt 2 a anvisningarna till 25 § samt sjätte stycket av punkt 7 och femte stycket av punkt 16 anvisningarna till 29 §

böra tilläggas "enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 §". En annan lösning, som i och för sig framstår som naturligare, är att låta bestämmelsen om statsbidrag utgå ur de angivna lagrummen, eftersom motsvarande regel redan framgår av anvisningarna till 19 §.

Anvisningarna till 22 §

Här hänvisas till vad lagrådet anfört vid anvisningarna till 19 §.

Anvisningarna till 25 §

Här hänvisas till vad lagrådet anfört vid anvisningarna till 19 §.

Anvisningarna till 29 §

Beträffande punkterna 7 och 16 hänvisas till vad lagrådet anfört vid anvisningarna till 19 §.

Vad angår punkt 15 ger den föreslagna formuleringen av första stycket andra meningen inte ett tillfredsställande uttryck för den avsedda innebörden. Lagrådet föreslår att meningen formuleras på följande sätt: "Motsvarande gäller för ett svenskt dotterföretag, som ingår i en koncern med ett svenskt moderföretag, om dotterföretaget sålt lagertillgångar till ett utländskt företag inom koncernen."

I tredje stycket av punkt 15 talas om "moderbolag" och "moderförening". Vad som avses är de begrepp som används i aktiebolagslagen respektive lagen om ekonomiska föreningar; moderföretag som utgörs av bolag eller föreningar av annat slag omfattas av hänvisningen till lagen om årsredovisning m. m. i vissa företag. Definitionen blir mera exakt om efter "moderbolag" inskjuts "enligt aktiebolagslagen (1975:1385)" och efter "moderförening" inskjuts "enligt lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar".

Anvisningarna till 36 §

I första stycket sista meningen av punkt 1 talas om "kostnader för vilka erhållits bidrag" etc. Formuleringen omfattar också fall då kostnaden endast delvis täcks med bidraget eller stödet, vilket inte kan ha varit avsett. I fråga om sådant stöd, som avses i åttonde stycket av den föreslagna punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen, torde avsikten vara att stödet skall avräknas endast om det av mottagaren skall behandlas enligt reglerna om statsbidrag enligt första-sjätte styckena av nämnda anvisningspunkt. Detta har inte kommit till uttryck i lagtexten. Lagrådet förordar – under hänvisning också till vad som föreslagits beträffande anvisningarna till 19 § – att berörda mening i anvisningarna till 36 § får följande lydelse:

"I omkostnadsbeloppet får inte inräknas kostnader som täcks genom

statsbidrag som avses i punkt 2 av anvisningarna till 19 §, bidrag vara bestämmelserna där enligt punkt 4 av nämnda anvisningar skall tillämpas eller annat bidrag från staten eller kommun.”

Lagen om ändring i lagen om statlig förmögenhetsskatt

Bestämmelsen i sista meningen av 5 § tredje stycket täcker enligt ordalagen inte skuld avseende sådant stöd från annan än staten som omtalas i punkt 2 åttonde stycket av förslaget till anvisningar till 19 § kommunalskattelagen. Lagrådet förordar att – med beaktande av lagrådets förslag till ändring i nämnda punkt – meningen får följande lydelse: ”Avdrag medges – – – för skuld avseende sådant villkorligt stöd vara vid eftergift av återbetalningsskyldigheten skall tillämpas bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370).”

Lagen om ändring i lagen om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt

Med den föreslagna ändringen i 3 § uppkommer risk för missförståndet att uttrycket ”bidrag” i första stycket andra meningen skulle inbegripa också andra stödformer än där åsyftas. Även om termen ”statsbidrag” i anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen skulle reserveras för stöd utan återbetalningsskyldighet, torde en användning av samma term i förevarande lagrum inte kunna missförstås. Lagrådet förordar att bestämmelsen behålls oförändrad.

Lagen om ändring i lagen om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning

Med hänsyn till vad lagrådet föreslagit i det föregående förordas att första meningen i 4 § fjärde stycket ges följande lydelse:

”Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgått statsbidrag som avses i punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) eller bidrag vara bestämmelserna där enligt punkt 4 av nämnda anvisningar skall tillämpas.”

Lagen om ändring i lagen om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m.

Med hänsyn till vad lagrådet föreslagit i det föregående förordas att första meningen i 4 § tredje stycket ges följande lydelse:

”Särskilt investeringsavdrag beräknas inte för sådan del av utgifterna för vilken utgått statsbidrag som avses i punkt 2 av anvisningarna till 19 §

kommunalskattelagen (1928:370) eller bidrag vara bestämmelserna där enligt punkt 4 av nämnda anvisningar skall tillämpas.”

Lagen om ändring i lagen om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt

Med hänsyn till vad lagrådet föreslagit i det föregående förordas att första meningen i 2 § tredje stycket ges följande lydelse:

”Avdrag medges inte för sådan del av anskaffningsvärdet av inventarier för vilken utgår statsbidrag som avses i punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen eller bidrag vara bestämmelserna där enligt punkt 4 av nämnda anvisningar skall tillämpas.”

Lagen om ändring i taxeringslagen

Med hänsyn till vad lagrådet föreslagit i det föregående förordas att i 1 mom. 9 av 37 § orden ”skall behandlas ----- för näringsverksamheten” utbyts mot ”avses i punkt 2-4 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370)”. Vidare föreslår lagrådet att i tydlighetens intresse föremålet för uppgiften anges på följande sätt: ”Utbetalat belopp som skall behandlas enligt punkt 2 av nämnda anvisningar eller belopp som eftergivits, jämte uppgift om datum för utbetalningen eller eftergiften och stödets ändamål.”

Lagen om upphävande av förordningen om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m.

Övergångsbestämmelsen torde böra utformas i överensstämmelse med punkt 1 i övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i kommunalskattelagen.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringsammanträde
1983-01-26

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Lundkvist, Feldt, Sigurdsen, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Rainer, Boström, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Thunborg

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om ändrade regler för beskattning av näringsbidrag, m. m.

1 Anmälan av lagrådsyttrande

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,
3. lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt,
4. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
5. lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventaricanskaffning,
6. lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m.,
7. lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt,
8. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),
9. lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m.,
10. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385).

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringsammanträde den 18 november 1982.

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

I lagrådsremissen har i en ny punkt, 2, av anvisningarna till 19 § upptagits en definition av begreppet statsbidrag. Enligt definitionen avses med statsbidrag statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Även stöd som kan återkrävas skall enligt definitionen under vissa förutsättningar räknas till statsbidrag.

Lagrådet har påpekat att bestämmelsen är så utformad att den får generell giltighet för hela kommunalskattelagens område och indirekt även på andra författningar, vilkas terminologi anknyter till kommunalskattelagen. Enligt lagrådet torde allmänt sett försiktighet böra iakttas med att för en definition av detta slag begagna ett allmänt ord, som i vanligt språkbruk har en betydligt mera vidsträckt innebörd. Härtill kommer att det vid en kommande lagstiftning kan tänkas uppstå komplikationer av att begreppet på detta sätt inskränkts. Lagrådet anser därför att definitionen bör begränsas till att avse sådant stöd från staten, som regleras i de nu aktuella bestämmelserna.

För egen del anser jag att det i lagtekniskt hänseende är en fördel att kunna använda en särskild beteckning på statliga stöd till näringsidkare för näringsverksamheten. Jag delar dock lagrådets uppfattning att användandet av ordet statsbidrag på föreslaget sätt kan föranleda missförstånd. En annan beteckning bör därför användas för dessa stöd. Jag anser att termen *näringsbidrag* bör användas som en beteckning för de nu aktuella stöden till näringsidkare. Användningsområdet bör inte begränsas till kommunalskattelagen utan omfatta även lagstiftning som är nära anknuten till kommunalskattelagen, t. ex. lagstiftningen om investeringsavdrag och investeringsfonder.

I lagrådsremissen har som nyss nämnts föreskrivits att även stöd som kan återkrävas under vissa förutsättningar skall räknas till näringsbidrag. Detta blir fallet om stödbeloppet måste återbetalas endast om mottagaren inte uppfyller de villkor som har uppställts eller inte följer de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet. I specialmotiveringen ges några exempel på sådana villkorade stöd som skall anses som näringsbidrag i skattemässigt hänseende. En sådan stödform är lokaliseringsbidrag enligt förordningen (1982:677) om regionalpolitiskt stöd.

Enligt lagrådet är de villkor under vilka ett lokaliseringsbidrag kan krävas åter delvis av annat slag än dem som anges i definitionen, eftersom villkoren omfattar också förhållanden som kan ligga utanför vad näringsidkaren kan påverka. Ett lokaliseringsbidrag kan nämligen krävas åter bl. a. om ställd säkerhet väsentligt försämras eller om annat förhållande inträffar som föranleder att bidragsmottagaren med hänsyn till syftet med bidraget uppenbarligen inte längre bör få behålla detta. Att sådana händelser inträffar behöver inte innebära att näringsidkaren underlåtit att uppfylla ett villkor eller att följa en föreskrift. Av sådana skäl anser lagrådet det erforderligt att göra ett tillägg i lagtexten så att denna täcker även fall av nu åsyftade slag. Enligt det föreslagna tillägget skall med näringsbidrag avses också stöd som

måste återbetalas om annars någon oförutsedd händelse inträffar som rubbar förutsättningarna för stödet.

För egen del ansluter jag mig till lagrådets uppfattning att den föreslagna definitionen enligt sin lydelse inte omfattar samtliga villkor som bör kunna förekomma utan att stödet förlorar sin karaktär av näringsbidrag. Jag kan i princip tillstyrka att definitionen kompletteras med det av lagrådet föreslagna tillägget. Uttrycket "oförutsedd händelse" täcker dock enligt min mening inte helt de åsyftade fallen. Den omständigheten att ställd säkerhet väsentligt försämras kan t. ex. inte sägas vara oförutsedd. En sådan händelse är dock oväntad. Jag förordar därför att detta ord används.

I fråga om anvisningarna till 19 § har lagrådet vidare anfört att redigeringen av lagtexten torde underlättas om de föreslagna sjunde och åttonde styckena bryts ut och betecknas punkt 3 respektive punkt 4.

I det föregående har jag förordat att beteckningen statsbidrag ersätts med beteckningen näringsbidrag. Främst med hänsyn härtill synes några fördelar inte vara att vinna med den av lagrådet föreslagna omredigeringen. Jag lägger därför inte fram något sådant förslag. Vissa andra redaktionella ändringar bör dock göras i anvisningspunkten.

F. n. förekommer ordet statsbidrag även i punkt 3 sjunde stycket och punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 a fjärde stycket av anvisningarna till 25 § samt punkt 7 sjätte stycket och punkt 16 femte stycket av anvisningarna till 29 §. I nämnda lagrum anges hur anskaffningsvärdet för en byggnad eller en markanläggning skall beräknas när en investeringsfond e. d. eller statsbidrag har använts för anskaffningen. Enligt lagrådet bör efter ordet statsbidrag i nu nämnda stycken tilläggas "enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 §". En annan lösning, som i och för sig enligt lagrådet framstår som naturligare, är att låta bestämmelsen om statsbidrag utgå ur de angivna anvisningspunkterna, eftersom motsvarande regel redan framgår av anvisningarna till 19 §.

Som lagrådet påpekat är den skattemässiga behandlingen av statsbidrag uttömmande reglerad i anvisningarna till 19 §. Den skattemässiga behandlingen av inanspråktagande av investeringsfonder är vidare i huvudsak reglerad i fondlagstiftningen. Det kan därför framstå som naturligt att bestämmelsen om både statsbidrag och investeringsfonder utgår ur de nyss nämnda angivna anvisningspunkterna. Detta kräver dock att vissa ändringar görs i fondlagstiftningen och jag är i varje fall f. n. inte beredd att lägga fram sådana förslag. De nämnda anvisningspunkterna bör därför behållas oförändrade. Beteckningen statsbidrag bör dock ersättas med beteckningen näringsbidrag.

Lagrådet har invänt mot den föreslagna formuleringen av punkt 15 av anvisningarna till 29 §. Enligt lagrådet ger första stycket andra meningens inte ett tillfredsställande uttryck för den avsedda innebörden. Jag ansluter mig till lagrådets förslag i denna del.

Lagrådet har vidare framhållit att definitionen av "moderbolag" och

”moderförening” i tredje stycket av sist nämnda anvisningspunkt blir mera exakt om hänvisningen sker till aktiebolagslagen respektive lagen om ekonomiska föreningar.

För egen del anser jag att den i remissen föreslagna lydelsen av nämnda stycke knappast kan föranleda någon tvekan om begreppens innebörd. Jag anser därför att någon ändring i denna del inte är påkallad. I anvisningspunkten bör dock den redaktionella ändringen göras att första och andra styckena sammanförs till ett stycke.

I första stycket sista meningen av punkt 1 av anvisningarna till 36 § i det remitterade förslaget föreskrivs att i omkostnadsbeloppet inte får inräknas kostnader för vilka erhållits bidrag från staten eller kommuner eller stöd som avses i punkt 2 första eller åttonde stycket av anvisningarna till 19 §. Enligt lagrådet omfattar formuleringen också fall då kostnaden endast delvis täcks med bidraget eller stödet, vilket inte kan ha varit avsett. I fråga om sådant stöd som avses i åttonde stycket av den föreslagna punkt 2 av anvisningarna till 19 § torde enligt lagrådet avsikten vidare vara att stödet skall avräknas endast om det av mottagaren skall behandlas enligt första – sjätte styckena av nämnda anvisningspunkt. Lagrådet anser att detta inte har kommit till klart uttryck i lagtexten. Lagrådet föreslår därför att denna omformuleras.

För egen del anser jag visserligen att det redan av det remitterade förslaget framgår att endast kostnader som täcks genom bidrag från bl. a. staten inte skall inräknas i omkostnadsbeloppet. I tydlighetens intresse kan dock detta, som lagrådet anfört, uttryckligen anges. Under hänvisning till vad jag anfört beträffande anvisningarna till 19 § bör vidare uttrycket ”stöd som avses i punkt 2 första eller åttonde stycket av anvisningarna till 19 §” ersättas med ordet näringsbidrag.

Enligt övergångsbestämmelserna i det remitterade förslaget skall den nya punkten, 18 a. av anvisningarna till 29 § tillämpas första gången vid 1985 års taxering. Anvisningspunkten innehåller en regel om avdragsrätt för bidrag till regionala utvecklingsfonder. Enligt min mening bör dock denna regel kunna tillämpas så snart som möjligt. Jag föreslår därför att regeln skall tillämpas redan fr. o. m. 1984 års taxering.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt

Jag biträder i huvudsak lagrådets förslag till ändrad utformning av 5 § tredje stycket.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt

Det särskilda forskningsavdraget består av ett basavdrag och ett ökingsavdrag. Basavdraget beräknas på ett basunderlag. I 3 § anges hur basunderlaget skall beräknas. Vid beräkningen skall enligt första stycket andra meningen beaktas bl. a. bidrag som den skattskyldige erhållit för forsknings- och utvecklingsarbete. Enligt en särskild bestämmelse skall dock f. n. ett statsbidrag inte beaktas om den skattskyldige – med hänsyn till resultatet av det arbete som bidraget har utgått för eller annan liknande omständighet – kan bli skyldig att betala tillbaka bidraget eller på annat sätt utge vederlag för detta. I remissen har föreslagits att denna bestämmelse slopas.

Enligt lagrådet bör bestämmelsen behållas oförändrad, eftersom det annars uppkommer risk för missförståndet att uttrycket "bidrag" i andra meningen skulle inbegripa också andra stödformer än där åsyftas.

Med hänsyn till mitt förslag att i kommunalskattelagen ersätta beteckningen statsbidrag med beteckningen näringsbidrag bör ifrågasvarande bestämmelse inte behållas. Jag förordar i stället att det uttryckligen anges att vid beräkningen av underlaget skall beaktas näringsbidrag enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen och annat bidrag för forsknings- och utvecklingsarbete. Av denna formulering framgår att stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som inte utgör näringsbidrag inte skall beaktas vid beräkningen.

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Jag biträder i huvudsak lagrådets förslag till ändrad utformning av 37 § 1 mom. 9. Jag föreslår vidare att en redaktionell ändring görs i 26 § första stycket 11).

Förslaget till lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m.

Jag biträder lagrådets förslag att övergångsbestämmelsen bör utformas i överensstämmelse med punkt 1 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i kommunalskattelagen.

Övriga lagförslag

Lagrådet har mot bakgrund av vad som anförts om definitionen av begreppet statsbidrag i kommunalskattelagen förordat omformuleringar av 4 § fjärde stycket förslaget till lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventaricanskaffning, 4 § tredje stycket förslaget till lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för

byggnadsarbeten m. m. och 2 § tredje stycket förslaget till lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt.

I det föregående har jag föreslagit att beteckningen statsbidrag i kommunalskattelagen ersätts med beteckningen näringsbidrag. Detta medför följändringar i de av lagrådet angivna lagrummen.

2 Hemställen

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att antaga de av lagrådet granskade lagförslagen med viktagna ändringar.

3 Beslut

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

Innehållsförteckning

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	3
1 Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	3
2 Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt	20
3 Lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt	22
4 Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst	23
5 Lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning	25
6 Lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m.	26
7 Lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsav- drag vid redovisningen av mervärdeskatt	27
8 Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	28
9 Lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden. m. m.	31
10 Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)	32
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 18 november 1982	34
1 Inledning	34
2 Allmän motivering	35
2.1 Den skattemässiga behandlingen av statsbidrag och andra stöd till näringsidkare	35
2.1.1 Inledning	35
2.1.2 Begreppet statsbidrag	39
2.1.3 Statsbidrag som har erhållits i förskott	46
2.1.4 Stöd som lämnas av andra än staten	46
2.1.5 Skatteeffekter vid avyttring av tillgångar som har anskaffats med hjälp av statsbidrag	49
2.1.6 Dispensregeln för lån med villkorlig återbetal- ningsskyldighet	50
2.1.7 Vissa kontrollfrågor	53
2.2 Statligt stöd och reglerna om likvidation	54
2.2.1 Inledning	54
2.2.2 Allmänna utgångspunkter för en ändring av likvidationsreglerna	55
2.2.3 Undantagsregelns närmare utformning	57
2.3 Utvecklingsbolagens skatteförhållanden	60
2.4 Avsättning till internvinstkonto	63
2.4.1 Inledning	63
2.4.2 Tillämpningsområdet för avdragsgilla avsättning- ar till internvinstkonto	63

2.4.3	Avdragets storlek	65
3	Upprättade lagförslag	66
4	Specialmotivering	67
4.1	Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	67
4.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt	75
4.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt ..	76
4.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst	76
4.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventaricanskaffning	76
4.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m.	77
4.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1981:1099) om särskilt investeringsavdrag vid redovisningen av mervärdeskatt .	77
4.8	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	77
4.9	Förslaget till lag om upphävande av förordningen (1961:528) om skattefrihet för bidrag från norrlandsfonden, m. m.	77
4.10	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)	78
5	Hemställan	78
6	Beslut	79
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m. (Ds B 1981:17)	80
Bilaga 2	Sammanfattning av betänkandet Förslag till ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto (Ds B 1982:8)	86
Bilaga 3	Bidragsskattekommitténs författningsförslag	88
Bilaga 4	Vissa frågor rörande statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet	104
Bilaga 5	Sammanställning av remissyttranden över dels bidragsskattekommitténs betänkande (Ds B 1981:17) Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m. dels industridepartementets promemoria om vissa frågor rörande statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet	114
Bilaga 6	Sammanställning av remissyttranden över bidragsskattekommitténs betänkande (Ds B 1982:8) Förslag till ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto	151
Bilaga 7	De remitterade förslagen	161
	Utdrag av lagrådets protokoll den 29 december 1982	183
	Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 26 januari 1983	188

