
Kapitalisering av Tornberget

20 januari 2015





Haninge kommun
Jörn Karlsson
Kommunstyrelseförvaltningen
136 81 Haninge

20 januari 2015

Kapitalisering av Tornberget

Vi avger härmed vår rapport avseende olika alternativ för kapitalisering av Tornberget Fastighetsförvaltning AB (Tornberget) och skattekonsekvenserna m.m. av dessa alternativ samt en rekommendation vilket alternativ vi anser är mest fördelaktigt för den kommunala koncernen i Haninge. Vi kommer i vår rekommendation att beakta Skatteförenklingskommitténs förslag om slopade ränteavdrag. Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB:s ("nedan PwC") ansvar gentemot Er regleras i uppdragsavtalet mellan oss daterat den 13 november 2014 (nedan "Avtalet").

Rapporten och våra kommentarer har baserats på PwC:s uppfattning om den riktiga tolkningen av lagar, föreskrifter, rättspraxis och andra uttalanden till vägledning för rättstillämpningen som var kända för oss vid tidpunkten för upprättandet av denna rapport. Därefter genomförda förändringar av lagar, föreskrifter, rättspraxis och andra uttalanden till vägledning för rättstillämpningen har inte beaktats.

Denna rapport får inte göras tillgänglig för andra personer än de som anges i Avtalet och endast under de förutsättningar som beskrivs där.

Rapporten är skriven för att tillgodose Ert specifika behov och ändamål. Andra eventuella läsare av rapporten än företrädare för Er kan därför inte förlita sig på innehållet i rapporten för sina ändamål och ska vara införstådd med att PwC inte accepterar någon form av ansvar eller skadeståndsskyldighet gentemot utomstående som tar del av rapporten. Utomstående äger inte rätt att hänvisa till eller citera innehållet i denna rapport eller göra rapporten tillgänglig för annan utan PwC:s skriftliga medgivande.

*PwC, 113 97 Stockholm, Besöksadress Torsgatan 21
V: 010-212 40 00, www.pwc.com/se*



Förutom undertecknade har Susanna Collijn, partner kommunal sektor och Per-Erik Waller, Real Estate deltagit i framtagandet av rapporten.

Kontakta oss gärna vid frågor med anledning av rapporten.

Med vänliga hälsningar

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB

Jan B Svensson
jan.b.svensson@se.pwc.com
TAX Services

D: 010 213 37 43
F: 010 214 37 43
M: 0709 29 37 43

Bengt Sörndal
bengt.sörndal@se.pwc.com
TAX Services

D: 010 213 31 50
F: 010 214 31 50
M: 0709 29 31 50

Innehållsförteckning

1	<i>Bakgrund och förutsättningar</i>	4
2	<i>Uppdrag</i>	4
3	<i>Sammanfattande slutsatser</i>	5
4	<i>Utredning</i>	6
<hr/>		
4.1	<i>Aktieägartillskott till Tornberget via Holding</i>	6
4.1.1	<i>Civilrättsligt</i>	6
4.1.2	<i>Inkomstskatt</i>	7
4.1.3	<i>Statsstödsreglerna</i>	11
<hr/>		
4.2	<i>Koncerninternt lån från Haninge kommun till Tornberget</i>	12
4.3	<i>Externt lån till Tornberget</i>	15
4.3.1	<i>Inkomstskattemässigt</i>	15
4.3.2	<i>Statsstödmässigt</i>	15
<hr/>		
4.4	<i>Återköp av fastigheter från Tornberget</i>	16
4.4.1	<i>Inkomstskattemässigt</i>	16
4.4.2	<i>Stämpelskatt</i>	16
4.4.3	<i>Moms</i>	17
<hr/>		
5	<i>Förstudie avseende behov av fastighetsvärdering</i>	19
6	<i>Företagsskattekommitténs förslag</i>	19
<hr/>		
6.1	<i>Allmänt om förslaget</i>	20
6.2	<i>Konsekvenser av Företagsskattekommitténs förslag</i>	22

1 Bakgrund och förutsättningar

Tornbergets styrelse har i en framställan till moderbolaget Haninge kommun Holding AB (Holding) som är moderbolag i Haninge kommuns bolagskoncern och helägt av Haninge kommun inkommit med en begäran om ytterligare kapitaltillskott.

Tornberget äger och utför fastighetsförvaltning på kommunens verksamhetsfastigheter. Tornberget har en skuld till kommunen på 1 850 mkr varav kommunen lånat upp 1 269 mkr externt på finansmarknaden och förmedlat dessa lån vidare till Tornberget på i princip oförändrade villkor. Resterande 581 mkr har kommunen lånat ut till Tornberget av eget upparbetat kapital. Utlåningen är fördelad på fem olika lån med löptider på 1,2,3,4 och 5 år. Tornberget betalar ränta i förskott varför kommunen i praktiken inte tar någon ränterisk för sin utlåning.

Tornberget gör i sin framställan om kapitaltillskott bedömningen att risken är stor att Skatteverket inte medger bolaget avdrag för räntekostnader på de lån som är hänförliga till kommunens eget upparbetade kapital 581 mkr.

Det finns flera alternativ för att lämna kapitaltillskott och för att minska risken för att bolaget inte skattemässigt ska medges avdrag för räntekostnader på koncerninterna lån med anledning av Skatteverkets skärpta synsätt på hur reglerna för s.k. räntesnurror ska tillämpas från den 11 mars 2014. Kommunen vill ha dessa alternativ belysta.

Kommunen önskar även få frågan om avdragsrätt för räntekostnader i den kommunala koncernen belyst om Företagsskattkommitténs förslag träder ikraft 1 januari 2016.

Kommunen önskar att PwC tar fram ett underlag som belyser skattekonsekvenserna och andra legala konsekvenser av utlåningen samt lämnar en rekommendation för vilket handlingsalternativ som bäst säkerställer att räntekostnaderna är avdragsgilla för Tornberget och koncernen.

2 Uppdrag

Vi har uppfattat att kommunen önskar få främst skattekonsekvenserna och andra legala konsekvenser av nedan angivna alternativ eller en kombination av alternativ utredda samt att vi ska lämna förslag på ytterligare alternativ om sådana uppkommer som en konsekvens av vår utredning. Vi ska även lämna en rekommendation vilket alternativ vi anser att kommunen ska välja.

- 1 Kommunen lämnar ett aktieägartillskott eller motsvarande till Tornberget via Holding
- 2 Kommunen lånar upp erforderligt kapital som vidareutlånas till Holding
- 3 Tornberget lånar externt upp erforderligt kapital
- 4 Konsekvenserna av Företagsskattkommitténs förslag för den kommunala koncernen utreds
- 5 En förstudie som belyser konsekvenserna av att kommunen köper tillbaka hela eller delar av fastighetsbeståndet från Tornberget.

Som underlag för vårt uppdrag har vi haft tillgång till årsredovisningar och inkomstdeklarationer för inkomståren 2013 för Holding, Tornberget samt Haninge Bostäder AB.

I uppdraget ingick inte att göra någon analys av hur de olika alternativen påverkar hyreskostnaden men vi rekommenderar att en sådan görs.

3 Sammanfattande slutsatser

Mot bakgrund av Skatteverkets mer restriktiva hållning för avdragsrätt för räntekostnader på koncerninterna lån som lämnats av kommunen ur egna upparbetade medel med 581 mkr kommer Skatteverket med största sannolikhet inte att godkänna Tornbergets ränteavdrag på dessa lån. Den mer restriktiva tillämpningen ska gälla för räntekostnader som belöper på tid efter den 10 mars 2014. Orsaken är att Skatteverket anser att kommunen i dessa fall kunnat lämna tillskott istället för lån.

Skatteförenklingskommitténs förslag om slopad avdragsrätt för räntekostnader, skulle vid ett genomförande, innebära att skattekostnaden årligen kommer att öka för Tornberget med ca 9 332 tkr. Det är för närvarande omöjligt att uttala sig om kommitténs förslag kommer att antas av riksdagen så att ny lagstiftning kan träda ikraft från 1 januari 2016.

Tillskott från en kommun till ett kommunalt bolag omfattas av statsstödsreglerna om tillskottet inte är lämnat på marknadsmässiga villkor vad gäller avkastning och andra lånevillkor. Om villkoren för stödet är sådana att även den marknadsmässige investeraren skulle lämna ett motsvarande tillskott utgör åtgärden inte otillåtet statsstöd.

Det finns alltid en osäkerhet med att lämna tillskott eftersom skattedomstolarna i många fall ansett att tillskotten utgör inkomst av näringsverksamhet för mottagande bolag. Sannolikheten är lägre för Tornberget som visat överskott de senaste åren än för ett bolag som gått med underskott under motsvarande period.

Om Tornberget har 100 % eget kapital talar det snarare för att hyran måste höjas jämfört med dagens nivåer eftersom marknadsmässigt avkastningskrav vanligtvis är högre på eget kapital än ränta på lånat kapital. Eftersom Tornberget måste lämna utdelning efter skatt till kommunen blir avkastningen för kommunen lägre än om kommunen lämnat lån istället för tillskott.

För att i det korta perspektivet inte riskera att Skatteverket vägrar bolaget avdrag för räntekostnader på de lån kommunen lämnat av egna upparbetade medel rekommenderar vi att kommunen eller bolaget lånar upp medlen externt. Räntekostnaden blir då avdragsgill för Tornberget även för dessa lån.

I det något längre perspektivet bör kommunen överväga att förvärva fastigheterna från Tornberget. Eftersom kommunen inte är skattskyldig till inkomstskatt påverkas inte detta alternativ av avdragsregler för räntekostnader och blir därmed mer förutsägbart än övriga alternativ. Ett förvärv av fastigheterna medför som framgår av vår bedömning inte några större skattekonsekvenser varken för inkomstskatt, stämpelskatt eller moms. Vi rekommenderar därför kommunen att initiera en utredning av en försäljning av verksamhetsfastigheterna till kommunen.

4 Utredning

4.1 Aktieägartillskott till Tornberget via Holding

Ett alternativ är att Haninge kommun lämnar ett kapitaltillskott till Holding, som i sin tur lämnar ett kapitaltillskott till Tornberget.

Ett kapitaltillskott kan ske antingen genom att kontanter tillskjuts, eller genom att Haninge kommun tillskjuter sin fordran mot Tornberget som ett tillskott till Holding, som i sin tur tillskjuter antingen kontanter eller sin, från kommunen övertagna fordran mot Tornberget, till Tornberget.

Ett kapitaltillskott som ökar det egna kapitalet i bolagen kan ske på olika sätt. Kapitaltillskott från en kommun till ett kommunalt bolag kan, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, få olika inkomstskattemässiga effekter.

En ytterligare fråga som uppkommer är om tillskottet är ett otillåtet statsstöd.

En variant på detta alternativ är att kommunen lämnar ett tillskott direkt till Tornberget. Vi kan dock inte se att det alternativet är att föredra, utan samma inkomstskattemässiga och statsstödmässiga problematik uppkommer som då tillskottet lämnas via Holding.

4.1.1 Civilrättsligt

Ett kapitaltillskott för att öka det egna kapitalet och soliditeten i bolaget kan i huvudsak ske på tre olika sätt.

Ovillkorat aktieägartillskott

Ett ovillkorat aktieägartillskott ökar det fria egna kapitalet i mottagande bolag.

Tillskottet kan återbetalas, vilket normalt sker genom utdelning av fritt eget kapital i bolaget.

Villkorat aktieägartillskott

Ett villkorat aktieägartillskott ökar det fria egna kapitalet i mottagande bolag.

Tillskottet kan återbetalas genom beslut av aktieägarna på bolagsstämma på samma sätt som för utdelning. En förutsättning är att det finns fritt eget kapital i bolaget motsvarande det belopp som ska återbetalas.

Nyemission av aktier

Holding kan nyemittera aktier i bolaget genom en riktad emission till sin ägare Haninge kommun. På samma sätt kan Tornberget rikta en nyemission till sin ägare Holding. Betalning av aktierna kan antingen ske kontant, eller med fordran mot Tornberget.

I det fall emissionen sker till aktiernas kvotvärde/nominella värde läggs hela betalningen för aktierna till aktiekapitalet och blir bundet kapital. En återbetalning av bundet kapital kräver beslut om nedsättning av aktiekapitalet m.m. till fritt eget kapital.

Om aktierna emitteras till överkurs, över kvotvärde/nominellt värde läggs ersättningen för aktiernas kvotvärde/nominella värde till aktiekapitalet och blir bundet. Överkursen läggs till överkursfond och blir därmed fritt eget kapital som senare kan återbetalas/delas ut till aktieägaren.

4.1.2 Inkomstskatt

Ovillkorat/villkorat aktieägartillskott från Haninge kommun till Holding och från Holding till Tornberget

En aktieägare kan tillskjuta medel till ett bolag, förutom genom nyemission, genom lån, aktieägartillskott och driftbidrag. När det gäller stat och kommun kan medel tillskjutas även i form av näringsbidrag. Ett lån medför ingen beskattning för låntagaren, inte heller ett aktieägartillskott. Ett driftbidrag är däremot en skattepliktig inkomst för mottagaren, oavsett hur mottagaren använder detta. Ett näringsbidrag är skattepliktigt till den del det används för att täcka avdragsgilla utgifter.

När det gäller att bedöma skattskyldigheten för ett kommunalt bolag för medel som erhållits från kommunen, är det därför nödvändigt att avgöra i vilken form medlen tillskjutits. Om medlen används för att täcka avdragsgilla kostnader blir skillnaden för mottagande bolag normalt att om medlen är skattepliktiga uppkommer inget skattemässigt underskott, men om medlen inte är skattepliktiga får bolaget ett skattemässigt underskott som kan utnyttjas mot vinster kommande år.

Ett aktieägartillskott som en aktieägare lämnar i sin egenskap av aktieägare i det mottagande bolaget är normalt inte skattepliktigt för mottagaren.

Tillskott till bolag inom den kommunala sektorn kompliceras i många fall av att verksamheten i det mottagande bolaget normalt inte genererar intäkter som täcker kostnaderna, varför ägarkommunen tagit på sig att tillskjuta medel för att täcka kostnader i bolaget. Detta är fallet om kommunen mer eller mindre regelmässigt har gått in med medel för att täcka underskott i bolagets verksamhet. I dessa fall bör de medel som tillskjutits normalt betraktas som skattepliktiga ersättningar för driften.¹

I andra fall är avsikten att bolaget ska bedriva sin verksamhet på kommersiella grunder. Verksamheten är vinstgivande eller täcker i vart fall sina egna kostnader. De omständigheter som talar för detta är att verksamheten genererar intäkter i sådan omfattning att kommunen inte återkommande behöver tillföra medel till bolaget för att täcka underskott. Om kommunen tillskjuter medel för att bolaget ska göra extraordinära investeringar bör de tillskjutna medlen anses vara föranledda av kommunens ägaransvar och därför vara ett skattefritt aktieägartillskott.² Så kan också vara fallet om kommunen p.g.a. oförutsedda händelser tvingas tillskjuta medel och tillskottet erfordras för att skydda de värden som finns i bolaget.

Frågan om gränsdragningen mellan aktieägartillskott och driftbidrag/näringsbidrag har prövats i några vägledande rättsfall i Regeringsrätten, men även i ett antal fall i kammarrätterna.

I två vägledande domar avseende bidrag från Uppsala kommun till kommunens helägda bussbolag, AB Uppsalabuss, respektive badanläggning, Fyrishov AB, prövades denna fråga³.

Av det första fallet framgår att AB Uppsalabuss hade bildats av Uppsala kommun. Intäkterna i busstrafikverksamheten hade inte täckt kostnaderna, varför kommunen under många år lämnat bolaget årliga bidrag med betydande belopp. Frågan var om dessa utgjorde skattepliktiga intäkter i bolagets rörelse, vilket Skatteverket hävdade. Bolaget ansåg att bidraget var ett inte skattepliktigt ovillkorligt aktieägartillskott som tillskjutits för att undvika likvidation.

Regeringsrätten ansåg att de tillskjutna medlen inte kunde anses utgöra ett aktieägartillskott. Tillskottet utgjorde i sin helhet ett skattepliktigt driftbidrag i bolagets rörelse, oavsett vad bidraget använts till. Regeringsrätten skrev bl.a. följande i domen.

¹ RÅ 2001 ref 28 I och II

² Kammarrätten i Sundsvall, 2003-09-17, mål nr 827--830-01, 832-01

³ RÅ 2001 ref. 28 I-II

Vad som avses med aktieägartillskott är inte närmare reglerat. Syftet med ett aktieägartillskott har ansetts vara att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder.⁴ Detta syfte uppnås oavsett om ett tillskott lämnas för att öka bolagets fria egna kapital eller för att täcka en förlust i bolagets verksamhet. Ett bidrag som lämnas av en aktieägare till ett bolag av sistnämnda anledning utesluter inte att det kan vara fråga om ett aktieägartillskott. Varje bidrag som en aktieägare lämnar till sitt bolag kan dock inte anses utgöra ett sådant tillskott. En förutsättning för att så skall vara fallet är att bidraget lämnas av aktieägaren just i dennes egenskap av aktieägare(kursiverat här).

I förevarande fall har kommunen valt att låta bolaget såsom entreprenör ombesörja den busstrafikverksamhet som behövts för att uppfylla kommunens fastlagda ansvar för kollektivtrafiken. Ett grundläggande ekonomiskt ansvar för verksamheten har legat kvar hos kommunen. Som ett utflöde härav har kommunen uppenbarligen godtagit att verksamheten inte bär sina egna kostnader och under en lång följd av år tillskjutit medel för att täcka underskotten hos bolaget. Enligt Regeringsrättens mening får det bidrag som kommunen lämnat bolaget därför anses föranlett av att bolaget svarat för driften av en verksamhet som ålegat kommunen och inte för att kommunen varit bolagets ägare. Bidraget utgör därför inte ett aktieägartillskott.

På samma sätt ansåg regeringsrätten i det andra fallet att ett bidrag från Uppsala kommun till dess helägda bolag Fyrishov AB var skattepliktigt.

Tillskott till icke kommersiell verksamhet i kommunala bolag, såsom kollektivtrafik, men även annan verksamhet som bedrivs på mer kommersiella villkor, såsom bad, kan drabbas av skattskyldighet för tillskott/bidrag från kommunen.

Även kommersiell verksamhet i kommunala bolag bedriven i konkurrens med privata aktörer, t.ex. energi och fastighetsförvaltning, omfattas av samma synsätt från SKV. När det gäller tillskott/bidrag från kommunen till kommunala fastighetsbolag har kammarrätten i ett flertal fall funnit att tillskotten/bidragen är skattepliktiga driftbidrag och i några fall att de utgör näringsbidrag. Ett av fallen avser Centrumbostäder i Skara AB⁵. I detta fall hade Skara kommun skrivit ned en reversfordran på bolaget, betecknat som ett aktieägartillskott.

Länsrätten, vars dom fastställdes av kammarrätten, motiverade sitt domslut på följande sätt.

Skara kommun är inte skyldig att hyra ut bostäder till kommunens innevånare men har valt att genom bolaget åta sig en sådan verksamhet. Kommunen har därför att svara för kostnaderna i denna verksamhet oavsett om de inte täcks av erhållna hyror och andra intäkter i bolaget. Bidraget får därför anses föranlett av att bolaget bedrivit den verksamhet som kommunen ansvarat för och inte av att kommunen varit bolagets ägare. Bidraget utgör därför vare sig aktieägartillskott eller näringsbidrag i skattehänseende utan är för bolaget en skattepliktig intäkt i näringsverksamheten.

Återkommande stöd

Av särskild vikt för bedömningen av hur tillskottet ska karakteriseras är om det avser att täcka mer eller mindre regelbundet uppkomna underskott. Tillskott för att täcka återkommande underskott i den löpande driften får normalt presumeras vara driftbidrag. Kammarrätterna i flertalet fall behandlat bidrag i dessa situationer som driftbidrag.

Om kommunen själv hade bedrivit bolagens verksamheter skulle kommunen ha blivit tvungen att tillskjuta motsvarande medel direkt till respektive verksamheter för att finansiera dessa till den del verksamheternas egna intäkter inte täckte kostnaderna.

⁴ Kedner m.fl., Aktiebolagslagen, Del II, 5:e uppl., s. 153

⁵ Kammarrätten i Jönköpings dom 2005-12-15, mål nr 1577-04, Regeringsrätten medgav inte prövningstillstånd 2007-09-07, mål nr 1005-06

Stöd enstaka år

Det är möjligt att hävda att ett sådant tillskott kan vara lämpligt, eller till och med mer eller mindre nödvändigt, för att skydda den investering bolaget utgör för kommunen och att en sådan extra ordinär åtgärd som en ”engångsutryckning” med tillskjutande av medel i första hand skulle vara ett sätt att skydda investeringen. En sådan situation skulle möjligen kunna föreligga när ett kommunalt bolag gjort extraordinära förluster, t.ex. genom att den största hyresgästen i ett industrihotell gått i konkurs. Ett annat fall skulle kunna vara att en hel bygd avfolkats till följd av nedläggning av företag och att det mer eller mindre plötsligt uppkommer en situation där det inte längre går att hyra ut bostäderna i ett bostadsbolag. Ett tillskott i en sådan situation kan, men behöver inte vara, en förutsättning för att kunna sälja bolagets verksamhet i ordnade former. När en kommun tillskjuter medel i ett sådant fall behöver det inte innebära att kommunen från början räknat med eller till och med godtagit att verksamheten inte bär sina egna kostnader. Utifrån ett sådant synsätt ligger det i nu nämnda situationer något närmare till hands att uppfatta kommunens tillskjutande av medel som ett aktieägartillskott än vad som var fallet i RÅ 2001 ref. 28 I och II. Ett sådant synsätt torde särskilt kunna hävdas i de fall där den utövade verksamheten inte redan från början har förutsatts vara beroende av årliga tillskott.

Mot ett sådant resonemang kan hävdas att kommunen får anses ha skyldighet att tillskjuta nödvändiga medel för verksamheter som det åligger kommunen att sköta eller som kommunen, inom den kommunala kompetensen, åtagit sig att sköta. Detta gäller oavsett vad som kunnat förutses avseende den framtida ekonomin. Tillskottet kan därför också bero på att kommunen i praktiken är tvungen att se till att bedriven verksamhet får täckning för sina kostnader snarare än att bidragen lämnas på grund av att kommunen är aktieägare. Kommunen synes i sin egenskap av ansvarig för verksamheterna också i praktiken presumeras vara skyldig att ekonomiskt svara för dem. Det finns med andra ord argument både för och mot att sådana tillskott som behandlas här ska betraktas som driftbidrag.

Investeringsfall

Om en kommun skjuter till medel till ett bolag som inte redovisar underskott ligger det nära till hands att se de tillskjutna medlen som ett sådant tillskott som kommunen ger till sitt aktiebolag i egenskap av aktieägare, dvs. ett aktieägartillskott. Ett sådant tillskott är ägnat att leda till samma resultat som en nyemission. Kommunen kan exempelvis tillskjuta medel för att bolaget ska kunna expandera eller i vart fall för annat ändamål än att täcka underskott i det mottagande bolaget eller hos annat bolag i samma koncern.

Kammarrätten i Sundsvall har i en lagakraftvunnen dom beträffande Piteå Turistfastigheter AB funnit att tillskott från en kommun till dess helägda bolag skattemässigt var att betrakta som ett inte skattepliktigt aktieägartillskott⁶. I målet var ostridigt att kommunen lämnat stöd till bolaget för att göra det möjligt för detta att förvärva en fastighet och att uppföra en anläggning för inomhusbad. Domstolen anger att det i målet inte framkommit annat än att bolagets verksamhet att äga och förvalta fastigheter ska ske på kommersiella grunder med avsikt att vara vinstgivande. Tillskottet får, enligt domstolens mening, anses ha lämnats av kommunen i dess egenskap av aktieägare och inte som ersättning för någon prestation som utförts åt kommunen. Om kommunen tillskjuter medel till sitt bolag för att detta ska kunna expandera bör ett sådant tillskott inte anses utgöra ett driftbidrag när man räknar med att investeringarna ska bära sig själva.

Rekonstruktionsfall

Kommunen kan i vissa fall tvingas tillskjuta ett ”engångstillskott” till sitt bolag för att rekonstruera det och ge det möjlighet att efter upprensning i balansräkningen fortsätta att bedriva sin verksamhet.

⁶ Kammarrätten i Sundsvall dom 2003-09-17, mål nr 827--830-01, 832-01

Den omständigheten att det mottagande bolaget utan tillskottet skulle ha tvingats att träda i likvidation har inte tillmätts någon självständig betydelse för bedömningen av hur tillskottet ska klassificeras⁷. Det kan ligga i sakens natur att en likvidationssituation förr eller senare uppkommer om ett underskotts företag inte vänder till vinst eller får tillskott och att en sådan invändning därför inte är särskilt tung.

Kammarrätten i Sundsvall har i en lagakraftvunnen dom beträffande Piteå Näringsfastigheter AB⁸ funnit att en helhetsbedömning måste göras av transaktionens verkliga innebörd. Domstolen åberopade bl.a. den omständigheten att tillskottet inte haft till syfte att undvika att likvidationsskyldighet uppkom, när den kom fram till att det rörde sig om ett skattepliktigt bidrag. I en lagakraftvunnen dom av Kammarrätten i Göteborg angående Sotenäs Rehab Center AB⁹ fann domstolen ett tillskott från kommunen för att täcka underskott i ett bolag som ägdes till hälften av kommunen och till hälften av ett utomstående aktiebolag och dettas personalstiftelse utgjorde ett bidrag till driften. Kammarrätten påpekar i domskälen att kommunen har accepterat att bolagets verksamhet inte har burit sig själv och att det inte har varit fråga om en åtgärd för att undvika likvidation eller öka soliditeten bara för att kommunen varit aktieägare.

Regeringsrättens motiveringar i RÅ 2001 ref. 28 ger visst utrymme för att ett tillskott även i dessa fall under vissa förutsättningar skulle kunna betraktas som ett aktieägartillskott. Om en kommun tvingas att göra en ”engångsuttryckning” för att dess bolag inte ska tvingas att träda i likvidation eller försättas i konkurs, eller för att göra en avveckling av verksamheten under ordnade former, bör lämnat bidrag i skattemässigt hänseende kunna behandlas som ett aktieägartillskott.

Endast i ett känt kammarrättsfall, avseende Piteå Turistfastigheter AB¹⁰, har kammarrätten bedömt att tillskottet inte skulle vara skattepliktigt. Skillnaden mellan det fallet och övriga var sannolikt att det var fråga om tillskott för att göra investeringar i form av ett fastighetsförvärv och för att uppföra en anläggning för inomhusbad.

Att det sannolikt inte är helt avgörande om tillskottet/bidraget lämnas varje år eller ett enstaka år, kan utläsas av fallet med Centrumbostäder i Skara AB¹¹, där en engångsnedskrivning av en reversfordran på bolaget gjordes av kommunen.

Sammanfattning

Det kan sammanfattningsvis konstateras att det avgörande för klassificeringen av ett lämnat tillskott är under vilka affärsmässiga premisser som det kommunala bolaget bedriver sin verksamhet och vilka omständigheter som föranlett tillskottet.

Det tillskott som kommunen avser att lämna är avsett att i slutändan lösa Tornbergets befintliga lån på fastigheterna i bolaget. Haninge kommun kommer dock att i ett första steg lämna tillskott till Holding.

Bedömningen av tillskottets inkomstskattemässiga karaktär kan komma att bedömas i två steg, dels mellan kommunen och Holding och dels mellan Holding och Tornberget.

För Holdings del så visar verksamheten regelmässigt ett underskott och är beroende av koncernbidrag, eller utdelningar från dotterbolagen.

I Tornbergets fall förefaller verksamheten regelmässigt visa ett överskott, vilket pekar på att verksamheten bedrivs på kommersiella grunder.

⁷ RÅ 1961 Fi not. 282 och RÅ 2001 ref. 28 I och II

⁸ Kammarrätten i Sundsvall dom 2004-02-11, mål nr 64--65-01

⁹ Kammarrätten i Göteborg dom 2005-02-16, mål nr 1397-02

¹⁰ Kammarrätten i Sundsvalls dom 2003-09-17, mål nr 827--830-01, 832-01

¹¹ Kammarrätten i Jönköping dom 2005-12-15, mål nr 1577-04, Regeringsrätten tog ej upp målet

Holdings tillskott till Tornberget bör vara ganska okontroversiell. Tillskottet från Holding till Tornberget bör ses som ett vanligt tillskott mellan två aktiebolag vilka som helst, trots att Tornberget visat förlust under enstaka år.

Oavsett om tillskottet från kommunen sker i form av likvida medel eller en fordran, så finns det alltid en risk att ett sådant tillskott från en kommun blir skattepliktigt för mottagande kommunala bolag. Även om "tillskottet" sker i form av en emission till överkurs finns en risk för att Skatteverket ser överkursen, som ju läggs som fritt eget kapital, som ett skattepliktigt tillskott. Detta svar har vi fått på en direkt fråga ställd till Skatteverket. Vår rekommendation blir därför att tillskottet bör ske i form av en emission till pari/nominellt värde på aktierna. Vid en emission till pari torde det vara mycket svårt för SKV att påstå att den emissionslikvid som Holding erhåller, vilken helt läggs till bundet kapital, ska vara skattepliktig.

4.1.3 Statsstödsreglerna

Den centrala bestämmelsen om statligt stöd finns i artikel 107.1 i EUF-fördraget, som har följande lydelse.

Om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

För att det ska vara fråga om statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse krävs alltså att stödet

1. ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel,
2. gynnar vissa företag eller viss produktion, och
3. snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen samt påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Med medlemsstat avses inte enbart staten på central nivå utan även regionala och lokala offentliga organ som kommuner och kommunala bolag. Med överföring avses inte enbart direkta överföringar av offentliga medel utan även exempelvis avstående från krav. Exempel på åtgärder som ansetts som stöd är direkta bidrag, räntesubventioner, försäljning eller köp till särskilt förmånliga villkor, *kapitaltillskott* och avstående från fordringar.

För att en åtgärd ska innebära statligt stöd krävs även att den gynnar vissa företag eller viss produktion. I detta krav ligger dels att åtgärden ska innebära en ekonomisk fördel för mottagaren, dels att åtgärden ska vara selektiv. När det gäller frågan om en åtgärd innebär en ekonomisk fördel måste det avgöras om det mottagande företaget får ekonomiska fördelar som det inte skulle ha erhållit under normala marknadsvillkor. Beträffande åtgärder som en kommun vidtar i förhållande till sina företag görs bedömningen av om åtgärden innebär en ekonomisk fördel utifrån principen om den marknadsekonomske investeraren. Denna princip innebär att en åtgärd av nämnt slag innebär en ekonomisk fördel om en privat investerare inte skulle ha utfört åtgärden i fråga på samma villkor. På motsvarande sätt talar man i andra sammanhang om principen om en marknadsekonomske kreditgivare, fordringsägare m.m.

För att en åtgärd ska utgöra otillåtet statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 krävs slutligen att åtgärden dels snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen, dels påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Även om det finns en teoretisk skillnad mellan påverkan på konkurrensen respektive på handeln mellan medlemsstaterna, görs vid den praktiska tillämpningen ingen större skillnad mellan dessa två begrepp.

EU- domstolen har uttalat att om ett statligt finansiellt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen så ska denna handel anses påverkas av stödet. Det är dock inte nödvändigt att det företag som tar emot stöd bedriver handel med andra medlemsstater.

Avslutningsvis kan det påpekas att det är verkningarna av en åtgärd som är relevant för bedömningen av om det är fråga om stöd enligt artikel 107.1, inte i vilket syfte åtgärden vidtas.

EU:s regler om statsstöd bygger på ett system om förhandsanmälan. Stöd får inte ges innan Kommissionen har godkänt stödet. Anmälan ska i Sverige göras till näringsdepartementet, som i sin tur anmäler till Kommissionen. Alla stöd är olagliga tills de har anmälts. Vissa stöd av mindre betydelse är dock undantagna och behöver inte anmälas, t ex stöd till en stödmottagare som inte överstiger 200 000 euro under en treårsperiod.

En anmälan om otillåtet statsstöd kan prövas av kommissionen och av förvaltningsdomstol vid laglighetsprövning enligt 10 kap 8 § KL. Om kommissionen i ett ärende kommer fram till att otillåtet stöd har lämnats ska kommissionen besluta att berörd medlemsstat ska vidta nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från mottagaren. Den som har lämnat olagligt stöd ska återkräva detta och den som har mottagit stöd ska återbetala det jämte ränta. En talan om återbetalning ska väckas av stödgivaren vid tingsrätt (se vidare SOU 2011:69 och prop. 2012/13:84).

Ett fall som prövats är kommissionens beslut den 2 maj 2013 där den konstaterar att Uppsala kommuns medfinansiering av Uppsala Arena är förenlig med EU:s statsstödsregler. I beslutet anges att den offentliga medfinansieringen är begränsad till vad som är strikt nödvändigt för att genomföra projektet. Användningen av arenan är i tillräcklig grad öppen för alla på icke-diskriminerande villkor utan att gynna några särskilda företag. På grund av arenans placering och den verksamhet som ska bedrivas där anses dess inverkan på handel och konkurrens bli begränsad. Bedömningen avsåg om ett årligt driftsbidrag utgjorde otillåtet statsstöd.

Det tillskott som kommunen avser att lämna till Holding är avsett att minska behovet av lånat kapital för Tornberget. Bolagets soliditet kommer därmed att stärkas. Som framgår ovan är det inte syftet med stödet som är avgörande om stödet ska anses utgöra otillåtet statsstöd utan verkningarna av stödet. Om villkoren för stödet är sådana att även den marknadsekonomiske investeraren skulle lämna ett motsvarande tillskott utgör åtgärden inte otillåtet statsstöd. Utformningen av ägardirektivet är därför viktig ur statsstödssynpunkt.

Tornberget är ett företag som äger och förvaltar kommunens verksamhetsfastigheter vilket innebär att bolaget i huvudsak verkar på en intern marknad som idag inte är konkurrensutsatt. Om tillskott lämnas från kommunen till Holding för vidarelussning till Tornberget kan det trots att bolaget i huvudsak verkar på en intern marknad föreligga en risk för att tillskottet ses som otillåtet statsstöd om det inte lämnas på marknadsmässiga villkor. En jämförelse ska sannolikt göras med privata fastighetsägares möjligheter att tillhandahålla kommunen lokaler. Vid den jämförelsen ska man utgå från den marknadsekonomiske investeraren.

Frågan är komplex och vi har inte kunnat utreda den inom ramen för detta uppdrag. Om frågan blir aktuell bör den därför utredas ytterligare.

4.2 Koncerninternt lån från Haninge kommun till Tornberget

Idag har Haninge kommun lånat ut 1 850 Mkr till Tornberget, varav 1 269 Mkr har lånats upp externt av kommunen, medan resterande 581 Mkr avser eget upparbetat kapital i kommunen.

Nya utvidgade regler om begränsningar i avdragsrätten för ränta på skulder till ett företag i intressegemenskap trädde i kraft den 1 januari 2013. De nya reglerna omfattar som huvudregel fortfarande enbart ränteutgifter på interna skulder, men har utvidgats till att omfatta ränteutgifter på alla interna skulder oavsett vad skulden avser (använts till).

För att avdrag för sådana ränteutgifter ska medges måste något undantag vara tillämpligt, antingen den s.k. 10 %-regeln eller den s.k. ventilen. Eftersom kommuner och andra skattebefriade subjekt inte beskattas med minst 10 % kan avdrag bara medges med stöd av ventilen.

Av lagtext och förarbeten framgår att det vid prövningen av förutsättningarna för att medge avdrag för ränteutgifter med stöd av ventilen ska göras en bedömning av om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Det är då fråga om vilka olika skäl det finns för ett aktuellt förfarande. Det blir främst fråga om att bedöma och balansera hur skattedrivna transaktionerna är. Vid en sådan prövning kan vissa presumtioner användas som utgångspunkt för bedömningen. En samlad bedömning måste dock göras i varje enskilt fall där samtliga faktorer beaktas.

I förarbetena framhålls att det inte finns anledning att införa några specifika regler för t.ex. kommuner. Vid bedömningen av om avdrag ska medges eller ej är det således ofta fråga om att identifiera om förfarandet är tillräckligt skattedrivet för att avdrag ska vägras.

Generellt har det uttalats i förarbetena att ventilen ska tillämpas restriktivt, men eftersom de nya reglerna gäller ränteutgifter avseende alla lån inom en intressegemenskap kommer det dock att finnas situationer där det finns anledning att tillämpa ventilen mindre restriktivt.

En sådan situation är internbanksverksamhet, s.k. cash-pool, där en eller flera juridiska personer hanterar koncernens likviditet och där koncernens företag lånar kortfristigt och inte till någon investering. En effektiv likviditetshantering inom en koncern kan vara ett affärsmässigt skäl till skuldförhållandet.

Vad som kan presumeras vara sådana fall där ventilen bör kunna tillämpas är således lån som gäller kortfristig utlåning eller mindre belopp och där lånevillkoren är marknadsmässiga i vid bemärkelse, t.ex. gällande använd räntenivå. Detta gäller oavsett vad lånet i dessa fall används till, om det inte leder fram till ett systematiskt uppbyggande av stora skulder av betydelse. Om det inte är fråga om större belopp under längre tid kan det knappast vara skattedrivet.

För sådana skattebefriade subjekt, som t.ex. kommuner, som inte har några "ägare" och där dessa subjekt också är de som agerar som långgivare gäller att de inte har etablerats för att åstadkomma skattefördelar. Själva nollbeskattningen hos kommunen kan inte planeras fram. Detta innebär att bedömningarna av om förfarandet ska presumeras vara skattedrivet, inte kan göras på samma sätt som för privata bolagskoncerner.

I det fall kommunen externt har lånat upp kapital och sedan på i princip oförändrade villkor lånar ut ett belopp som motsvarar det externa lånet till direkt eller indirekt ägda skattepliktiga aktiebolag, så innebär detta ingen egentlig skattefördel för intressegemenskapen. Kommunen beskattas inte för ränteintäkter, men får inte heller avdrag för ränteutgiften. Därmed uppkommer ingen skattefördel för intressegemenskapen genom att det skattebefriade subjektet tar upp de externa lånen i stället för att de ägda aktiebolagen tar upp lånen själva. Dessa fall har också omnämnts i förarbetena till lagstiftningen om begränsningar av avdragsrätten för räntor, som ett affärsmässigt motiverat skäl som kan medföra att avdragsrätt föreligger enligt den s.k. ventilen.¹² Skatteverkets bedömning i ett ställningstagande från 2014-03-10, är att om förhållandena är sådana att en kommuns utlåning inte är större än dess externa upplåning så kan de skuldförhållanden som finns mellan kommunen och låntagaren presumeras vara huvudsakligen affärsmässigt motiverade och inte skattedrivna (ventilen är tillämplig).¹³ Avdragsrätten bör i sådana fall normalt inte ifrågasättas om det inte finns andra omständigheter som medför att skuldförhållandet inte kan anses affärsmässigt motiverat. I dessa fall anser Skatteverket att den omständigheten att det skattebefriade subjektet hade kunnat lämna tillskott i stället för lån normalt inte behöver beaktas särskilt.

¹² Prop. 2012/13:1, s.260

¹³ Skatteverkets ställningstagande 2014-03-10, Tillämpning av den s.k. ventilen i ränteavdragsbegränsningsreglerna inom intressegemenskaper där långgivaren är kommuner och liknande skattebefriade subjekt, Dnr 131-125056-14/111

För att denna presumtion ska anses vara stark och inte ifrågasättas förutsätter Skatteverket att vidareutlåningen ska fylla ett lånebehov i vid bemärkelse. Det kan exempelvis gälla lån till löpande verksamhet eller externa förvärv av fastigheter eller andra tillgångar.

Lånevillkoren måste därtill vara marknadsmässiga i vid bemärkelse, t.ex. gällande räntenivåerna. I ett dialogsvar har Skatteverket även accepterat att kommunen tar ut en borgensavgift av bolaget som lånar av kommunen. Nivån på borgensavgiften ska således vara marknadsmässig – exakt var den nivån ligger är inte helt klarlagd. I vart fall är sannolikt en borgensavgift på 0,25 % acceptabel.

Däremot så ser Skatteverket annorlunda på internt upparbetade medel eller skattemedel och avgifter som har använts för utlåning. Skatteverket anser att denna situation kan jämföras med exempel som finns i förarbetena på omständigheter som kan tala för att en utlåning är affärsmässig. Dessa exempel gäller visserligen inte kommuner m.fl. men enligt dessa exempel ska det bl.a. beaktas om utlåningen avser internt upparbetade medel och om det bedrivs reell ekonomisk verksamhet av långgivaren. Med denna jämförelse som utgångspunkt anser verket att den omständigheten att en kommun lånar ut internt upparbetade medel eller skattemedel inte i sig utgör en presumtion för att förfarandet är skattedrivet. Avdrag kan därför medges även i dessa fall om det inte finns andra omständigheter som talar för att förfarandet är skattedrivet.

På samma sätt som när det gäller vidareutlåning av externt upplånade medel anser Skatteverket att det ska finnas ett lånebehov i vid bemärkelse hos låntagaren, exempelvis för lån till löpande verksamhet eller externa förvärv av tillgångar.

Inte heller i dessa situationer bör det anses föreligga något lånebehov om lånet exempelvis används för interna förvärv av dotterbolag, för tillskott som används för sådana förvärv eller för att lämna utdelning och inte heller om utdelning lämnas för att sedan lånas tillbaka eller lån tas upp som sedan används för att lämna utdelning.

Dessutom kommer i dessa fall den omständigheten att tillskott hade kunnat lämnas i stället för lån att få betydligt större tyngd vid bedömningen. Av lagtexten framgår att denna omständighet ska beaktas särskilt. Skatteverkets bedömning är att det även i detta sammanhang bör presumeras att lån som gäller kortfristig utlåning eller mindre belopp är affärsmässigt motiverade, om övriga omständigheter som nämnts ovan föreligger. Men gäller det stora belopp som lånas ut under längre tid och mer stadigvarande blir bedömningen annorlunda. I sådana fall kan en kommun normalt utan större olägenheter i stället lämna tillskott. Eftersom det direkt framgår av lagtexten att det särskilt ska beaktas om finansieringen i stället hade kunnat ske genom tillskott anser Skatteverket att mycket talar för att sådana lån många gånger inte bör anses tillräckligt affärsmässigt motiverade i den betydelsen som begreppet har i ventilen. Det är dock inte möjligt att fastställa några givna gränser för när kraven på affärsmässighet i detta sammanhang kan anses uppfyllda. En samlad bedömning måste göras av samtliga omständigheter.

I ett förhandsbesked som lämnats av Skatterättsnämnden och överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen, har frågan ställts om avdragsrätt för ett kommunalt bolags räntekostnader på lån från ägaren, kommunen.¹⁴ Utlåningen från kommunen var långfristig (4-9 år) och utgjordes av egna internt upparbetade medel, eller skattemedel och avgifter.

Skatterättsnämnden ansåg att kommunen hade kunnat lämna tillskott i stället för lån till bolaget och då lånen inte var kortfristiga, var finansieringen inte affärsmässigt motiverad och därmed var ventilen inte tillämplig.

Högsta förvaltningsdomstolens dom kan förväntas komma under våren/sommaren 2015.

¹⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2014-04-16, dnr 38-13/D

Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, har i beslut avvisat två förhandsbeskedsansökningar rörande frågor om tillämpningen av den s.k. ”ventilen” och kravet på 10 procentig beskattning av långgivaren.¹⁵ HFD anser att Skatterättsnämnden aldrig borde ha lämnat förhandsbesked eftersom frågan inte lämpar sig för förhandsbesked. HFD sa att man kommer att avvisa frågor om räntesnurror i dessa frågor då det gäller överklagade förhandsbesked. Det är dock oklart om HFD även anser att besluten omfattar kommunal sektor där transaktionerna inte berör andra EU-länder. Avdrag för räntekostnader på koncerninterna lån får således prövas i den ordinarie processen och den tar minst 3 år. Skatteverket kommer dock att fortsätta att lämna svar på dialogfrågor avseende räntesnurrefrågor. Anledningen är att Skatteverket vid någon tidpunkt ändå måste göra en bedömning i frågan. Dessutom ska regeringen svara EU-kommissionen om de svenska reglerna om räntesnurror, kan anses vara förenliga med EUs regelverk om konkurrens. Om inte måste Sverige slopa reglerna för att undgå stämning för fördragsbrott. Detta påverkar dock inte kommunsektorn som inte bedriver handel med andra EU-länder.

Slutsatsen är att den utlåning från Haninge kommun till Tornberget som har skett för att finansiera förvärv av fastigheter, renoveringar och andra kostnader i fastighetsförvaltningen och som kommunen i sin tur har lånat upp externt, sannolikt är avdragsgilla med stöd av ventilen, så länge ränte- och andra villkor är marknadsmässiga.

Däremot torde Skatteverket sannolikt komma att ifrågasätta Tornbergets avdragsrätt för räntor på de medel som kommunen lånat ut av egna upparbetade medel från skatter, avgifter mm, med stöd av nämnda förhandsbesked och ställningstagande.

Om Haninge kommun ersätter de 581 Mkr som utlånats med kommunens egna medel, genom att beloppet lånas upp externt av kommunen och därefter vidareutlånas på marknadsmässiga villkor till Tornberget, torde dock avdrag för räntekostnader medges.

4.3 Externt lån till Tornberget

4.3.1 Inkomstskattemässigt

Ett alternativ är att ersätta Tornbergets lån från Haninge kommun, i vart fall i den del som kommunen lånat ut av ”egna medel” (600 Mkr), med ett eget lån från bank.

Begränsningen av avdragsrätten för räntor berör normalt bara lån från företag som är i intressegemenskap med låntagaren. Räntor på lån från bank är därmed avdragsgilla för Tornberget, i vart fall så länge de inte avser förvärv av delägarätter från kommunen, utan är avsedda för förvärv eller renovering av fastigheter, eller andra löpande kostnader i fastighetsförvaltningen.

Tornberget kan även låna från Kommuninvest, under samma förhållanden som lån från bank, eftersom kommuner och dess bolagskoncerner inte anses vara i intressegemenskap med Kommuninvest.¹⁶

För att ett kommunalt bolag ska få en lägre ränta jämfört med om bolaget lånat upp medel direkt från långgivaren tvingas ofta ägarkommunen lämna kommunal borgen för lånet. Kommunen kan ta ut borgensprovision av det kommunala bolaget för att ställa kommunal borgen till långgivaren. Enligt vår erfarenhet varierar en sådan borgensprovision, men bör i vart fall kunna uppgå till 0,25 % på det belopp för vilket borgen ställs utan att Skatteverket ifrågasätter avdragsrätten.

4.3.2 Statsstödmässigt

Europeiska kommissionen lämnar i ett tillkännagivande från juni månad 2008 (2008/C 155/02) viss vägledning om tillämpningen av statsstödsreglerna på statligt stöd i form av garantier.

¹⁵ HFD:s beslut 2014-12-23, mål nr 4217-14 och 2674-14

¹⁶ Högsta förvaltningsdomstolens dom 2012 ref. 6

I detta sammanhang likställs kommunal borgen med garantier. Kommissionen skriver att bedömningen om en förmån har beviljats genom en garanti bör grundas på principen om hur en privat investerare i en marknadsekonomi agerar (den marknadsekonomiska investerarprincipen). Det innebär att hänsyn ska tas till vilka möjligheter ett företag i praktiken har att få motsvarande ekonomiska resurser genom att vända sig till finansmarknaden.

Statsstödsreglerna verkar således i motsatt riktning jämfört med inkomstskattereglerna. För att borgensprovisionen inte ska utgöra otillåtet statsstöd får den inte understiga vad en jämförelse med den marknadsekonomiska investerarprincipen skulle medföra för kostnad för Tornberget. De rättsliga prövningar som skett har avsett överklagan enligt kommunallagen och avsett främst bostadsbolag. Domstolarna har i dessa fall godkänt borgensprovisioner på mellan 60-75 punkter.

Borgensprovisionens storlek är en komplicerad fråga där omständigheterna i det enskilda fallet måste beaktas genom att ta in offerter från flera oberoende långgivare som jämförelsematerial till kommunens egen utlåning. Därefter måste en bedömning ske från fall till fall. Det bör i sammanhanget noteras att ett otillåtet statsstöd normalt leder till återbetalning.

Sveriges kommuner och landsting (SKL) har gett ut ett cirkulär (10:66) om borgensprovisioner för lån till bostadsbolag med anledning av de nya reglerna om avkastningskrav som kommunerna ska ställa på sina bostadsbolag enligt Allvillagen från den 1 jan 2011.

4.4 Återköp av fastigheter från Tornberget

4.4.1 Inkomstskattemässigt

Haninge kommun överväger, som ett alternativ, att köpa samtliga (eller vissa) fastigheter av Tornberget. Den skattemässiga utgångspunkten är att utköpet av fastigheterna ska ske till fastigheternas marknadsvärde enligt särskild oberoende värdering. Om fastigheterna köps ut för ett pris som understiger fastigheternas marknadsvärde ska Tornberget uttagsbeskattas, d.v.s. beskattas som om försäljningen skett för fastigheternas marknadsvärde.¹⁷ Detta beror på att kommunen, som köpare, inte är skattskyldig till inkomstskatt.

Om försäljningspriset/marknadsvärdet på respektive fastighet överstiger fastighetens skattemässiga värde, beskattas Tornberget för skillnaden mellan försäljningspriset/marknadsvärdet och fastighetens skattemässiga restvärde med vanlig bolagsskatt på för närvarande 22 %.

Om marknadsvärdet på samtliga fastigheter uppgår till bokfört värde, vilket enligt Tornbergets årsredovisning för räkenskapsåret 2013 var 1 628 889 tkr och skattemässigt restvärde för samtliga fastigheter vid samma tidpunkt var 1 625 998 tkr enligt årsredovisningen, uppgår den skattepliktiga vinsten till mellanskillnaden, eller 2 891 tkr. Investeringar och avskrivningar under tiden efter 2013-12-31, måste dock beaktas.

Därtill kommer resultatet av försäljning av maskiner och inventarier, inkl. byggnads- och markinventarier. Bokfört och skattemässigt värde överensstämmer enligt årsredovisningen för 2013. Förutsatt att bokfört/skattemässigt värde på maskiner och inventarier motsvarar ett marknadsvärde uppkommer inte någon skattepliktig vinst vid försäljningen av dessa.

4.4.2 Stämpelskatt

En kommun ska betala stämpelskatt på förvärv av fastigheter, med 1,5 % på det högsta av köpeskillingen och taxeringsvärdet året före det år då ansökan om lagfart beviljas.

¹⁷ 22 kap. 2 § inkomstskattelagen (IL)

Saknas taxeringsvärde, som för specialfastigheter ska värdet istället bestämmas efter en särskild marknadsvärdering av fastigheten.¹⁸

Kommuner är dock befriade från stämpelskatt för förvärv av mark som enligt detaljplan eller områdesbestämmelser ska användas för allmän plats, begravningsplats eller för sådant ändamål som enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen medför att byggnad för ändamålet ska anses som specialbyggnad.¹⁹

Kommuner är således befriade från stämpelskatt på köp av alla slags specialbyggnader såsom t.ex. vårdbyggnad, skolbyggnad, bad-, sport-, och idrottsanläggning, kulturbyggnad, allmän byggnad m.m. när planstöd finns för markanvändningen.

Större delen av de fastigheter som Tornberget äger och som ska överlåtas förefaller vara specialbyggnader belägna på mark som är detaljplanerad för ändamålet, för vilka Haninge kommun inte ska betala stämpelskatt vid förvärvet. Kontroll bör göras av samtliga fastigheter hur dessa är taxerade och tillåten markanvändning enligt detaljplan eller områdesbestämmelser.

Vid överlåtelse av byggnader på annans mark (ofri grund), utgår ingen stämpelskatt (stämpelskatt kan endast utgå om marken innehas med tomträtt).

För att undvika stämpelskatt vid förvärv av fastigheter vilka inte är taxerade som specialbyggnader, kan institutet fastighetsreglering användas. Förvärv genom fastighetsreglering kan ske genom att mark överförs från en fastighet till en annan fastighet.²⁰

För mark och byggnad som överförs från en fastighet till en annan kan ersättning utgå, men så länge förvärvet sker med stöd av reglerna för fastighetsreglering i 5 kap. Fastighetsbildningslagen, så ska stämpelskatt inte tas ut. Oavsett hur fastigheten är taxerad, som hyreshus bostäder, hyreshus kontor, specialbyggnad, industrifastighet eller annat, så gäller befrielse från stämpelskatt vid fastighetsreglering.

Möjligheterna till fastighetsreglering bör utredas för värdefulla fastigheter. Mindre objekt förvärvas lämpligen genom köp då förrättningskostnaderna kan balanseras eller överstiga stämpelskatten.

Förutsättningarna för fastighetsreglering beror bland annat på om:

- lämpliga "målfastigheter" finns eller kan bildas
- gällande planförhållanden
- lämpliga fastigheter enligt fastighetsbildningslagen kan skapas

4.4.3 Moms

Allmänt

Överlåtelse av fastigheter är enligt huvudregeln undantagna från skatteplikt. Det innebär att moms inte utgår på köpeskillingen för fastigheterna vid en överlåtelse från Tornberget till kommunen. Skulle det i överlåtelsen ingå verksamhetstillbehör är dessa skattepliktiga och moms ska debiteras med för närvarande 25 %.

Även upplåtelse av fastigheter är enligt huvudregeln undantagna från skatteplikt. Tornberget är dock frivilligt skattskyldiga för uthyrning av fastigheterna till kommunen vilket innebär att Tornberget debiterat kommunen moms på hyran och har därför rätt till avdrag för ingående moms på kostnaderna till den del dessa avser den skattepliktiga uthyrningen. Detta gäller oavsett om kommunen använt lokalerna i en skattepliktig eller i en skattefri verksamhet.

¹⁸ 9 § Lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

¹⁹ 6 § p. 6) Lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

²⁰ 5 kap. 1 § 1 punkten Fastighetsbildningslagen

Om kommunen vidareuthyr lokaler i andra hand till någon som inte bedrivit skattepliktig verksamhet i lokalerna, t.ex. en friskola, har Tornberget inte haft rätt att vara frivilligt skattskyldig för uthyrning av dessa lokaler till kommunen.

För lokaler som hyrts ut till näringsidkare som bedrivit skattepliktig verksamhet i lokalerna har Tornberget också kunnat vara frivilligt skattskyldig för uthyrningen. Om näringsidkaren bedrivit momsfri verksamhet i lokalerna t.ex. en friskola har Tornberget inte haft rätt att vara frivilligt skattskyldig för uthyrningen av dessa lokaler av samma skäl som gäller om kommunen hyr ut dessa lokaler i andra hand till friskolan.

Jämkning av moms

På momsområdet finns speciella korrigeringsregler avseende investeringsmoms, s.k. jämningsregler. Genom jämkning korrigeras avdrag för ingående moms så att det motsvarar användningen av en tillgång (investeringsvara) i den momspliktiga verksamheten. Investeringsvaran kan vara en fastighet. Det är ändrad användning eller överlåtelse av fastigheten inom viss tid (korrigeringsperioden) som medför jämkning. För fastigheter, hyres- och bostadsrätter är korrigeringsperioden tio år. En fastighetsägare ska minska avdragen för ingående moms under den återstående korrigeringsperioden om denne börjat använda fastigheten i mindre omfattning i momspliktig verksamhet än när den förvärvades eller när byggnadsarbetena avslutades. Omvänt kan fastighetsägaren medges ytterligare avdrag för ingående moms om fastigheten har börjat användas mer i momspliktig verksamhet.

Reglerna gäller för fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående momsen under ett beskattningsår uppgår till minst 100 000 kr. Det saknar betydelse om avdrag gjorts för den ingående momsen – det är beloppet som är viktigt.

I korrigeringsperioden inräknas det beskattningsår under vilket byggnadsarbeten utförts eller avdrag för ingående moms gjorts. Byggnadsarbeten anses utförda det år fastigheten kunnat tas i bruk. Vid entreprenad beräknas tiden fr.o.m. det beskattningsår man utfört slutbesiktning eller motsvarande.

En fastighetsägare ska inte jämka om förändringen i avdragsrätten är mindre än fem procentenheter under ett år jämfört med när investeringen genomfördes. Om förändringen är mer än fem procentenheter för ett år tillsammans med ett eller flera följande år, ska jämkning ske med hänsyn till de tidigare årens ändringar.

Jämningsreglerna gäller också för inventarier och liknande anläggningstillgångar. Då är beloppgränsen 50 000 kr och korrigeringsperioden fem år.

I samband med en eventuell överlåtelse av fastigheterna till kommunen måste Tornberget göra en beräkning av storleken av den investeringsmoms som ska bli föremål för jämkning. Om en fastighet överläts under 2015 och investeringsvaror tillförts fastigheten under 2015 ska hela momsbeloppet jämkas, om investeringsvarorna tillförts under 2014 ska 9/10 av momsbeloppet jämkas osv.

Tornberget kan slutjämkna momsen själv i samband med överlåtelsen av fastigheten till kommunen och inbetala den till Skatteverket om parterna är överens om detta. Sannolikt kommer en slutjämkning att leda till ett högre pris på fastigheterna utan annan möjlig kompensation för momsen varför det alternativet inte är ekonomiskt fördelaktigt för parterna.

Tornberget kan istället utfärda en s.k. jämningshandling till kommunen i samband med överlåtelsen av fastigheten vilket är det förfarande som är huvudregel och som vi rekommenderar. Jämningshandlingen ska innehålla bl.a. den jämningsmoms som ska överföras till kommunen. Eftersom Tornberget använt fastigheterna i en skattepliktig verksamhet genom att hyra ut dem till kommunen med frivillig skattskyldighet och i princip samtliga fastigheter avser verksamhetsfastigheter som efter överlåtelsen ska ingå i en skattefri verksamhet som kommunen bedriver kommer kommunen att bli jämningskyldig för hela beloppet eftersom användningen av

fastigheterna ändrats från att ingå i en skattepliktig verksamhet till att ingå i en skattefri verksamhet. Själva överlåtelsen av fastigheterna utlöser däremot inte någon jämkningsskyldighet

Konsekvensen av detta blir att kommunen årligen ska återbetala jämkningsbeloppet till Skatteverket under återstoden av korrigeringstiden för investeringsvarorna med lika stora belopp i den vanliga skattedeklarationen eftersom jämkning sker till följd av ändrad användning av fastigheten. Kommunen får dock årligen tillbaka motsvarande belopp från kommunkontosystemet. Härigenom uppkommer inte någon kostnad till följd av moms på grund av överlåtelsen av fastigheterna varken för kommunen eller Tornberget.

Stämpelskatt utgår inte på jämkningsmomsen om den inte utgör en del av köpeskillingen. Det bör beaktas då köpekontrakten skrivs om det blir aktuellt att reglera stämpelskatt mellan parterna.

Jämkningsreglerna är mer detaljerade än den beskrivning vi gjort ovan varför vi rekommenderar att ni utreder detta vidare alternativet med att överlåta fastigheter från Tornberget till kommunen blir aktuellt.

5 Förstudie avseende behov av fastighetsvärdering

Kommunens verksamhetslokaler hyrs av kommunen genom kommunstyrelseförvaltningen. Hyran är kostnadsbaserad och motsvarar i allt väsentligt Tornbergets självkostnad. Kommunstyrelseförvaltningen hyr i sin tur ut lokalerna till verksamhetsförvaltningarna. Viss omfördelning av hyra sker mellan olika lokaler för att utjämna del av skillnaderna när självkostnad inte speglar lokalernas kvalitet och prestanda. Hyra innehåller också ett påslag för bland annat finansiering av en lokalbank.

Tornbergets hyra 2013 motsvarade i genomsnitt 1 229 kr/m² och varierade från 45 kr/m² upp till 4 940 kr/m².

Syftet med nuvarande hyresmodell är att Tornberget över tid ska redovisa nollresultat eller marginellt positiva resultat. Flera väsentliga risker i fastighetsförvaltningen bärs av hyresgästen, exempelvis ränterisk.

Om kommunen förvärvar Tornbergets fastigheter behöver priset vara marknadsmässigt för att inte utlösa inkomstskattekonsekvenser.

För fastigheter/lokaler som varaktigt hyrs ut till kommunstyrelseförvaltningen med nuvarande hyresmodell är vår bedömning att bokfört värde, hyresgrundande värde, är en rimlig approximation av fastigheternas marknadsvärde.

Eventuella fastigheter/lokaler som verksamhetsförvaltningarna har lämnat eller har beslutat att lämna bör värderas med beaktande av risker och potentialer för alternativ användning.

6 Företagsskattekommitténs förslag

Företagsskattekommitténs lämnade i juni 2014 sitt slutbetänkande "Neutral bolagsskatt - för ökad effektivitet och stabilitet" (SOU 2014:40).

6.1 Allmänt om förslaget

Kommittén har haft i uppdrag att lämna förslag på ett nytt system för beskattning av företag. De föreslagna reglerna ska öka den skattemässiga neutraliteten mellan eget och lånat kapital. Idag medges avdrag för kostnader för lånat kapital, d v s ränta, men inte för kostnader för eget kapital, d v s utdelning. De föreslagna reglerna ska också, om möjligt, ersätta de nuvarande reglerna om ränteavdragsbegränsning.

Kommittén har lämnat två förslag, ett huvudförslag och ett alternativförslag. Enligt båda förslagen omfattas juridiska personer. Det innebär att såväl aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra skattskyldiga juridiska personer berörs av förslagen.

Huvudförslaget består av två delar

Del ett i huvudförslaget innebär att avdragsrätten för räntekostnader och andra finansiella kostnader begränsas genom att finansiella kostnader enbart blir avdragsgilla mot finansiella intäkter. Avdrag kommer alltså inte att medges för s.k. negativa finansnetton.

Ett negativt finansnetto som uppstår ett år får inte heller sparas till senare beskattningsår.

Del två i huvudförslaget innebär att ett schablonmässigt avdrag, ett s.k. finansieringsavdrag införs. Finansieringsavdraget uppgår till 25 % av hela det skattemässiga resultatet oavsett om företaget har motsvarande kostnader eller ej. Effekten blir densamma som om bolagsskatten skulle sänkas från 22 % till 16,5 %.

Huvudförslaget innebär också att dagens regler om ränteavdragsbegränsning i bolagssektorn slopas.

Kvittning inom koncerner

För företag som ingår i en koncern tillåts att ett företag med positivt finansnetto får utnyttja ett annat företags outnyttjade negativa finansnetto. Det ska gälla om båda företagen med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra och redovisar avdraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår med samma deklarationstidpunkt. Ett positivt finansnetto får dock inte bli negativt.

Flera nya begrepp införs

För att definiera vilka kostnader som inte ska få dras av samt motsvarande intäkter införs nya skatterättsliga begrepp; Finansiella instrument, finansiella kostnader, finansiella intäkter samt finansnetto.

Finansiella instrument definieras som instrument där kostnader och intäkter samt förluster och vinster hänförliga till instrumenten utgör finansiella kostnader. Andelar i skalbolag eller byggmästarsmittade företag betraktas inte som finansiella instrument.

Terminer och optioner som är hänförliga till andra kostnader och intäkter än finansiella, t ex råvaruterminer, är inte finansiella instrument.

Finansiella kostnader ska enligt utredningen – förutom direkta kostnader för att anskaffa främmande kapital – utgöras av kostnader för borgen, valutakursförluster, samt förlust vid avskrivning och nedskrivning av finansiella instrument.

Som en konsekvens slopas den s.k. aktiefällan.

Räntekostnader på leverantörsskulder räknas inte som en finansiell kostnad om krediten lämnas på sedvanliga villkor.

Räntedelen i hyra ska skiljas ut

Vid hyra eller leasing av en tillgång ska den finansiella kostnaden, d v s räntan, skiljas ut från hyreskostnaden. Om räntedelen inte kan beräknas med ledning av uppgifterna i hyresavtalet eller om den avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare ska räntan beräknas till statslåneräntan med tillägg av fem procentenheter (för leasegivaren endast statslåneräntan) multiplicerat den hyrda tillgångens marknadsvärde vid årets ingång.

När hyresobjektet är en fastighet behöver någon uppdelning inte göras. Det gäller dock inte vid s.k. sale-and-lease-back-transaktioner eller vid hyra av fastighet mellan två koncernföretag.

Räntan behöver inte heller skiljas ut om hyresavtalets löptid inte överstiger åtta månader. Vid flera på varandra följande hyresavtal ska den sammanlagda hyrestiden räknas. Undantaget gäller inte vid hyra mellan koncernföretag.

Om företagets eller koncernens sammanlagda hyreskostnader under beskattningsåret inte överstiger 300 000 kr behöver inte räntebeloppet skiljas ut. Undantaget får inte tillämpas på sådana hyreskostnader som alltid ska delas upp, t ex koncerninterna hyreskostnader. Det bör noteras att detta undantag inte gäller på intäktssidan, uthyraren måste således dela upp hyresintäkter även om de är mindre än 300 000 kr.

Om ränteutgifter och andra utgifter i redovisningen aktiverats till anskaffningsvärdet på en tillgång i näringsverksamheten och utgiften ska klassificeras som en finansiell kostnad får den aktiverade utgiften inte inräknas i anskaffningsvärdet.

Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) har i sin reviderade rekommendation Redovisning av hyres-/leasingavtal, RKR 13.2, behandlat hur frågan om hur räntekostnader ska hanteras.

Alternativförslaget

Vilka som omfattas av förslaget liksom definitionen av finansiella intäkter och kostnader är samma som i huvudförslaget. Likaså gäller avdragsbegränsningen finansnettot.

Även i alternativförslaget får finansiella kostnader som motsvaras av finansiella intäkter dras av. Utöver detta får ett negativt finansnetto dras av med 20 % av ett på visst sätt beräknat avdragsunderlag. Avdragsbegränsningen blir därmed inte total, därför behålls dagens regler om ränteavdragsbegränsning. Istället för ett finansieringsavdrag sänks bolagsskattesatsen med 3,5 procentenheter till 18,5 %.

Avdragsunderlaget beräknas som näringsverksamhetens intäkter minskat med dess kostnader och positivt finansnetto. Underskott som uppkommit före ikraftträdandet ska inte minska avdragsunderlaget.

Till skillnad från huvudförslaget får ett finansnetto som inte kan dras av i sin helhet, s.k. kvarstående finansiella kostnader, dras av senare beskattningsår, dock inte senare än det sjätte beskattningsåret efter det år då kostnaderna uppkom.

Ikraftträdande

De nya reglerna föreslås träda i kraft för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015.

Övergångsregler

Förslagen innehåller ett antal övergångsregler, bl.a. följande:

- Periodiseringsfonder som avsatts före den 1 januari 2016 ska enligt huvudförslaget återföras med 133 % av det avsatta beloppet och enligt alternativförslaget med 119 % av det avsatta beloppet.
- Enligt en annan övergångsregel, som gäller båda förslagen, ska kvarstående underskott per den 31 december 2015 minskas till hälften. Med andra ord går hälften av ett företags underskott förlorat.

6.2 Konsekvenser av Företagsskattekommitténs förslag

För bolagen i Haninge kommun Holding AB-koncernen innebär Företagsskattekommitténs förslag, sammanfattningsvis, att bolagen inte får avdrag för de räntekostnader som överstiger ränteintäkterna, mot överskott i fastighetsförvaltningen eller andra skattepliktiga intäkter såsom exempelvis koncernbidrag.

I avsnitten nedan beskrivs med siffror från bolagens bokslut den 31 december 2013 hur Företagsskattekommitténs huvudförslag påverkar bolagens skattesituation.

Observera att beräkningarna nedan stannar vid resultat efter finansnetto och skatt för att tydliggöra skillnaden gentemot nuvarande beskattning av motsvarande poster, i övrigt gäller dagens regler (med undantag för avsättning till periodiseringsfond).

Sammanfattningsvis medför förslaget skattehöjningar för dotterbolagen och för moderbolaget innebär det att underskott inte uppstår, vilket leder till sämre möjligheter för moderbolaget att ta emot koncernbidrag från dotterbolagen.

Haninge kommun Holding AB

Förutsättningar		Skatteberäkning och resultaträkning enligt förslaget	
Intäkter	262,20	Finansieringsavdrag	
Kostnader	-261,70	Underlag: resultat före neg. finansnetto	0,30
Resultat före finansnetto	0,30	Underlag finansieringsavdrag, 25 %	-0,10
Ränteintäkter	2 786,40		
Räntekostnader	5 279,40	Skatteberäkning	
Resultat efter finansnetto	-2 492,70	Resultat efter finansnetto	-2 492,70
		Ej avdrag negativt finansnetto	2 493,00
		Finansieringsavdrag	-0,10
		Skattemässigt resultat efter finansieringsavdrag	0,20
		Skatt, 22 %	0,04
		Resultaträkning	
		Resultat efter finansnetto	-2 492,70
		Skatt	-0,04
		Resultat efter skatt	-2 492,74

Haninge Bostäder AB

Förutsättningar		Skatteberäkning och resultaträkning enligt förslaget	
Intäkter	185 879	Finansieringsavdrag	
Kostnader	- 133 687	Underlag: resultat före neg.finansnetto	43 192
Resultat före finansnetto	43 192	Underlag finansieringsavdrag, 25 %	- 10 798
Ränteintäkter	229	Skatteberäkning	
Räntekostnader	- 18 180	Resultat efter finansnetto	25 241
Resultat efter finansnetto	25 241	Ej avdrag negativt finansnetto	17 951
		Finansieringsavdrag	- 10 798
		Skattemässigt resultat efter finansieringsavdrag	32 394
		Skatt, 22 %	7 126,7
		Resultaträkning	
		Resultat efter finansnetto	25 241,0
		Skatt	- 7 126,7
		Resultat efter skatt	18 114,3

Tornberget Fastighetsförvaltnings AB i Haninge

Förutsättningar		Skatteberäkning och resultaträkning enligt förslaget	
Intäkter	358 929	Finansieringsavdrag	
Kostnader	- 301 139	Underlag: resultat före neg. finansnetto	57 789
Resultat före finansnetto	57 789	Underlag finansieringsavdrag, 25 %	- 14 447
Ränteintäkter	55	Skatteberäkning	
Räntekostnader	56 922	Resultat efter finansnetto	867
Resultat efter finansnetto	867	Ej avdrag negativt finansnetto	56 867
		Finansieringsavdrag	- 14 447
		Skattemässigt resultat efter finansieringsavdrag	43 287
		Skatt, 22 %	- 9 523
		Resultaträkning	
		Resultat efter finansnetto	867
		Skatt	- 9 523
		Resultat efter skatt	- 8 656

Sammanfattning

Som framgår ovan ökar skattekostnaden för Haninge Bostäder AB med 1 573 tkr ($22\% \times [32\,394 - 25\,241]$) och för Tornberget med 9 332 tkr ($22\% \times [43\,287 - 867]$) dvs. tillhoppa 10 905 tkr. Skattekostnad för koncernen som belöper på utebliven möjlighet att lämna koncernbidrag till Haninge kommun Holding AB uppgår till 548 tkr.

Vid nuvarande resultatnivå och räntekostnader på enbart lån ökar således koncernens skattekostnad med 11 453 000 kronor ($10\,905 + 548$).

Stockholm den 20 januari 2015

Jan B Svensson

Bengt Sörndal