

Kandidatuppsats i offentlig förvaltning VT 2013

Förvaltningshögskolan, Göteborgs Universitet

Simon Arvidsson

Handledare: Pierre Donatella

Examinator: Stellan Malmer

**Ett starkt skäl till koncernbildning
- En studie om kommunal koncernbildning**

Kapitel 1- Inledning

1.1 Inledning, allmän introduktion till kommunala bolagens tilltänkta roll	1-2
1.2 Syfte	2
1.3 Forskningsfråga	3
1.4 Vad skall denna uppsats bidra med	4

Kapitel 2- Metod

2.1 Förstudie	4-5
2.2 Survey-undersökning i enkätform	6
2.3 Urval	7
2.4 Avgränsning	8
2.5 Analysform	8
2-6 Disposition	8-9

Kapitel 3- Referensram

3.1 Tidigare forskning	10
3.2 Arbeten som gränsar	11
3.3 Definition av skatteplanering	11-13
3.4 Juridik	13-15
3.4.1 Grundförutsättningar	
3.4.2 Koncernbidragsrätt	
3.5 Rational Choice	15
3.6 Nyinstitutionella perspektivet	16
3.7 New public management	17
3.8 Vilka på förhand argument finns det som är grund till att skattemässiga skäl inte är ett rational choice?	17

Kapitel 4 - Resultat

4.1 Förstudien	18
4.2 Fall från förstudiematerialet	18-20
4.3 Enkät	21
4.3.1 Bakgrundsvariabler	
4.3.2 Vem har svarat på enkäten?	
4.4 Resultatet från enkätfrågorna	22-27
4.5 Förtydliganden	27

Kapitel 5- Diskussion, Analys

5.1 Analys	28-32
5.2 Övriga tester	33-34
5.3 Koppling till forskningsfrågan	34
5.4 Kan hypotesen bekräftas	35

Kapitel 6- Slutsatser och förslag på vidare forskning	
6.1 Slutsatser	36
Kapitel 7- Referenslista	37-40
Kapitel 8- Appendix	41-50

Abstract

This study stresses the issues around public companies (in this case owned by the municipal-community) and whether there is rational or irrational to create company-groups in order to reduce taxes.

The initial structure will include articles around how public-owned company decrease their taxes by 600 million Swedish crowns and how this could be seen as a democratic problem.

The thesis will stress a survey on how this could be described with the theory of the new institutional ideas instead of rational choice, and the hypothesis suggests that public-owned companies create group-structures in order to decrease taxes which is not a rational choice decision but instead it could be explained with the new institutional ideas.

Nyckelord: Koncernbildning, Offentlig sektor, Skatteplanering, Kommunala bolag, nyinstitutionell teori

1. Inledning

Inledningen syftar till att ställa upp problematik som finns kring kommunala bolag samt en allmän introduktion till dessa. Genom att ta ansats ur tidigare slutsatser från bland annat Lina Lif Larsson, Skatteverket och kring artiklar som beskriver vilka problem som framkommit, kommer kapitlet utmynna i en avgränsad problematik som uppsatsen senare kommer att behandla.

1.1 En Allmän introduktion kring kommunal organisation och de kommunala bolagens tilltänkta roll

Som Henry Bäck och Torbjörn Larsson författar i *Den svenska politiken* är kommunernas uppgift att tillhandahålla välfärdsstatens tjänster, som skall innefatta grund- och gymnasieskola, barnomsorg, äldreomsorg, sjukvård, socialtjänst, kultur och fritidsaktiviteter etcetera. (Bäck, Larsson 2008:239). Detta blir det grundläggande för en kommuns verksamhet, och anger förutsättningarna för att sedan kunna driva kommunala bolag i förlängningen.

Dessutom beskriver Haglund, Solli och Brorström att kommunernas organisation också skall präglas av och ha krav om öppenhet och insyn. De beskriver att effektivitet skall vara i fokus och att ”*verksamheten med bibehållen kvalitet ska utföra allt fler uppgifter samtidigt som tillförseln av resurser minskar*” (Brorström m.fl. 2005:30ff). Som således kan bekräfta rationalisering som ett nyckelord inom den offentliga förvaltningen.

Huruvida kommunen får bilda ett bolag anges konkret i kommunallagen kap 3 §§16-18. En mer ingående uppställning om vilken del av juridiken som berör detta ämne och som skall tas i beaktning, finns vidare i kapitel tre.

Under de senaste årtionden har också möjligheten att bedriva kommunal verksamhet i bolagsform istället för förvaltningsform utvidgats, i takt med att organisationens trender bidragit med förändring (Brorström m.fl 2005:32f).

Montin (2007:9ff) talar om hur 1990-talets fokus på mer marknadsorienterad kommunal verksamhet bidragit till att kommunala bolag blivit allt vanligare.

En slutsats som ofta dras är att den kommunala verksamheten sneglat alltmer på den privata under den så kallade *New public management*-vågen. Med en utgångspunkt i vad Larsson och Almqvist skriver om, är att det skall vara möjligt att effektivisera allt i likhet med privata företag, vilket då innebär att fokus skall ligga på just rationalisering (Almqvist 2006).

När affärsmässigheten får ett större utrymme och gränsen mellan drivformerna av offentligt kontra privat alltmer suddas ut, finns det företeelser som har fått kritik (Larsson 2012:1ff).

En av dessa företeelse som fått stort medialt utrymme och som ofta ifrågasätts i kontexten är skatteplanering. Bland annat har det framkommit kritik från finansminister Anders Borg som i DN citeras om att ca 600 msek har skatteplanerats med hjälp av räntesnurror och interna lån med räntor för att få dotterbolagsvinster att ej bli beskattningsbara (DN 2012).

Ett annat exempel är från Leksands kommun som använt en fastighetspaketering (ett skattemässigt upplägg) för sälja en campingplats som det lokala hockeylaget Leksands IF köpte och därmed undvek att betala skatt (SVT 2013).

Som ett ytterligare konkret exempel på detta kom skatteverket med en rapport där slutsatsen var att ca 600 miljoner kronor varje år anses som förlorad skatteinkomst p.g.a att kommunala bolag skatteplanerar. (SKV 2013). Den slutsats som skatteverket drar är att trots de lagändringar som skett 2009 där interna lån nekas avdragsrätt, har kommunerna fortsatt yrka på att externa lån skall ge avdragsrätt och överklagat skatteverkets beslut (SKV 2012).

Det som då utmynnar i en problemformulering kring detta är att flertalet forskare ställer sig frågan om detta verkligen är något som kommuner skall ägna sig åt. Det vill säga är det rationellt försvarbart av kommunerna att bilda koncerner och nyttja skattemässiga upplägg eller beror anledningen till att de gör det på något annat?

1.2 Syfte:

Syftet med uppsatsen är att förklara vilka teorier som beskriver varför kommuner bildar koncerner. Hypotesen står i att skatteplanering inte alls är något rationellt val som kommuner gör utan att de gör det på grund av de nyinstitutionella organisationsteorierna.

1.3 Forskningsfråga:

Skälet att bilda en koncern för att få skattemässiga fördelar är inte rational choice utan det kan istället förklaras med de nyinstitutionella organisations teorierna?

1. De skattemässiga skälen är de starkaste skälen till att en kommun bildar en koncern.
2. Anledningen till detta är på grund av de nyinstitutionella teorierna.

1.4 Vad skall denna studien bidra med?

Uppsatsen skall bidra med att på ett kvantitativt sätt förtydliga om det finns skäl att kommunerna bildar en koncern för att ha en anledning till att skatteplanera. Med utgångspunkt i styrdokument från kommunerna där de ställer upp anledningarna till att koncernen bildas och ta ut vilka som är de positiva, för att sedan ställa en anonym enkät baserad på dem och ta reda på vilken av anledningarna som anses starkast. Därefter testa korrelationen mellan olika variabler som kan förklaras av nyinstitutionell teori.

2. Metod

I metodkapitlet kommer först en motivering och en beskrivning av hur förstudien strukturerats och vad syftet kring den var. Därefter preciseras huvuddelen som är enkätundersökningen och till sist beskrivs och motiveras analysform, urval och avgränsningar.

Det deduktiva angreppssättet som studien utgår ifrån, har inneburit utgångspunkt ur tidigare litteratur som beskrivit bolagsbildning, forskningen kring hur det offentliga styrs och vilka trender som går (Bryman 2011:26). Uppsatsen har utförts på ett kvantitativt sätt (Bjereld m.fl 2011:117).

Jag har även valt att beskriva hur skatteplanerings-begreppet definierats, detta för att bidra med förståelse för vad skatteplanering är. I samband med hur skatteplanering definieras har jag tagit med juridiska aspekter som är relevanta i uppsatsen. Som förklarande teori i metodvalet har jag valt att ställa skattemässiga skäl som ett icke-rationellt val och använt nyinstitutionell som skall kopplas samman och svara på forskningsfrågan (Bryman 2011:26).

2.1 Förstudie

Förstudien har i den första delen inneburit att jag analyserat bolags- och koncernbildningsdokument från kommunerna och vidare utformat enkäten med förstudien som utgångspunkt.

För att komma på en forskningsfråga och bilda en uppfattning om vad som är intressant att skriva en uppsats om, finns det olika sätt att gå till väga. Det som jag motiverat min förstudie med är just detta intresse. Bland annat beskriver Sara Brorström i sin avhandling om *identitetsprojekt i kommuner* om hur hennes intresse fastnat för detta och hur en lucka i teorin alternativt en förklaring av ett världsfenomen uppstått (Brorström 2010:31). Hon utgår från Karl Wiecks (1992) teorier om att denna typen av forskning ”drivs av nyfikenhet angående vad som sker”. Det som blir applicerbart på min studie är att det fanns en lucka mellan att det framkommit kritik vad gäller kommunal skatteplanering och det som nämns som ett skäl i styrdokumentet (Se resultat i kapitel fyra).

Det som nämns i styrdokumentet (andra definitioner bolagsbildningsdokument, koncernbildningsdokument) kommer att innebära en central del i förstudien. För att se om

Sidan 4

uppsatsen kan syfta till att hitta en förklaring till ett fenomen är just styrdokumentet en intressant del att börja i. Som Bryman (2011) beskriver kan förstudien bidra till reliabilitet i enkäten på grund av att verksamhets-nära beskrivningar kan appliceras direkt i enkäten (Bryman 2011).

Förstudien har strukturerats på följande sätt att dokument från kommunerna har tagits in vad gäller koncernbildning, bolagsstyrning samt ägarstyrnings-principer som gäller för kommunala bolag. Efter detta har jag analyserat dessa genom att räkna och identifiera ord som anger de positiva fördelarna med varför kommunen (ofta kommunstyrelsen eller kommunfullmäktige) anser att det är lämpligt att bilda en kommunal koncern (Bryman 2011:281ff). Det motiverar jag som den intresseskapande delen i ämnet (Brorstöm 2010:40).

Motiveringen av analysmetoden i förstudien har utgått från det kvantitativa med att räkna ord och på så sätt skapat en uppfattning om vad som anses vara skälen till koncernbildning.

Det som vidare har blivit resultatet av denna analys är grunden för den survey-undersökning som jag ställt till personer i ledande befattning (Bryman 2011:136f). Med grunden menar jag att de positiva fördelarna och argumenten har fått utgöra alternativ till vad som är den starkaste anledningen till att en kommunal bolagskoncern bildas. På ett sätt där de olika alternativen ställs upp för att respondenten skall kunna rangordna dessa i relevansgrad.

Syftet blir att genom relevanta exempel som redan finns förankrade i dessa dokument kunna via en enkät rangordna dessa och få fram vilket som är viktigast. Då det för forskningsfrågans syfte blir intressant om det skiljer sig från det som angivits i dokumenten till det som respondenten svarat , men också ligger frågan till grund för den första hypotesen (Bryman 2011:136f).

För att konkretisera det ytterligare kan analysen av bolagsdokumentet ses som normen för det kommunala bolaget och hur det har skapats.

En intressant fråga kring detta är om svaren skulle bli annorlunda än mot vad dokumenten anger och på så vis kan det finnas dolda styrningsprinciper från tjänstemannens sida.

2.2 Survey-undersökning i enkätform

Med utgångspunkten i förstudien har det utmynnat i en enkät som brukar kallas Survey-undersökning (Bryman 2011:227ff). Med argument som att undersökningen ger en bättre generalisering med enkäter, eftersom verksamheten kan se ut på olika sätt i olika kommuner (Bjereld m.fl. 2011:107ff).

Min argumentation för att omvärldsförhållandena och eventuella extraordinära poster i ett fåtal kvalitativt utvalda kommuner kan ha för stor inverkan på huruvida en enskild företeelse som koncernbildning och skatteplanering motiveras, därmed kan slutresultatet bli svårare att dra en generell slutsats med referenser från (Bjereld m.fl 117f).

En annan aspekt som jag motiverar mitt val med, är principen om anonymitet och att undersökningen sker på respondentens villkor (Bryman 2011:133ff). Detta innebär att det finns en frivillighet i enkäten och att respondenten på så vis tenderar till att kunna svara mer ärligt. Argumentet finns också för att när valmöjligheten att avstå vissa frågor finns, vågar respondenten till trots svara på eventuella kritiska frågor (Bryman 2011:136f).

Designen kring undersökningen har gjorts enligt följande med utgångspunkt ur Bryman (2011:233ff). Tillvägagångssättet hur informationen samlats har in gått till enligt följande systematik:

1. Identifiering av centrala gestalter inom organisationen för att överblickbarheten skall garanteras
2. Mejlutskick med länk till undersökning (Se bilaga för beskrivnings mejl)
3. Ett första påminnelse-mejl då enkäten inte blivit gjord
4. Uppföljning med personlig telefonkontakt då påminnelsen via mejl ej blivit besvarad enligt principen om.
5. Nytt utskick i samband med telefonkontakten
6. Ett sista och avslutande påminnelse-mejl. (Bryman 2011)

2.3. Urval

I denna studie har jag valt att analysera kommungrupp tre dvs. större städer över 50 000 invånare.

Urvalet har varit ur hela populationen vilket innebär alla de 31 kommuner.

I urvalet av de 31 kommunerna har sedan den centrala aspekten på val av respondenter spelat in. Detta innebär att den svarande skall ha en så central roll som möjligt i organisation och överblickbarheten. En motivering till varför de svarande skall ha en så central roll är också för att de befinner sig närmast styrdokumentet och det strategiska arbetet (Bryman 2011:227ff).

För att visa i vilken omfattning vem som har svarat har jag använt mig av verktyget ordmoln (worditout.com). Ordmolnet beskriver vem som har svarat och i vilken omfattning denne har gjort det. Det innebär att de orden som har ett större typsnitt också är de där det inkommit flest svar från personen i den befattningen.

För att ta fram denna typ av analys har jag använt mig av en internetbaserad tjänst som heter *word it out* (Worditout.com).



Figur. 1.1

2.4 Avgränsning

Denna studie har gjorts genom först undersökning av bolagsbildningsdokument och därefter genom enkäter till de 31 största kommunerna (borträknat för Stockholm, Göteborg och Malmö).

Motiveringen till detta har varit att hitta kommuner som liknar varandra för att på så vis lättare kunna göra generella slutsatser då kommunerna liknar varandra.

En hänsyn som också tagits är till tidsaspekten av studien och jag har i detta fall ansett att kommungrupp tre utgör en adekvat avgränsning.

Uppsatsen kommer också att begränsa sig till kommuner och därmed är landstingen inte medräknade på grund av en annorlunda struktur. Avgränsningen motiveras med en mer rättvis bild genom att begränsa till kommuner.

2.5 Analysform

Den analysmodell jag valt beskrivs som en egenskapsrymd eller så kallat en korrelationsanalys. En korrelationsanalys innebär att två variabler ställs mot varandra för att det sedan skall testas om det finns något samband mellan dessa (Bryman 2010:193). Som en illustration (se appendix) visar Marshall hur analysverktyget kan användas (Marshall 1998). Om det visar sig inom urvalet att det finns en korrelation så ligger det till grund för om forskningshypotesen kan bekräftas eller ej. Analysen är kopplad till teorin som en förklarande del i analysformen (Bryman 2008:194).

2.6 Disposition

Disposition:

Den fortsatta delen av uppsatsen kommer att disponeras på följande sätt:

Kapitel tre: kommer att redogöra för den tidigare forskningen, juridik kring kommunala bolag, en definition av skattemässiga skäl, skatteplaning, skatteupplägg och skattefusk.

Kapitel fyra: inleds med en uppställning om hur resultaten kommer att analyseras för att sedan presenteras rakt av med förstudien, följt av huvudenkäten.

Kapitel fem: innehåller en diskussion kring resultatet samt vilken analys som kan dras ur detta.

Kapitel sex: avslutar uppsatsen med slutsatser och till sist kommer argument för vad uppsatsen bidrar med till vidare forskning och vad som är relevant att bygga vidare på ur författarens perspektiv.

3. Referensram

I kapitlet referensram kommer en kort beskrivning om hur bolagisering har skett inom kommunalfären. Forskningsfrågan syftar till att ta reda på hur skatteplanering sker och jag kommer i referensramen definiera skatteplaneringsbegreppet och vad som anses som skatteplanering samt skillnader mellan planering, upplägg och fusk.

Kapitlet kommer också att allmänt beskriva den gällande juridiken som finns kring bolagsbildning. Därefter avslutas det med tre teorier som eventuellt skulle kunna förklara varför kommuner handlar på det sättet de gör i denna frågan och som utgör hypoteserna. Som tillägg finns även ett avsnitt kring argumentationen emot rational choice.

3.1 Tidigare forskning som rör bolagisering:

Den tidigare forskningen kring bolagisering, marknadsreformer och koncernbildning är enligt många; bland dem Larsson (2012) ett kontroversiellt ämne. Incitamenten och anledningarna till att bolagen verkligen startades kan anses tvetydiga. Bland annat nämns skäl som möjligheten till aktivt ägande, traditioner, skatteaspekter, men det är inte alltid dessa motiv som får den avsedda effekt som framhävts och ibland uppstår negativa bieffekter (Larsson 2012:3).

Den tidigare forskningen om kommunala koncerner, bolag och organisationer kan härledas ur organisationsteorier. Dessa kan sedermera kopplas samman med hur bildningen av kommunala koncerner har gått till, för att sedan se till varför skatteplanering tillämpas.

Till att börja med ur ett historiskt perspektiv nämns som tidigare *New public management* som kom ur 1980-talets privatiseringsvåg och som är ett bevis på att skillnaden mellan offentligt och privat blir allt mindre (Jacobsen 2005).

Förändringarna kan anses som rationaliserande effekter och som skulle uppfylla krav om en mer effektiv verksamhet och därför började offentlig verksamhet titta på hur privat sektor och hur effektivitet kunde uppnås med hjälp av denna (Collin & Hansson 1991). Dessutom rent legalt finns det fördelar i bolagsstrukturerna som är mer effektiva vad gäller beslut (Almqvist 2008).

3.2 Arbeten som gränsar till detta

De arbeten som gränsar till detta är bland annat Lina Lif Larsson som ställer frågan varför kommuner bildar bolag och skatteverket som i sin rapport om skatteplanering kartlägger på ett grundläggande sätt om hur skatteplanering går till i skattebefriade verksamheter (SKV 2013)

Ett annat relevant arbete som gränsar till detta är hur kommuner bildar bolag av Birgitta Laurent som förhåller sig relativt kritiskt till bolagsbildning i kommuner med argument som att det stör ut det privata näringslivet och skapar osund konkurrens. (Laurent 2007)

3.3 Definition av skatteplanering:

Skatteplanerings begreppet definieras av skatteverket som ett *”arrangemang inom lagens rum i syfte att begränsa skatten”* (SKV 2013:2). Skatteplanering som företeelse anses mildare än den lite grövre formen skatteupplägg som kan anses som den mer omoraliska formen av upplägg som gränsar till fusk, dvs det bryter direkt mot lagen (SKV 2013:5).

Ur ett kommunalt perspektiv är skatteplanering ett resultat av en ekonomisk fördel som finns där koncernbildningen ger möjligheten att flytta överskott och underskott mellan vinst respektive förlustdrivande bolag som kallas koncernbidrag¹ (Larsson 2012:44). I praktiken innebär detta att statlig skatt undviks och mer pengar finns att disponeras för kommunen (Larsson 2012:44).

Den grövsta formen av skattemässiga arrangemang handlar om skattefusk och Skatteverket definierar skattefusk som ett *”avsiktligt fel, oavsett belopp, utanför lagens ram i strid mot reglerna och lagstiftning i syfte att undvika skatt”* (SKV 2013:5)

Skatteverket nämner dock att det är svårt att konkretisera begreppen som konstanta utan det beror på vem som utför arrangemanget (SKV 2013:5)

För att definiera skatteplanering som ett samlingsbegrepp utgörs det av skatteplanering, skatteupplägg och rent skattefusk, där gråzonen mellan dessa definitioner inte är helt klar menar Skatteverket. Det är svårt att i den dagliga verksamheten bedöma vad som är avsiktligt eller inte (SKV 2013:6).

¹ Definition av vem som kan tillämpa koncernbildning se den juridiska avdelningen 3.3

Skatteplanering bland företag som är i intressegemenskap med skattebefriade verksamheter är skatteverkets slutsats att mellan 9 -20 % bedöms göra fel vad gäller fördelningen av kostnader och intäkter samt prissättning (SKV 2013:3). På så vis skapar tjänstebeskrivningen förståelse över hur slutresultatet i denna uppsats kan tolkas genom att empiriskt visa hur det går till i realiteten.

En annan definition av skatteplanering som Larsson anger som argument till varför kommuner driver bolag är att: *”När kommunen har flera bolag är det möjligt att bilda en koncern, finansiera verksamhet via resultatutjämnning, så kallade koncernbidrag och att idka skatteplanering”* (Larsson 2013:50)

Som en ytterligare beskrivning för att definiera hur skatteplanering kan gå till med utgångspunkt från kommunala företag har jag valt att illustrera hur Göteborgs Stads ägardirektiv ser ut samt hur de ser på värdering av olika tillgångar.

I dessa direktiv nämns tre olika typer av värderingsmodeller som kan utgöra grund för hur skatteplanering går till.

Den första handlar om bokfört värde det vill säga att i princip rör sig om anskaffat värde och det innebär att skulle kommunen avyttra ett bolag kommer den vinstskatt som blir resultatet innebära en hög belastning (Drury 2008, TU Rnr 356/12 bilaga 4).

Den andra värderingsprincipen som då utgör en så kallad skatteplanering är att kommunen värderar tillgången enligt substansvärdet. Substansvärdet är skillnaden; eller ett mellanting mellan marknadsvärdet och det bokförda värdet. I praktiken innehåller värderingen värdet på bolagets egna kapital samt de obeskattade reserverna.

Den tredje och sista som ofta fått kritik och som kan gränsa till ett skattemässigt upplägg handlar om att kommunen värderar tillgången enligt marknadsprincipen. Marknadsprincipen är en värderingsmetod då tillgången värderas enligt marknadsmässigt värde och den som värderar uppskattar framtida intäkter som bolaget kan komma att ha (TU Rnr 356/12 bilaga 4). Detta är en värderingsmetod som vanligen används inom den privata sfären och kan gå under begreppet due dilligence (Drury 2008).

Dessa olika värderingar får olika inverkan på vinsten som görs vid en företagsförsäljning. Syftar kommunen att bilda en koncern och använda det upplägg där ett nybildat holdingbolag får köpa de tidigare under kommunstyrelsen ägda dotterbolagen med pengar som lånas ut av kommunen för att koncernbolaget senare skall betala ränta på köpet.

Används den första värderingsprincipen innebär det ett lägre försäljningsvärde och därmed blir skatteavdraget på räntan lägre, vilket resulterar i lägre skatt (Knutsson m.fl. 2012).

Används några av de andra värderingsprinciperna betyder det att det ger ett högre försäljningsvärde och då i förlängningen högre ränteintäkter, vilket innebär att kommunen kan styra utifrån tidigare kalkylerade vinster hur skatter kan minimeras (Knutsson m.fl. 2012). Detta passar in på skatterverkets beskrivning om hur skatteupplägg kan utformas men att det finns en gråzon (SKV 2013:6).

3.4 Juridik:

Den juridik som jag har tagit i beaktning vad gäller koncernbildande utgår från kommunallagens 3:16-18 som anger vilka krav som skall uppfyllas för om man får driva ett bolag i en kommunala regi (Bohlin 2011:63).

Där statueras att kommunstyrelsen skall fastställa det kommunala ändamålet i form av ett ägardirektiv (SKL 2006).

Ett kommunalt bolag lyder både under aktiebolagslagen och under kommunallagen och får därmed en speciell ställning då de båda lagarna kan komma i strid med varandra (Brorström, Solli, Haglund 2005:32f).

3.4.1 Grundförutsättningar

Lagen som anger den kommunala kompetensen ligger under kommunallagen och den så kallade befogenhetslagen. I dem statueras att kommuner får ta hand om angelägenheter som är av allmänt intresse. Det som anses utgöra allmänhetens intresse ligger under vissa principer. Verksamheten måste exempelvis ligga inom kommunens lokala område, detta utgör lokaliseringsprincipen (Bohlin 2011:70).

En kommun får inte heller enligt den andra principen om likställighet ge stöd åt någon enskild individ eller företag om inte det finns en specifik anledning inom speciallagstiftningen (Bohlin 2011:70).

Den sista av principerna rör hur kommuner får ta ut avgifter för de tjänster de tillhandahåller. Den kallas självkostnadsprincipen. Lagen säger där att högre avgifter än vad som tjänsten kostar inte får tas ut. Dock finns det undantag om affärsmässiga principer. (TU Rnr 356/12 bilaga 4)

I ABL (aktiebolagslagen) anges senare hur ordningen för uppstarten skall ske och inom vilken ram bolaget får startas. Det rör sig om bolagsordning, aktiekapital, styrelseledamöter etc. (Principer för styrning av kommun och landstingsägda bolag 3006:8ff)

I den 16:e paragrafen, tredje kapitlet KomL beskrivs att kommunen får överlämna en kommunal angelägenhet till ett kommunalt aktiebolag.

”KomL:3:16 Kommuner och landsting får efter beslut av kommunfullmäktige lämna över vården av en kommunal angelägenhet, för vars handhavande särskild ordning inte föreskrivits, till ett aktiebolag, ett handelsbolag, en ekonomisk förening, en ideell förening, en stiftelse eller en enskild individ”.

Min studie avgränsar sig till kommunala aktiebolag då ca 95 % av omsättningen står inom dessa bolag (Larsson 2012). Detta bekräftas också av SCB som anger att det kommunala aktiebolaget är vanligast att kommunen startar (SCB *offentligt ägda företag 2012*).

Vad gäller den kommunala angelägenheten skall tilläggas att myndighetsutövning ej får läggas ut på kommunala företag om det inte finns stöd i lag (RF. 12 kap §4).

I kapitel 3:17 KomL anges, när en kommun har samtliga aktier indirekt eller direkt att kommunen skall fastställa ändamålet för verksamheten och se till att ändamålet och de kommunala befogenheter utgör ram för verksamheten.

I andra kapitlet 7§ anges att kommuner får driva näringsverksamhet om den drivs utan vinstsyfte och att den skall tillhandahålla allmännyttiga tjänster till kommunens invånare.

3.4.2 Koncernbidragsrätt

För att kunna få ge ett koncernbidrag tillämpas först lagstiftningen ur Inkomstskattelagen (IL) 10 kapitlet där lagstiftaren menar att *om ett aktiebolag innehar mer än 50 % av rösterna i ett annat bolag föreligger enligt aktiebolagslagen en koncern* (Lodin mfl 2013:276). Det mer ingående lagstiftningen om öppna koncernbidrag anges i det 35 kap. IL där syftet är att *ge möjlighet till fullständig resultatutjämnning inom närmast helägda koncerner* (Lodin mfl. 2013:425).

3.5 Rational choice:

Rational choice theory tros ha sitt ursprung i Thomas Hobbes verk *Leviathan* där han förklarar hur politiska institutioner fungerar genom individuella val (Oppenheimer 2008).

Teorin i modern tolkning har senare byggts på och innebär att individen i fråga alltid är en egoistisk nytto-maximerande person som gör det som är det mest rationella valet. Teorin beskriver att individen alltid har tillgång till alla möjliga val och därefter väljer det som är det bästa och mest rationella för individen (Hauge & Harrop 2010:33f).

Ur ett organisatoriskt synsätt innebär det att organisationen ser till de valen som gynnar den bäst och kanske inte tar hänsyn till större mål som exempelvis lagstiftaren satt upp utan istället agerar den i syfte att nå så hög och effektiv maximering som möjligt även om det kan innebära att andra mål sätts åt sidan (Hauge & Harrop 2010:34ff).

En annan del som också kommer ur rational choice theory är idéerna om spelteori. Spelteorin kan vara en konsekvens till varför myndigheter agerar olika, exempelvis Anders Borgs utspel jämfört med kommuners och skatteverkets agerande (Schelling 1970). Ett bra exempel som förklarar hur spelteorin är uppbyggd och hur den fungerar i praktiken är det s.k. *fångarnas dilemma* där två fångar ställs inför ett val där de båda har olika preferenser och utgången kommer att styras av hur den andra fången agerar (Lewin, 1998:92).

Spelteorin betonar i synnerhet att nät aktörer har olika preferenser så kommer en konflikt uppstå och på det viset styrs beslutsfattandet på ett egoistiskt sätt som tar hänsyn till hur den andra parten agerar (Lewin 1998:92ff).

3.6 Nyinstitutionell teori eller mytperspektivet:

Det nyinstitutionella perspektivet eller mytperspektivet som det också brukar beskrivas inom organisationsteorin bygger på arbeten främst av Paul J. Di Maggio och Walter W. Powell. De grundläggande tankegångarna som karaktäriserar den nyinstitutionella skolan handlar om att organisationer ser till att efterlikna varandra och hur organisationen som sådan tenderar att följa regler istället för att agera rationellt. (Christensen m.fl 2005:76)

Den nyinstitutionella teorin har vuxit fram som en kritik mot just rational choice theory och istället för att en organisation genomför en rationell reform som skall bidra med ett maximerat effektivt förhållningssätt följer organisationen trender som flera andra organisationer också tar vid och ett så kallat. skyltfönster utåt bildas (Christiansen m.fl. 2005:76).

Detta beror i stor del på att för att en organisation skall kunna överleva behövs inte bara en maximalt effektiv organisation utan det krävs också att det skapas legitimitet bland andra och just skyltfönstret blir de samlade sociala normerna och trenderna som styr om legitimitet infrias (Christiansen m.fl 2005:76f). Det är även andra aktörer som kan vara inblandade och påverka organisationens effektivitet exempelvis media, intellektuella osv.

Konsekvensen blir att så kallade myter kan skapas, vilket i praktiken innebär att något som ligger i den modernistiska trenden idag är något som "alla gör" och därför bör även specifik organisation i fråga göra detsamma även om det då inte kan bevisats ha någon effekt (Eriksson- Zetterqvist 2009:62).

Det som specifikt kännetecknar en myt är ett recept på organisationsutformning men att receptet ofta bara ger delar av en lösning på hur organisationen skall utformas det vill säga att det inte finns någon totallösning. Istället är de recepten som finns ofta tagna ur privat sektor och således har den pågående trenden om hur offentliga organisationer tar till sig de privata organisationsteorierna inneburit att det finns en diskussion om hur likt det offentliga kan vara det privata, och därmed finns det en rad företeelser som ifrågasätts (Christensen m.fl 2005:77ff).

3.7 New public management

Samlings begreppet New public management (NPM) som beskriver tankegångarna om reformer av offentlig sektor under 1980- talet är teori som används i denna uppsats (Hood 1995).

Inom NPM är effektivitet ett nyckelbegrepp och teorierna tillämpades för att ge offentlig sektor större möjlighet att genomföra effektiviseringar samt att de offentliga myndigheter och organisationer skulle ha ett större service tänk, och tillhanda hålla denna service på ett bättre sätt en de tidigare mer svår-rörliga institutioner (Hood 1995).

3.8 Vilka på förhand argument finns det som är grund till att skattemässiga skäl inte är ett rational choice?

Hypotesen att anledningen till att kommuner bildar koncerner för att kunna få fördelar skattemässigt beror på de nyinstitutionella teorierna istället för på rational choice motiverar jag med att, ur ett rational choice perspektiv skall beslutsfattaren ha tillgång till alla val och på så sätt kunna välja bästa utifrån de flesta perspektiv så väl ekonomiska, demokratiska etc. I fallet då det framkommit kritik inte minst från media men även från andra forskare om att skatteplanering tillämpas trots att andra aspekter pekar på att det inte är rational choice, och att beslutsfattaren skall vara medveten om detta.

Exempelvis kommer Larsson (2013) fram till följande,

”Studie har i viss mån bekräftat den bilden av att bolagen används för att undanhålla viss information, även om det inte är den primära anledningen är det av intresse ur demokratiperspektiv. Om bolagen inte leder till en effektivare verksamhet, vilket de uttryckligen syftar till men konsekvent sätter demokratin på undantag finns det skäl att vidare belysa relationen mellan de båda begreppen och hur en lämplig avvägning skall göras. Bör det överhuvudtaget vara en lagstadgad rättighet för kommunerna att driva bolag om det åsidosätter demokratin?” (Larsson 2013:51)

Med den slutsatsen att bolagen används för att undanhålla information som strider på demokratiperspektivet. Skulle det då vara så att de skattemässiga skälen väger över så pass mycket att det forfarande är ett rational choice ställer jag mig tveksam till och därför anser jag det mer lämpligt att testa om det beror på de nyinstitutionella teorierna istället.

4. Resultat:

I resultatkapitlet kommer först resultatet av förstudien presenteras och därmed hur huvudfrågan har statuerats.

De tre variablerna har jag valt utifrån respondenternas olikhet, där omsättningen är en aspekt som talar om omfattningen av den kommunala bolagssektorn i den aktuella kommunen.

Storleken på kommunerna har jag valt som en inriktning var att kunna ställa svaren i relation till omsättning, vilket innebär att en kommun med större bolagssektor skatteplanerar i större omfattning. Den geografiska placeringen har valts för att ytterligare ge diversifiering till undersökningen.

4.1 Förstudien

Syfte med förstudien var att ta reda på vilka möjliga anledningar eller incitament det finns från de styrande till att bilda en kommunal koncern och; eller starta kommunalt bolag.

Metoden för detta har inneburit att räkna ord som beskriver fördelar med att starta ett kommunalt bolag eller bilda en kommunal koncern och har utmynnat i följande resultat:

- a. Anpassning till en förändrad omvärld
- b. Stordriftsfördelar
- c. Skattemässiga skäl
- d. Möjlighet till starkare politisk styrning (mer överblickbar verksamhet förf. anm.)
- e. Resursfrigörelse
- f. Avyttringsaspekter
- g. Möjlighet till aktivt ägande
- h. Motverka att bolag konkurrerar med varandra och blir motstridiga

Exempel på formuleringar som framkommit ur förstudien är bland annat:

4.2. Fall ur förstudiematerialet

Typfallen som statueras upp i resultatet är meningen ska visa hur tillvägagångssättet med utformningen av enkäten har gått till och därmed ge förståelse för vilka antaganden som gjorts.

Texten nedan kommer att presenteras på ett anonymt sätt för att behålla integriteten i samband med enkäten.

”I nuvarande skede av processen är det således fråga om att hitta en ny organisatorisk struktur och nya former för politisk styrning av befintliga bolag”.

”På ett övergripande plan handlar det om att få ett bättre grepp om bolags- sektorn och att skapa bättre förutsättningar för styrning och uppföljning.”

”Intervjuerna fokuserade på frågeställningar om förutsättningarna för att åstadkomma en ”effektivare politisk styrning”. En sammanfattning av genomförda intervjuer pekar på behovet av såväl ”strukturella” som ”kulturella” förändringar för att åstadkomma detta.”

”Aktiv ägarroll.”

”Den nya strukturen skapar förutsättningar för en aktiv ägarstyrning vars konsekvenser kommer att avgöras av i vilken omfattning och på vilket sätt den politiska styrningen kommer att utövas.”

”Starkt koncernbolag med tydliga egna mandat”

”Den nya lagstiftningen (proposition 2011/2012:106) kommer att ställa utökade krav på kommunstyrelsen när det gäller uppsikten över samtliga bolag, vilket sannolikt kommer att kräva anpassningar på ledningskontoret”.

”Svarar för den finansiella samordningen inom koncernen och lämnar förslag till kommunstyrelsen om bolagens bokslutsdispositioner/vinstdispositioner i anslutning till årsbokslut.”

”Målsättningen är att göra det enklare för kunderna, skapa en ökad affärsmässighet och effektivisera verksamheten”

”Att en kommun äger sina bolag genom ett helägt moderbolag medför skattefördelar som inte kan uppnås på annat sätt.”

Genom koncernbildningen skapas möjligheter till en mer samlad hantering av bolagen och den kommunala ekonomiska förvaltningen.

I samband med bolagisering av energiverksamheten ville man minimera skattekonsekvenserna genom att föra koncernbidrag mellan bolagen samt att det fanns behov av styrning och uppföljning av bolagen.

Grunden till bolagisering har varit förändrade omvärldsfaktorer och lagstiftning. Grunden till koncernbildning har främst varit ökad styrning och kontroll - aktivt ägande men inte nödvändigtvis ökad politisk styrning, snarare affärsmässig.

skatteskal - koncernbidrag agera på lika villkor som övriga aktörer, styrelser närmare verksamheten än nämnder

Möjligheten att kvitta koncernbidrag inom koncernen för att minimera skattekostnader.

Utnyttja de legala möjligheterna till minskning av skattebördan.

Skattefördelar i koncernen. Tydligare ägarstyrning.

4.3 Enkät

Resultatet ur förstudien har sedermera fått utgöra grunden för den enkät som senare har skickats ut till personer i ledande befattning.

Sammanställning av resultat: Av de 31 kommunerna som enkäterna skickades ut till inkom svar från 19 stycken av dessa.

Resultaten har samlats in med hänsyn till anonymitet och därför är namnen på kommunerna borttagna, istället kommer de att presenteras i grupper och utifrån dessa grupper analyseras.

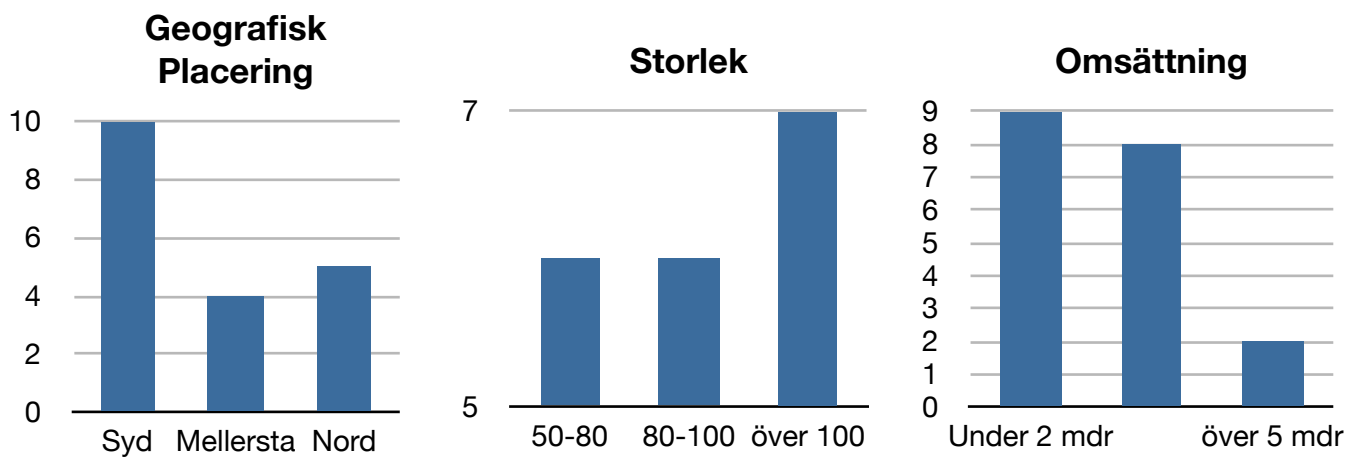
4.3.1 Bakgrundsvariabler

Geografisk placering: I den geografiska placeringen har jag valt att dela in de svarande i tre grupper nord, mellersta och syd detta för att se om det är någon skillnad på svaren från olika ställen av landet, detta för att svara om det kan finnas kulturella skillnader mellan kommunerna. Utfallet innebär att 10 st. av de svarande kommunerna befinner sig i södra delen, fyra i den mellersta delen och fem i den norra delen av Sverige.

Omsättning: Syftet med att välja omsättning som en variabel är för att se om större kommuner tenderar att göra på ett annorlunda sätt än mindre kommuner. Intervallen som valts ut har omfattat under 2 miljarder kronor i omsättning som första, 2.5 miljarder i omsättning som mitten kategorin och över 5 miljarder i den sista kategorin. Utfallet visar på att nio av kommunerna som svarat har en omsättning under 2 miljarder, åtta har mellan 2 och 5 miljarder och två har över 5 miljarder kronor i omsättning.

Storlek: Syftet med storleken är att kategorisera skillnaden mellan storleken rent invånarmässigt i kommunerna och då inte ta hänsyn till den kommunala bolagssektorns omsättning, kategorierna utföll sig med indelning i tre grupper där första gruppen innefattar 50 000- 80 000 invånare, andra gruppen med 80 000- 100 000 invånare och den sista med befolkning över 100 000 invånare.

Kategorier			
Geografisk placering	(syd) 10	(mellersta) 4	(norr) 5
Omsättning	(under 2 mdr) 9	(2- 5 mdr) 8	(över 5 mdr) 2
Storlek	(50-80) 6	(80-100) 6	(över 100) 7



4.3.2 Vem har svarat på enkäten och vilken befattning hade respondenten?

Se sida sju för resultat.

4.4 Resultatet utifrån enkätfrågorna

Rangordna där 1 har störst påverkan och där 9 har minst påverkan, samt 0 om det inte finns någon påverkan till vad som var den drivande faktorn till att kommunen bolagiserade och bildade koncern:

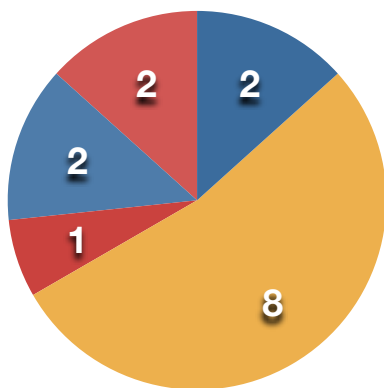
Resultatet från den första frågan presenteras med fem olika omfattande diagram som svarar på hela gruppens svarsresultat. Resultatet visar att åtta svarade skattemässiga skäl som den största anledningen, dock är värt att notera att fyra svarade att ingen av de svarsalternativen var viktigast vid koncernbildningen. Rensas resultatet från de som svarat att inget var viktigast innebär det att av de svarande som har något av de ovannämnda anledningarna till att koncernbilda var skattemässiga skäl det viktigaste skälet följt av anpassning till en förändrad omvärld samt rent finansiella skäl och möjligheten till ett starkare aktivt ägande.

Det tredje diagrammet visar respondenternas tre viktigaste aspekter dvs. bortrensats från de som inte fått mellan 1-3. Detta för att ge bredare perspektiv och minimera risken för att de viktigaste aspekterna kan feltolkas i samband med att vissa extremvärden justerats.

Denna fråga besvarar vad kommunerna tyckte var den viktigaste anledningen till att bilda en koncern. Utifrån denna fråga som utgör basen för den senare analysen kommer signifikansgraden att ställas på och tolkningen är att den nyinstitutionella teorin skulle bevisa liknande kommuner svarar i lika. Därför kommer analysen att innehålla hypotesprövning vad gäller de olika kategorierna

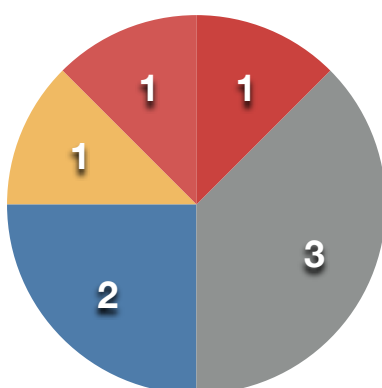
men även, där kommuner har svarat likadant på de övriga frågor för att se om det finns någon korrelation i påståendet att skatteplanering är ett nyinstitutionellt val.

Bortrensat för de som ansåg att ingen av alternativen var viktigast



- Anpassning till en förändrad omvärld
- Stordriftsfördelar
- skattemässiga skäl
- Starkare politisk styrning
- Resursfrigörelse
- Avyttringsaspekter
- Aktivt ägande
- Konkurrens
- Politiska skäl
- Finansiella

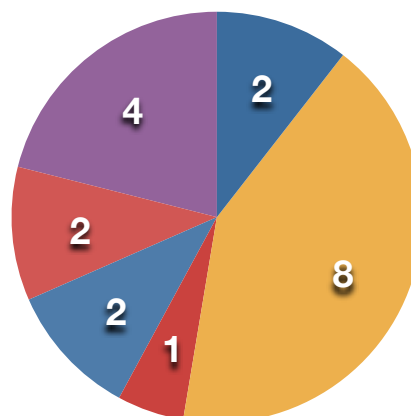
Vad ansågs inte ha någon inverkan av svarsalternativen?



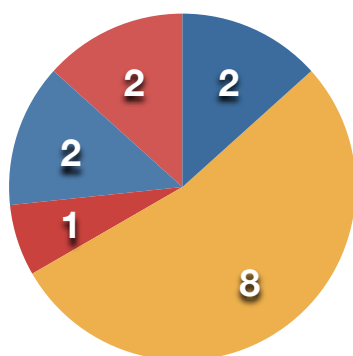
- Anpassning till en förändrad omvärld
- Stordriftsfördelar
- skattemässiga skäl
- Starkare politisk styrning
- Resursfrigörelse
- Avyttringsaspekter
- Aktivt ägande
- Konkurrens
- Politiska skäl
- Finansiella

- Anpassning till en förändrar omvärld
- Stordriftsfördelar
- skattemässiga skäl
- Starkare politisk styrning
- Resursfrigörelse
- Avyttringsaspekter
- Aktivt ägande
- Konkurrens
- Politiska skäl
- Finansiella
- Inget var viktigast

Vad var viktigast enligt de svarande



Bortrensat från de som ej hade någon av ovanstående

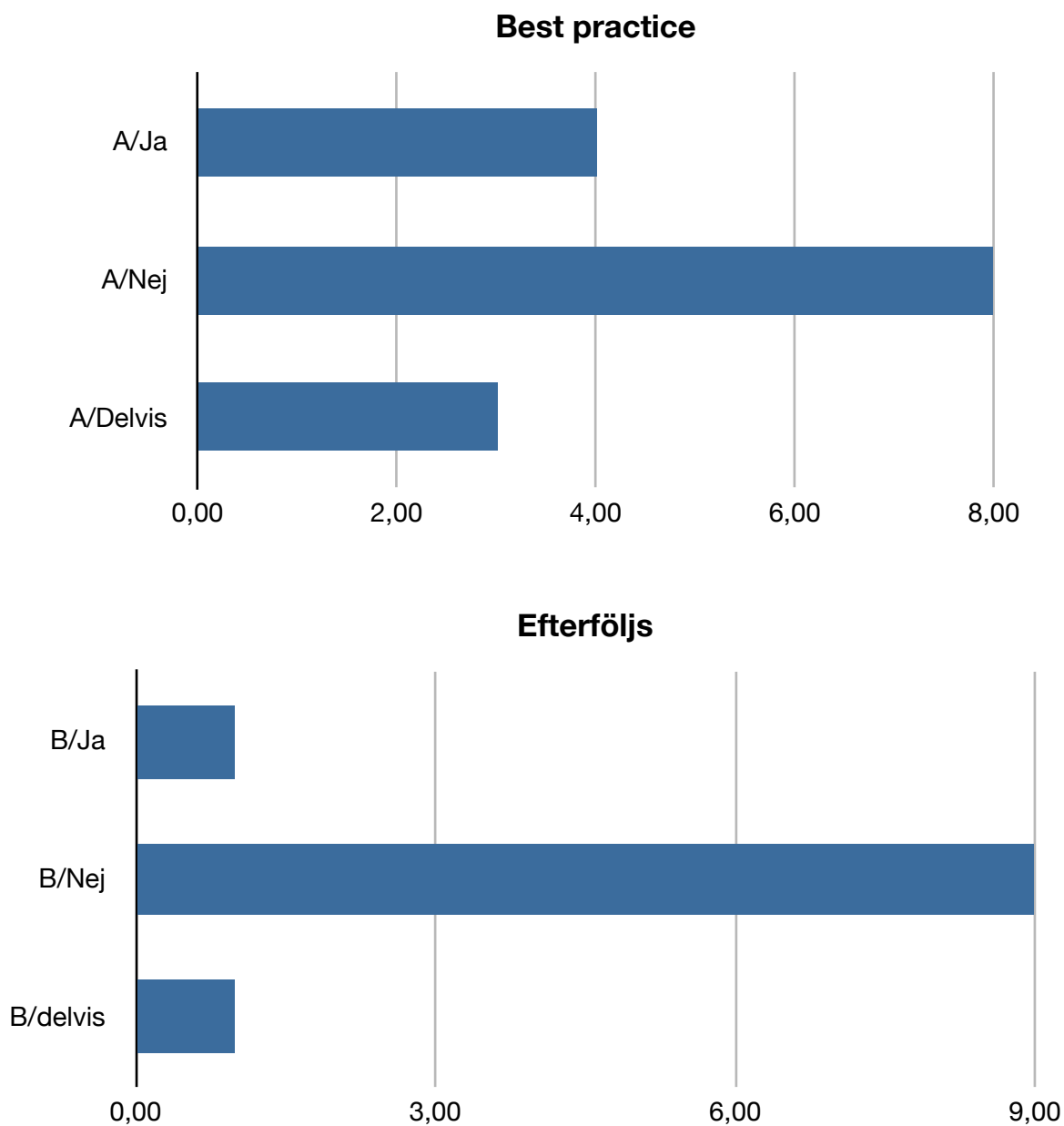


- Anpassning till en förändrar omvärld
- Stordriftsfördelar
- skattemässiga skäl
- Starkare politisk styrning
- Resursfrigörelse
- Avyttringsaspekter
- Aktivt ägande
- Konkurrens
- Politiska skäl
- Finansiella

Stockholms Stadshus AB är en av de äldsta kommunala koncernerna och har ibland benämnts som best-practice inom koncernbildning. (A) känner ni till hur deras kommunkoncern ser ut? (B) försöker ni att ta efter hur de driver sin koncernverksamhet?

Den andra frågan som ställts handlar om Stockholms stads stadshus AB som kan benämnas som best practice (Olsson 2013) och ur ett nyinstitutionellt perspektiv skulle alla kommuner känna till och följa liknande strukturer som Stockholms stad gör.

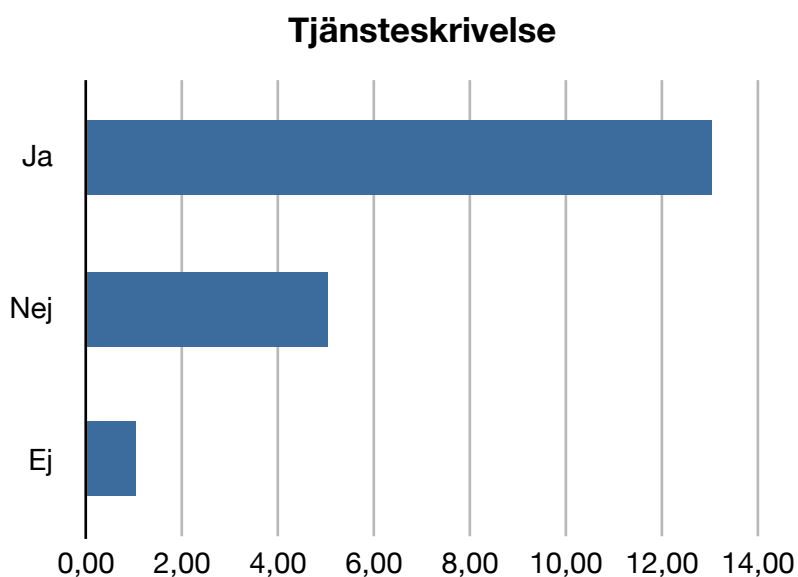
När frågan ställdes inkom följande svar:



Svarsfrekvensen uppgick till 13 av de 19 som svarade på första frågan (13 av 31 totalt). Fyra ansåg sig känna till Stockholms Stads Stadshus AB:s koncern bildning och en av dessa ansåg sig följa och driver egen verksamhet med influenser.

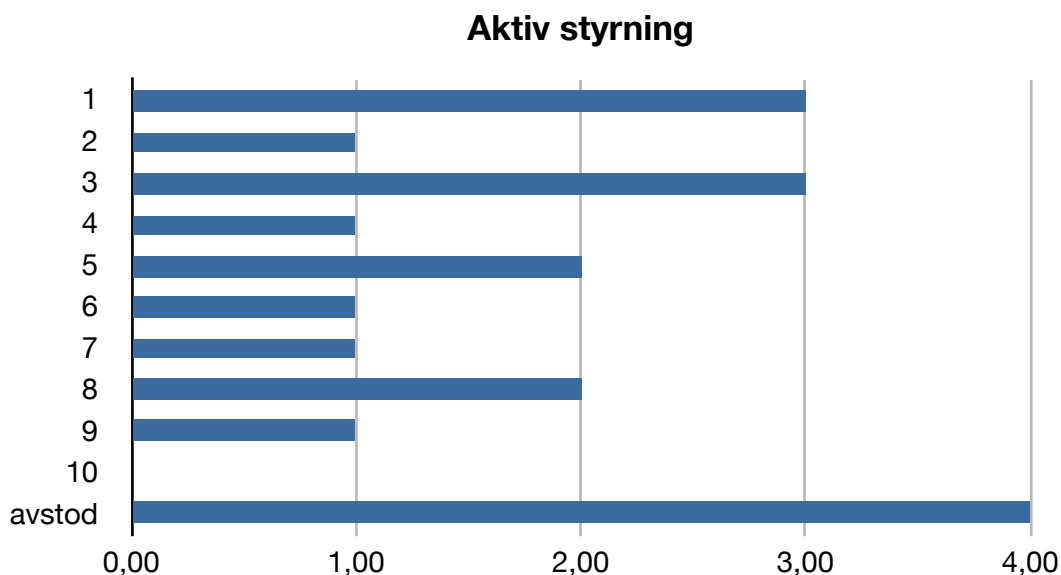
Totalt sätt visar frågan och svaren på att ca hälften av de som svarade kände till denna koncern och hälften gjorde det inte, endast ett fåtal följer delvis eller helt i fotspåren av Stockholms stadshus.

Finns det någon skrivelse (tjänsteskrivning från kommunstyrelsen) om hur koncernbildningen gick till?



Denna fråga besvarades av 19 personer av det totala urvalet 31, resultatet visar att 13 av de svarande hade en tjänsteskrivelse, fem hade det inte och en har svarat vet ej på frågan.

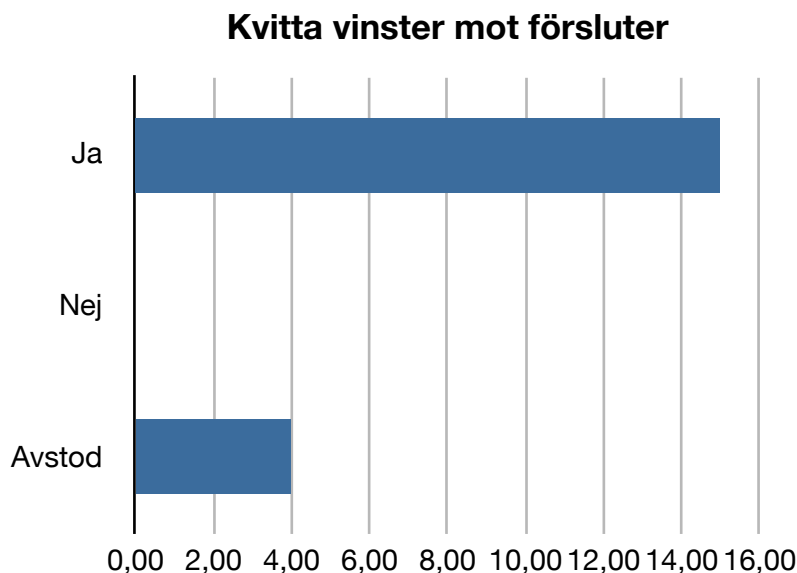
I vilken omfattning anser du att kommunen jobbar med aktivt ägande i den kommunala koncernen?



Denna fråga tar upp hur den svarande anser att kommunen jobbar med aktiv styrning inom bolagssektorn och svaren graderas på en tio-gradig skala där ett innebär att kommunen jobbar bra mycket med det aktiva ägandet och tio innebär att kommunen inte jobbar med ett aktivt ägande.

Resultatet utföll sig blandad med lite övervägande för att kommunen jobbar med aktivt ägande, observera att fyra avstod att svara.

Skall det vara tillåtet att kvitta vinster mot förluster exempelvis från en verksamhet som går med vinst mot en som går med förlust?



Denna fråga syftar till att fråga om den grundläggande formen av skatteplanering skall vara tillåten det vill säga att kunna kvitta vinster mot förluster i en koncern och på så vis nyttja skattemässiga fördelar. Svaret på frågan utföll att 15 av de 19 svarande ansåg att det skall vara tillåtet, medan fyra avstod från att svara.

4.5 Förtydliganden

I presentationen av resultaten har jag valt att ställa upp dem med numerisk ordning med tanke på att det urval som gjorts innebär för litet antal svar. Antalet svar kan ha berott på ovilligheten att svara hos respondenten till denna typen av enkäter, men det kan även ha berott på tillvägagångssättet av att göra en internetbaserad enkät.

Argumenten till att ändå ha fortgå med denna typ av metod är för att enkelheten och resurseffektiviteten i att skicka ut en enkät via internet gör att det trots allt blir mer applicerbart, och med övervägandet att uppföljning via telefon gjorts noggrant gjorde att valet föll på detta sätt.

Det andra övervägandet som fick resultaten att ha en låg svarsfrekvens var att principen om anonymitet vägdes högt, vilket då innebär att det skall finnas ett val att inte fylla i enkäten för att svaren skall bli så trovärdiga som möjligt. Men med vetskap om ovilja trots upprepade försök vore en lärdom att eftersträva att utföra enkäten antingen med ett större urval eller på ett mer kvalitativt sätt.

5. Diskussion, analys:

I diskussionskapitlet kommer först en kort sammanfattning om vad syftet med uppsatsen var. Därefter analysen av datan som presenterats i det tidigare kapitlet. Kapitlet avslutas med att ställa upp hypotesen och ta hänsyn till andra aspekter för att bidra till trovärdighet.

Hypotesen är den följande:

Skatteplanering är inte ett rational choice utan ett nyinstitutionellt val som indikerar på att kommuner tenderar att följa icke-rationella myter.

För att kunna testa detta behövs hypotesen skattemässiga skäl som det starkaste skälet för att bilda en koncern ställas upp. Hypotesen kring denna var att ställa upp svaren från enkäten och testa signifikansen mot alla de 290 kommunerna det vill säga, går det att bekräfta att skattemässiga skäl är de tyngsta skälen?

Det som därefter har gjorts är att hypotesen om att skattemässiga skäl som största anledning till att bilda en koncern har testats mot påståenden som kan bekräfta att den nyinstitutionella teorin är applicerbar.

För att testa den hypotesen har en enkät ställts upp där första frågan som skall besvaras handlar om hur kommuner bildar koncerner för att ha skäl att skatteplanera. Detta bekräftas i kommungrupp tre då svarsfrekvensen var $n=19$. I svarsgruppen svarade åtta personer (42%) att koncernen bildades med skattemässiga skäl som en av de tre viktigaste. Med tanke på den begränsning som funnits i undersökning och att tidsaspekten varit en avgörande variabel till att endast kommungrupp tre undersökts har jag valt att ställa resultatet mot alla de 290 kommuner som finns i Sverige. Dock visade det sig att resultatet inte var tillräckligt validerat för att göra slutsatsen över de 290 kommunerna och med det i åtanke görs följande analys att resultaten tenderar att luta mot att de är de skattemässiga skälen som är de viktigaste skälet till att en koncern bildas. Med tanke på att en så stor andel av de svarande nämner det som starkaste skälet är det högst sannolikt att vid ett större urval även få detta resultat att bli signifikant men ingen slutsats kan dras.

Ytterligare ett resultat som skulle kunna bygga vidare på tendensen att skattemässiga skäl är ett starkt skäl till att bilda koncern är på frågan om företrädare (de svarande) till enkäten anser att det är godkänt att kvitta vinster mot förluster (en så kallad mild form av skatteplanering enligt skv 2013). Svaret visade sig var 15 som tyckte att detta skulle vara möjligt medan fyra inte hade någon åsikt kring det. Även här är urvalet för svårt att dra några signifikanta slutsatser kring men tendensen att en majoritet i kommungrupp tre (räknat med de som inte svarade) anser att i koncernbildningssyfte skall det vara tillåtet att kvitta vinster mot förluster vilket kan bli något som är intressant i en framtida studie med större urval (Körner 2011).

Hypotesen baserat på urvalet om att de resultat som framgick av kommungrupp tre också skulle vara applicerbart på alla 290 kommuner är att den förkastas, men med analysen om att tendenserna gör att huvudhypotesen om att de skattemässiga skälen beror på de nyinstitutionella teorierna tas vidare.

Det som då skall nämnas när resultaten tolkas är att endast tendenserna kan bekräftas och på så vis bör även läsaren ha det i åtanke att nästa analys endast görs på tendenser av hypotesen.

Till huvudfrågan *Skälet att bilda en koncern för att få skattemässiga fördelar är inte rational choice utan beror det på de nyinstitutionella organisations teorierna?*

För att svara på denna fråga har jag ställt upp en rad olika hypoteser som ligger i linje med om de nyinstitutionella teorierna.

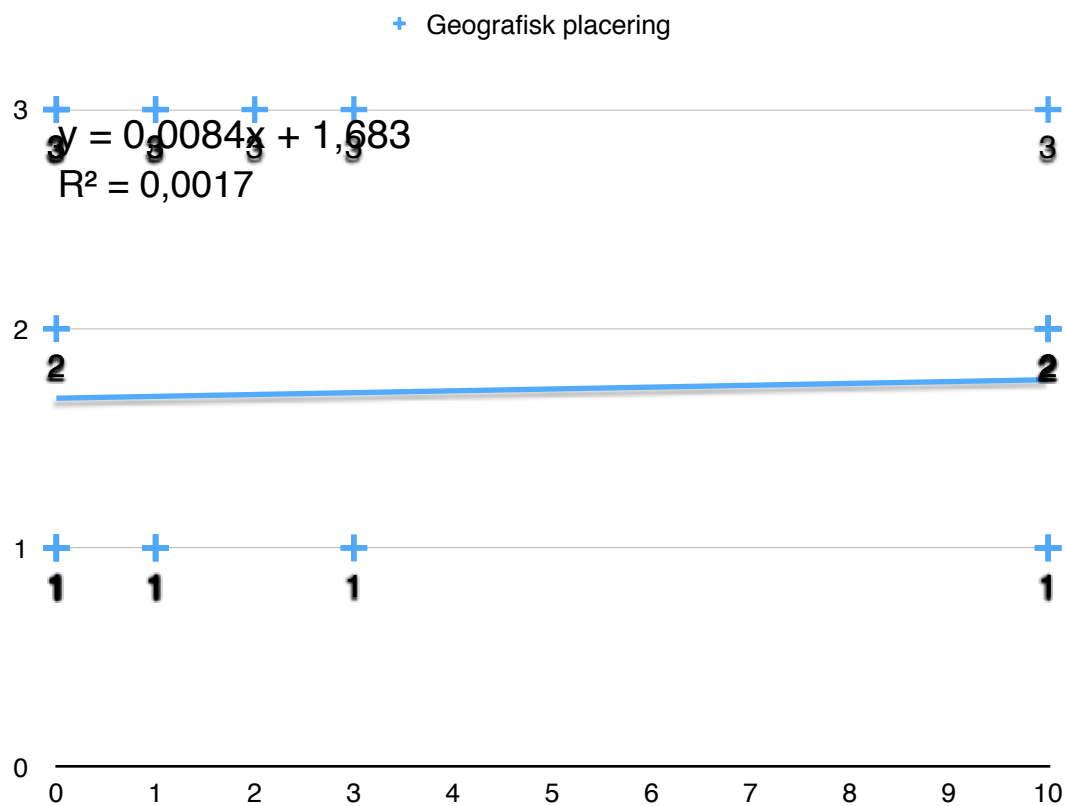
Den första delen är om de som finns lokaliserade på en viss geografisk plats tenderar att göra likadant och har som starkaste anledningen till att bilda koncern de skattemässiga skälen.

Rent praktiskt innebär detta en korrelationsanalys där de som befinner sig i de olika geografiska grupperna ställs mot hur de har svarat. Därefter har en regressionsanalys gjorts för att se hur sambandet mellan variablerna ser ut. För att sedan testa om sambandet är tillräckligt starkt för att dra slutsatsen om detta.

Tabellen visar att två axlar ett med de geografiska grupperna på Y-axeln och skattemässiga skäl som den viktigaste anledningen till att bilda koncern på x-axeln.

Det som senare har gjorts är att en regressionsanalys tillämpats för att mäta om det finns ett samband mellan variablerna, vilket resulterar i den räta linjen i diagrammet. Konstaterandet att det

finns ett samband utgör linjen men för att kunna testa hur starkt sambandet är ställs r^2 upp. För att sambandet skall anses starkt är ett resultat över 0,6 att föredra.



$$Y=0,0084X + 1,683$$

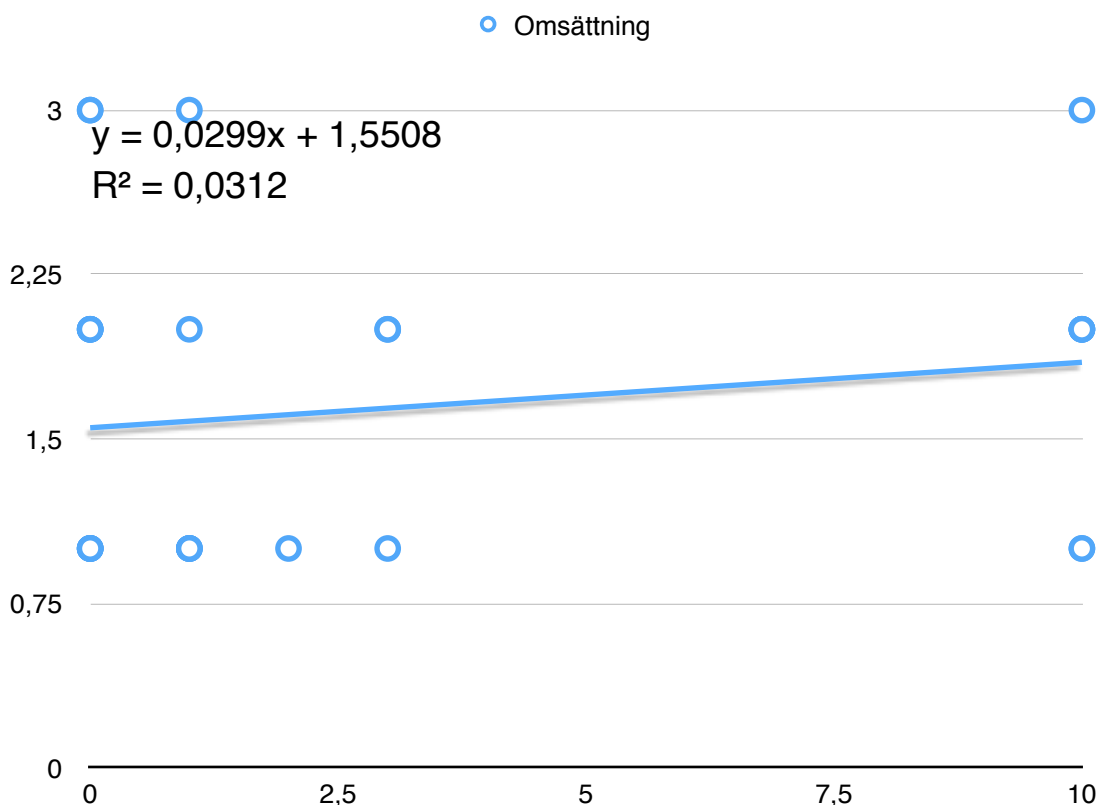
$$R^2= 0,0017$$

I resultatet som framkommer av analysen finns det ett svagt positivt samband. Med detta menas att kommuner som befinner sig i geografiska syd har svarat att skattemässiga skäl är det starkaste skälet att bilda koncern.

Av allt att döma i denna analysen finns ett samband mellan den geografiska variabeln och skattemässiga skäl men det sambandet som påvisas är inte tillräckligt starkt för att det skall kunna dra några slutsatser. Sambandet är väldigt svagt. Således kan inte hypotesen om att liknande gör på samma sätt bekräftas med hjälp av den geografiska faktorn.

Nästa test görs utifrån om det är så att kommuner med stor omsättning i den kommunala sektorn tenderar att svara likadant vad gäller skattemässiga skäl?

Korrelationsanalysen är gjord på samma sätt som analysen med geografisk härkomst.

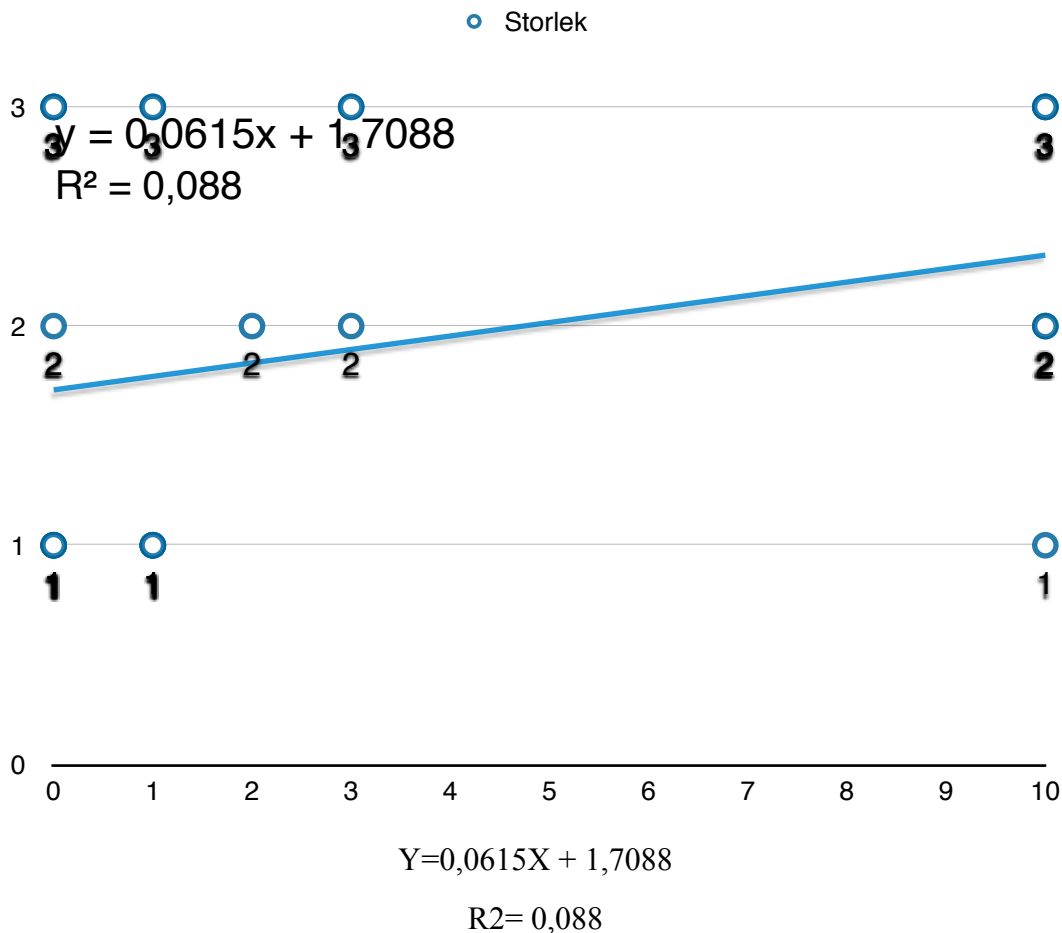


$$Y=0,00299X+1,5508$$

$$R2=0,00312$$

Även här finns ett svagt samband. Baserat på analysmetoden går det inte att dra några slutsatser kring detta heller, även om sambandet är lite starkare än tidigare.

Det tredje och avslutande testet som görs är baserat på invånarantalet i kommuner. Är det en skillnad mellan olika kommuner med olika antal invånare och variabeln skatteplanering. Analysen har gjorts på samma sätt som de tidigare analyserna.



I denna tabell som visas har de som svarat skattemässiga skäl ställts mot hur stora kommunerna är.

På Y-axeln ställs de olika grupperna upp. Stor, mellan och liten (Se definitioner tidigare) på X-axeln ställs huruvida de har svarat att skattemässiga skäl är de viktigaste skälet för att bilda en koncern.

Skulle det finnas ett samband skulle denna tabell ha visat att små kommuner tenderar att ha skattemässiga skäl som en anledning till koncernbildning medan större kommuner skulle anse att detta inte är anledningen. I tabellen skulle det innebära ett positivt samband medan det motsatta; att större kommuner med ett större invånarantal anser att den skattemässiga aspekten är en av de viktigaste anledningarna gör att tabellen skulle visat ett negativt samband.

Resultatet som framgår innebär att en positiv regressionslinje har uppmätts, vilket innebär att ett samband mellan att små kommuner bildar koncerner av skattemässiga skäl, medan det inte är lika viktigt för större.

För att sedan göra analysen om detta är ett starkt samband testas r^2 , och svaret där visar att sambandet i stort sätt är obefintligt, därmed går det inte att dra några slutsatser.

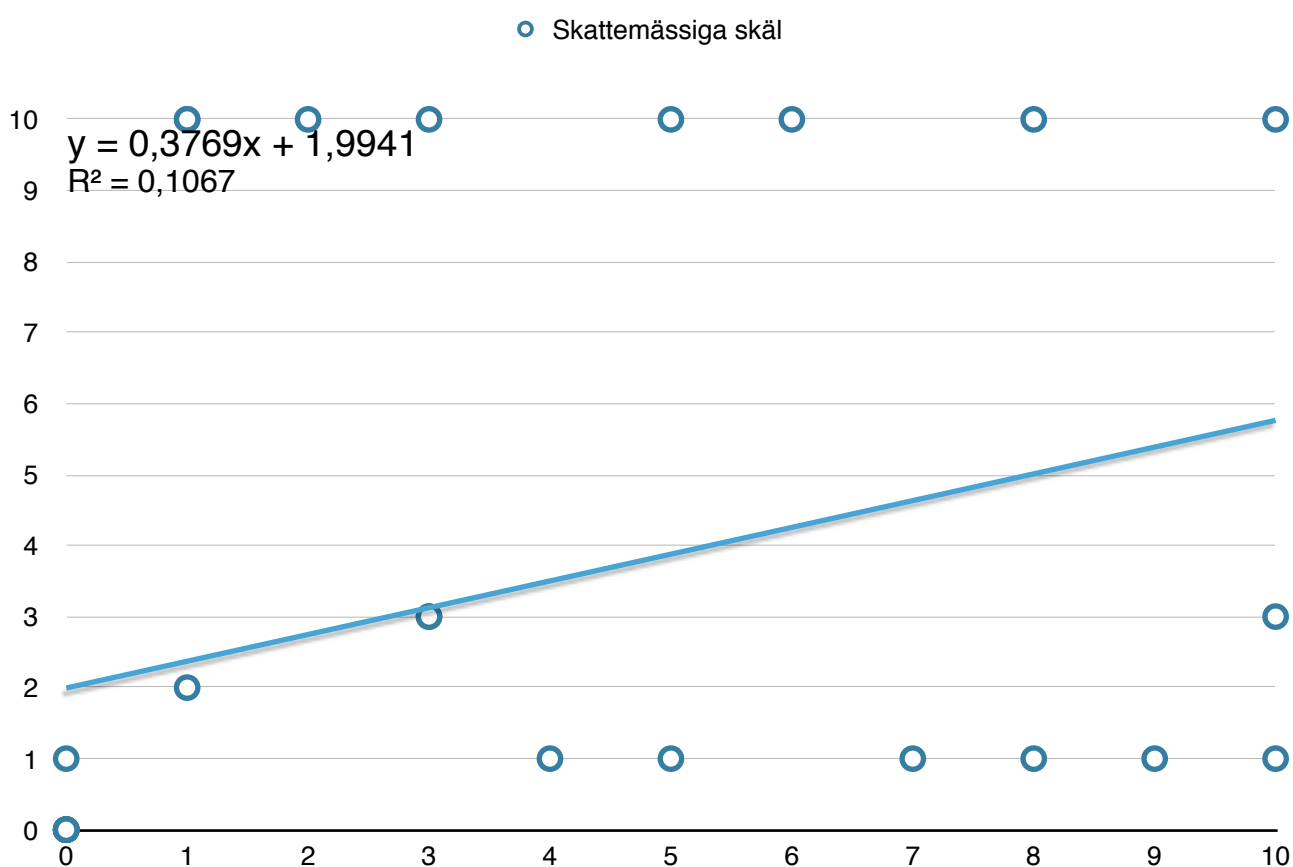
En notis kring detta testet är också vetenskapen om att de samples som görs är något få för att kunna göra en fullständig analys.

Alla rådata finns i appendix.

5.2 Övriga tester:

De tester som jag valt att göra utöver de mot geografisk härkomst, storlek och omsättning är att ställa frågor mot varandra i urvalet.

De jag har valt är två stycken frågor där de som svarat att skattemässiga skäl är den viktigaste anledningen till att bilda koncern mot frågan om de som anser att kommunen utför ett aktivt ägande. Anledningen till att denna frågan testas är för att se om det finns något samband mellan kommuner som har en stark styrande tradition och skattemässiga skäl som en anledning att bilda koncern.



Av allt att döma finns det i denna frågan det starkaste sambandet av de analyser som jag gjort, men även här går det inte att dra några signifikanta slutsatser. Den argumentation som kan användas om sambandet hade varit starkare är att organisationer tenderar att likna varandra och om det inte finns en aktiv styrning där exempelvis demokratiperspektiv tas i anspråk skulle det innebära att organisationen bildar koncern och kan utföra handlingar som kanske inte anses fullständigt legitima hos ägaren, därmed skulle den nyinstitutionella teorin förklara detta.

Ett ytterligare test som skulle kunna göra forskningsfrågan bättre att svara på är om frågan om best-practice ställts upp mot de som anser att skattemässiga skäl är de viktigaste.

Alltså hade fler kommuner som följt Stockholms Stads Stadshus AB och dessutom svarat att skattemässiga skäl var en anledning att bilda koncern hade de nyinstitutionella teorierna bättre kunnat appliceras. Men på grund av att andelen svarande i denna frågan är för låg så blir testet för svårt att göras.

5.3 Koppling till forskningsfrågan

För att knyta ihop resultatet och analysen till forskningsfrågan: Skälet att bilda en koncern för att få skattemässiga fördelar är inte rational choice utan det beror på de nyinstitutionella organisations teorierna?

1. De skattemässiga skälen är de starkaste skälen till att en kommun bildar en koncern
2. Anledningen till detta är på grund av de nyinstitutionella teorierna

Av allt att döma så finns det inget som kan bekräfta om koncerner bildas med skattemässiga skäl som anledning även om urvalet har en övervägande andel som svarar skattemässiga skäl, både om ägardirektiv, bolagsbildnings dokument analyseras men väl också genom att analysera svaren.

Däremot om det beror på de nyinstitutionella teorierna finns det för lite material för att kunna dra någon generell slutsats, även om min argumentation föreslår att ämnet borde studeras vidare.

Analysen har gjorts med hjälp av Quantative analysis path (se appendix) som innebär att problemet identifieras, hypotes ställs upp, data samlas in och analysen sker (Dahlgren L, Emmelin M, Winkvist, A, 2004) . Med tanke på detta har det visat sig att hypotesen som ställdes upp inte kunde bli signifikant och därmed blir det svårt att kunna dra några generella slutsatser mer än de jag argumenterar för nu.

5.4 Kan hypotesen bekräftas?

Nej, ingen av hypoteserna kan bekräftas.

6. Slutsatser och förslag till vidare forskning

De slutsatser som kan göras kring detta resultat är inget som uppnått signifikansnivå för alla de 290 kommunerna mer än att de som svarat på enkäten anser att de skattemässiga skälen är ett av de vanligaste skälen till att en kommunal koncern kan bildas och således används det som ett argument för detta.

Hypotesen som stod i att 1. skattemässiga skäl är en stark anledning till att kommuner bildas koncern kan bekräftas. 2. Anledningen till att detta är ett starkt skäl beror inte på att det är ett rational choice utan att det beror på det nyinstitutionella teorierna och kan däremot inte bekräftas på grund av att svaren inte är tillräckligt reliabla för att dra en generell slutsats.

Dock finns det en början om man tittar på kommungrupp tre som en vägledande grupp för hur övriga agerar och att mindre kommuner tenderar att följa efter större kommuner, så finns det av intresse att undersöka alla dessa.

Förslagen till vidare forskning blir helt enkelt att gå inom två riktningar: En kvalitativ undersökning där de tillfrågade kommunerna analyseras mer djupare om deras inställning till att bilda koncern kan bekräfta om de tendenser som denna studie visar är sanna. Den andra undersökningen som kan göras är i så fall att ha ett större urval och på ett liknande sätt ställa upp en enkät och testa om signifikans kan uppnås vid ett större urval.

Båda förslagen skall byggas på att tendenser om att koncerner bildas för att ha en anledning till att skatteplanera är sanna.

7. Referenslista

Böcker

Almqvist, Roland (2006) New public management, första upplagan
Malmö, Liber

Bohlin, Alf (2011) Kommunalrättens grunder. sjätte upplagan
Stockholm, Nordstedts Juridik

Bohlin, Alf, Warmling-Nerep, Wiwenka (2010) Förvaltningsrättens grunder, andra uppl.
Stockholm, Nordstedts Juridik

Bjereld, Ulf, Demker, Marie, Hinnfors, Jonas (2011) Varför vetenskap? 3 Uppl.
Lund, Studentlitteratur

Bryman, Alan (2011) Vetenskapliga metoder, andra upplagan
Malmö, Liber

Bäck, Henry, Larsson, Torbjörn (2008) Den svenska politiken uppl 2.2
Malmö, Liber

Chistensen, Tom, Laegreid, Per, Roness, G. Paul, Røvik, Kjell Arne (2005) uppl 1:2
Malmö, Liber

Collin, S. & Hansson, L. (1992). Kommunalt bolag?: en studie av för- och nackdelar med
bolagisering av kommunalteknisk verksamhet. Stockholm: Svenska kommunförb.

DiMaggio, P., & Powell W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and
Collective Rationality in Organizational Fields. American Sociological Review

Dahlgren L, Emmelin M, Winkvist, A, 2004, Quantative method

Drury, Colin (2008) Management and cost accounting 7th edition

London, Pat Bond

Eriksson-Zetterqvist, Ulla (2009) Institutionell teori: idéer, moden, förändring, 1 upplagan

Malmö: Liber

Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik & Wägnerud, Lena (2007) Metodpraktiken.

första upplagan

Vällingby, Nordstedts Juridik

Montin, Stig (2007) Moderna kommuner, 3:e uppl

Malmö: Liber

Haglund, Solli, Brorström (2005) Förvaltningsekonomi upplaga 2:7

Lund, Studentlitteratur

Hauge, Rod & Harrop, Martin (2010) Comparative government and politics 8th edition

New York, Macmillan publishers Ltd

Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980:s Variations on a Theme. Accounting, Organizations and Society

Jacobsen, D.I., (2005). Organisationsförändringar och förändringsledarskap.

Lund: Studentlitteratur.

Knutsson, Margit, Norberg Claes, Thorell, Knut (2012) Redovisningsfrågor i skatteparxis, tredje upplagan

Uppsala, Lustus

Körner, Svante & Wahlgren Lars (2011) Statistiska metoder

Lund Studentlitteratur

Larsson, Lif, Lina (2012) Varför driver kommuner bolag?

Göteborg, Förvaltningshögskolan

Lewin, L. (1998). Upptäckten av framtiden – en lärobok i politisk idéhistoria,

Stockholm: Norstedts Juridik AB

Lodin, S-O m.fl. (2013) Inkomstskatt del I och II fjortonde upplagan

Lund, Studentlitteratur

Marshall, G. H, Newby & C. Vogler (1988) social class in modern Britain

London, Unwin Hyman

Oppenheimer, Joe. A (2008) Rational choice theory

Maryland, Dep. of government & politics

Wahlgren, Lars Körner, Svante (2011) Statistiska Metoder

Studentlitteratur, andra upplagan, Lund

Weick, Karl (1992). “Agenda setting in Organizational Behavior: A Theory- Focused Approach”.

Journal of Management Inquiry, 1 (3): 172–182.

Rapporter:

Brorström, Sara (2010), Kommunala satsningar av betydelse

Litorapid Media AB, Göteborg

Laurent, Birgitta (2007) Varför kommunala bolag?

Stockholm, svenskt näringsliv

Sveriges kommuner & landsting (2006) Principer för styrning av kommun och landstingsägda bolag

Sveriges kommuner och landsting, Stockholm

Elektroniska källor:

Ahlberg, Ingela, (2013) Kommunen skatteplanerade år Leksands IF

<http://www.dn.se/sport/ishockey/kommunen-skatteplanerade-at-lif>

Avläst 2013-05-25, Publicerad 2013-04-04, Ansvarig utgivare Peter Wolodarski

Johansson, Magnus (2013) Kommunen skatteplanerade åt Leksands IF

<http://www.svt.se/ug/kommunen-skatteplanerade-at-hockeyklubben>

Avläst: 2013-12-20, Publicerad 2013-04-05, Ansvarig Utgivare Hansson, Nils

Tidningarnas Telegrambyrå (2013) Borg kritiserar skatteplanering

<http://www.dn.se/ekonomi/borg-kritiserar-skatteplanering>

Avläst 2013-05-25, Publicerad 2013-03-27, Ansvarig utgivare Peter Wolodarski

Tidningarnas Telegrambyrå (2013) Så går det till när kommuner undviker skatt

<http://www.dn.se/ekonomi/kommuner-forsoker-slipa-skatt>

Avläst 2013-05-25, Publicerad 2013-03-26, Ansvarig utgivare Peter Wolodarski

(<http://worditout.com/discover-word-clouds>)

Offentligt tryck

SFS (1991:900). *Kommunallag* (1991:900). Stockholm: Finansdepartementet

SFS (2005:551). *Aktiebolagslag* (2005:551). Stockholm: Justitiedepartementet

SFS (1991:900). *Kommunallag* (1991:900). Stockholm: Finansdepartementet

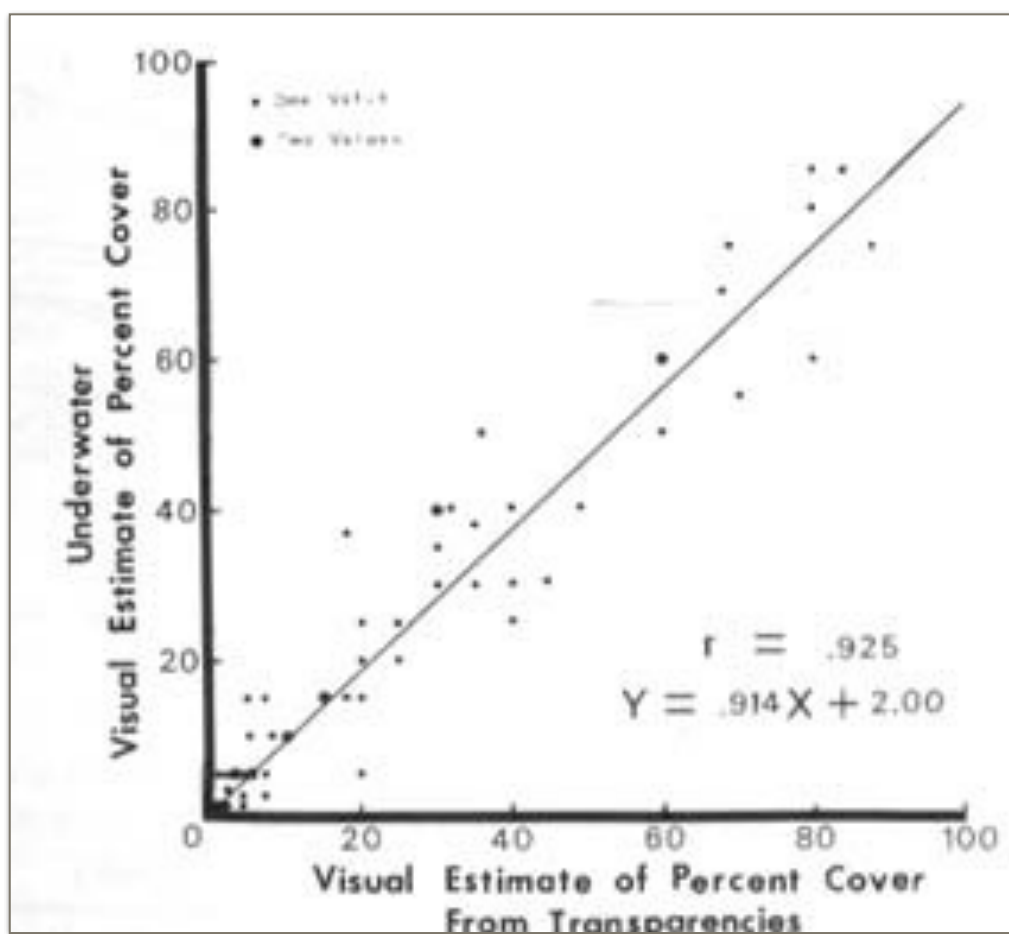
SFS (1999:1229) *Inkomstskattelag* (1999:1229) Stockholm: Finansdepartementet

Skatteplanering bland företag som är i intressegemenskap med skattebefriade verksamheter (2013)

Dnr 131-296685-12/113 Publicerad 2013-06-25 Solna: Skatteverket

TU Rnr 356/12 bilaga 4 Göteborg stads ägardirektiv, Göteborg, Göteborgs stad

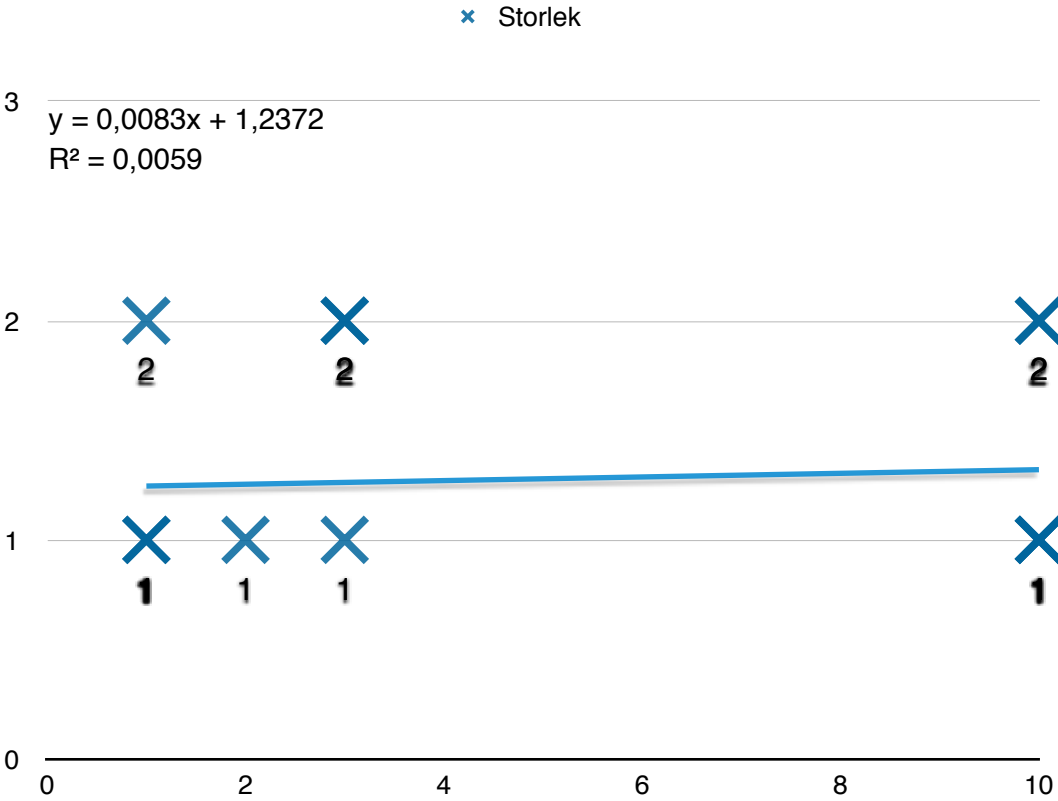
8. Appendix



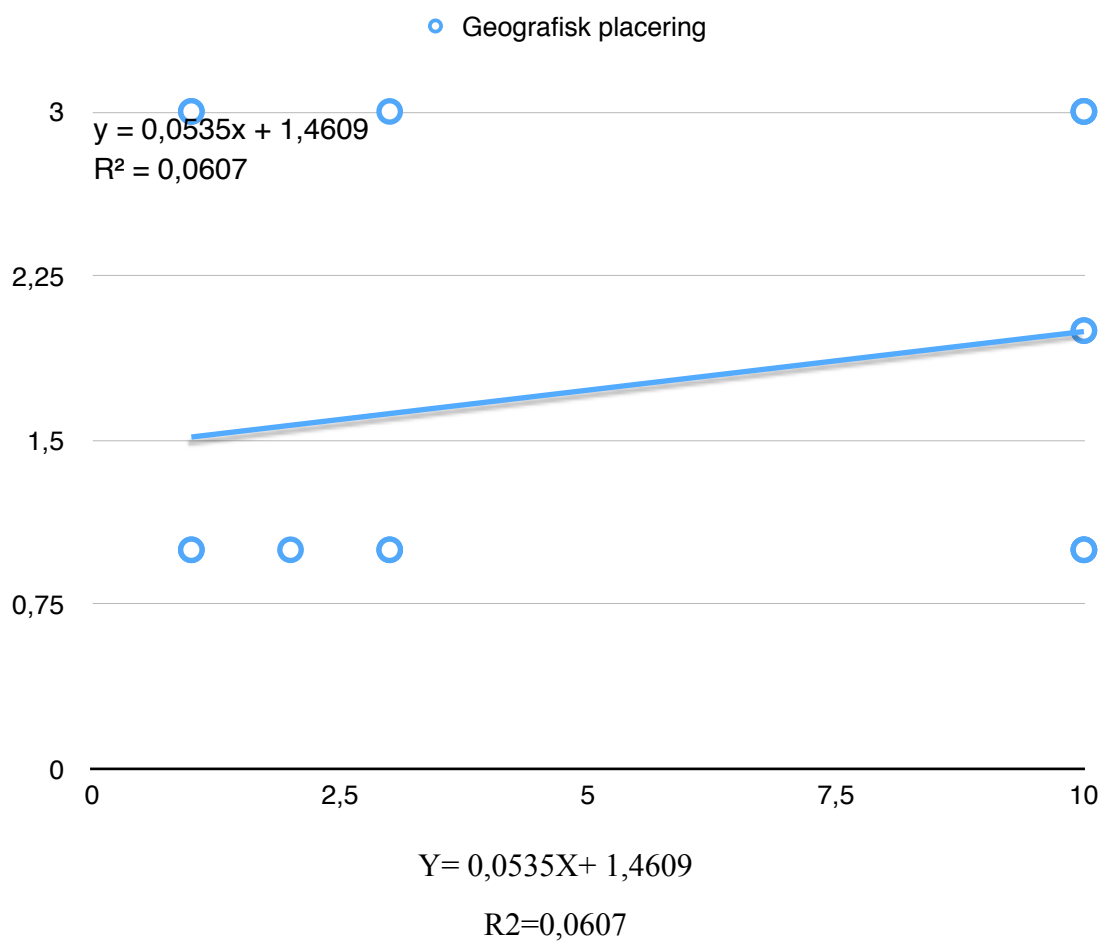
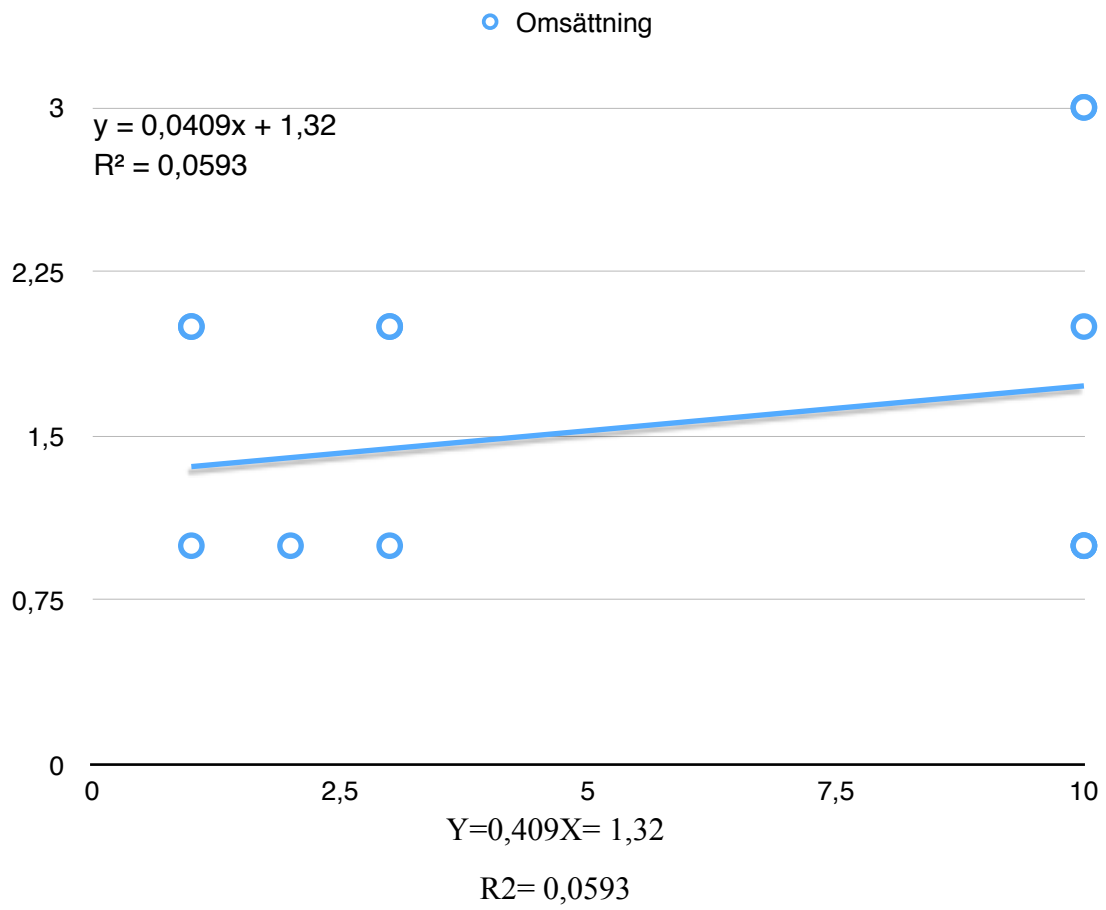
Marshall undersökning

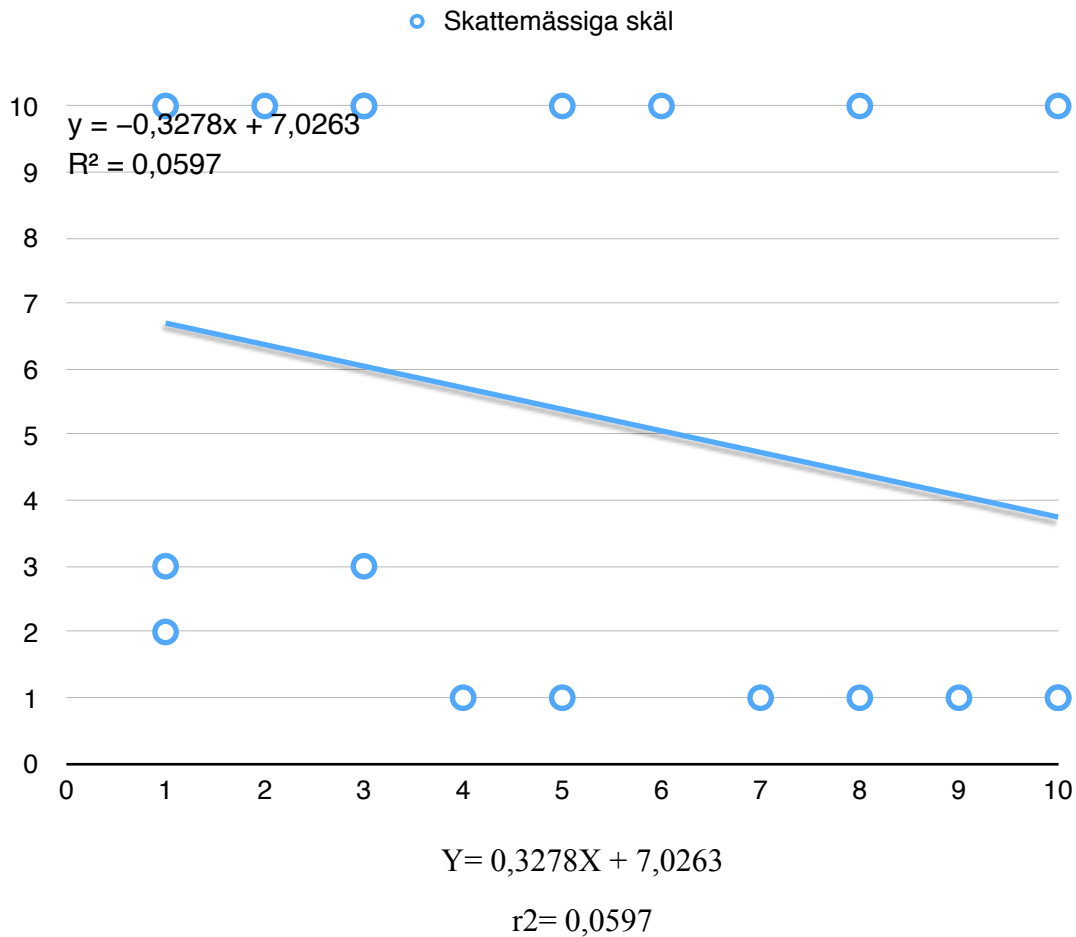
Analysen har gjorts på ett liknande sätt som Marshall 1988s regressionsanalys.

8.1 Övriga tabeller



$Y=0,0083X+ ,12372$
 $R2=0,0059$





Tabellen visar sambandet mellan storlek, omsättning, geografisk placering och skattemässiga skäl som den viktigaste anledningen till att bilda en koncern. Den enda skillnaden som har gjorts är att rensa de som inte svarat på frågan för att se om det finns korrelation bland de svarande.

8.2 Rådata

3	0,828	50000	södra		Ja	1995	1	1	1
3	0,344	51000	Södra		Nej	i.u.	1	1	1
3	0,51	51000	södra		Nej	i.u.	1	1	1
3	1,181	52500	Södra		Ja	1988	1	1	1
3	1,348	55000	Södra		Nej	i.u.	1	1	1
3	3,867	55000	Norra		Nej	i.u.	2	1	3
3	1,21	56600	Norra		Ja	1910	1	1	3
3	1,054	59000	Södra		Ja	1988	1	1	1
3	2,068	60000	Norra		Nej	i.u.	2	1	3
3	1,195	64000	Södra		Ja	1947	1	1	1
3	1,182	65000	Södra		Nej	i.u.	1	1	1
3	6,38	71000	Norra		Nej	i.u.	3	1	3
3	2,431	75000	Norra		Ja	1996	2	1	3
3	1,303	80000	Södra		Nej	i.u.	1	2	1
3	2,057	85000	Mellerst a		Nej	i.u.	2	2	2
3	2,071	85000	Södra		Ja	1990	2	2	1
3	8,2	90000	Mellerst a		Ja	1988	3	2	2
3	1,849	93000	Södra		Ja	i.u.	1	2	1
3	1,76	95000	Norra		Ja SI	i.u.	1	2	3
3	2,463	95000	Mellerst a		(Ja)	i.u.	2	2	2
3	3,237	95000	Norra		(ja) s2	i.u.	2	2	3
3	1,596	104000	Södra		Ja	1997	1	3	1
3	6,8	110000	Södra		Nej	i.u.	3	3	1
3	3,349	115000	Norra		Ja SI	i.u.	2	3	3
3	1,567	130000	Södra		Nej	i.u.	1	3	1
3	2,583	130000	Södra		Ja	1994	2	3	1
3	4,68	132000	Södra		Ja	1998	2	3	1
3	1,821	135000	Mellerst a		Ja SI	i.u.	1	3	2
3	3,887	135000	Mellerst a		Nej	i.u.	2	3	2
3	8,5	145000	Södra		(Ja) u2	i.u.	3	3	1
3	2,5	200000	Mellerst a		Ja	2009	2	3	2

Tabell 2

Omsättning	Storlek	Geografisk placering	Anpassning till förändrad omvärld	Stor driftsfördelar	Skattemässiga skäl	Starkare politisk styrning	Resursförlöse	avyttring	Aktivt ägande	Konkurrens	politiska skäl	finansiella	inget varviktigast	Aktivt ägande - variablen
1	1	1	0	0	10	0	0	0	0	0	0	0	0	5
1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1	1	1	2	0	1	0	3	0	0	0	0	0	0	5
1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1	1	3	3	0	1	0	0	0	0	0	0	2	0	8
1	1	1	0	0	1	0	0	2	3	0	0	0	0	4
2	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1	1	1	0	0	1	0	0	0	2	0	0	3	0	7
1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	1	3	2	0	1	0	0	0	3	0	0	0	0	9
1	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	2	1	0	0	10	0	0	0	2	3	0	1	0	6
3	2	2	1	0	10	0	0		2	0	0	3	0	1
1	2	1	0	0	3	1	0	0	2	0	0	0	0	3
1	2	3	1	0	2	0	0	0	0	0	0	0	3	1
2	2	2	0	0	10	0	0	0	0	0	0	0	1,2,3	1
2	2	3	0	0	10	0	0	0	0	0	0	0	1,2,3	2
1	3	1	3	0	1	0	0	0	0	0	0	2	0	10
3	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	3	3	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	1,2	3
1	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	3	1	0	0	10	3	0	0	2	0	0	0	0	3
2	3	1	2	0	3	0	0	0	0	0	0	0	1	10
1	3	2	0	0	10	2	0	0	0	0	0	0	0	10

Omsättning	Storlek	Geografisk placering	Anpassning till förändrad omvärld	Stor driftsfördelar	Skattemässiga skäl	Starkare politisk styrning	Resursförlöselse	avyttring	Aktivt ägande	Konkurrens	politiska skäl	finansiella	inget var viktigast	Aktivt ägande - variabler
2	3	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	3	1	0	0	1	0	0	2	0	0	0	0	3	0
2	3	2	1	0	10	0	0	0	2	0	0	3	0	8

8.3 Enkät:

Vilka incitament driver koncernbildning?, en studie av kommunala företag.

Bolagisering av flertalet funktioner från formen, förvaltning till bolag har tagit fart de senaste decennierna inom den kommunala sfären.

De intressanta frågorna är varför man gjorde detta och vad som är de starka drivkrafterna bakom.

Nedan kommer ett antal frågor som skall försöka besvara en generalisering och även försöka förstå bakomliggande samt djupare faktorer om hur debatten gick.

1. Kommun:
2. Antal invånare (ca):
3. Befattning:
4. När bolagiserades första delen av er verksamhet (ungefärligt)? ange årtal (ex 1989)
5. Rangordna där 1 har störst påverkan och 9 där minst påverkan men ändå påverkan, och skriv 0 om det inte hade någon påverkan; vilken som var den pådrivande faktorn till att man bolagiserade och bildade en koncern:
 - a. Anpassning till en förändrad omvärld
 - b. Stordriftsfördelar
 - c. Skattemässiga skäl
 - d. Möjlighet till starkare politisk styrning (mer överblickbar verksamhet)
 - e. Resursfrigörelse
 - f. Avyttringsaspekter
 - g. Möjlighet till mer aktivt ägande
 - h. Motverka att bolag konkurrerar med varandra och blir motstridiga
 - i. Rent politiska och ideologiska skäl
6. Stockholm Stadshus AB är en av de äldsta kommunala-koncernerna och har ibland benämnts som "best-practice" inom koncernbildandet, känner ni till hur deras kommunkoncern ser ut (a) och försöker ni att ta efter hur de driver sin koncernverksamhet (b)?

A) JA! NEJ Delvis B) JA NEJ Delvis

Om JA på A och B, beskriv kortfattat hur ni tar efter.

År 2011 kom en ny Lag som innebar att man inte längre får bygga upp underskott genom att ett moderbolag får köpa kommunal verksamhet och finansiera köpet genom att låna pengar av kommunen och därefter betala ränta till kommunen och på så sätt kvitta förluster.

7a. Är detta något som påverkar er?

1 _____ 10

7b. På vilket sätt?:

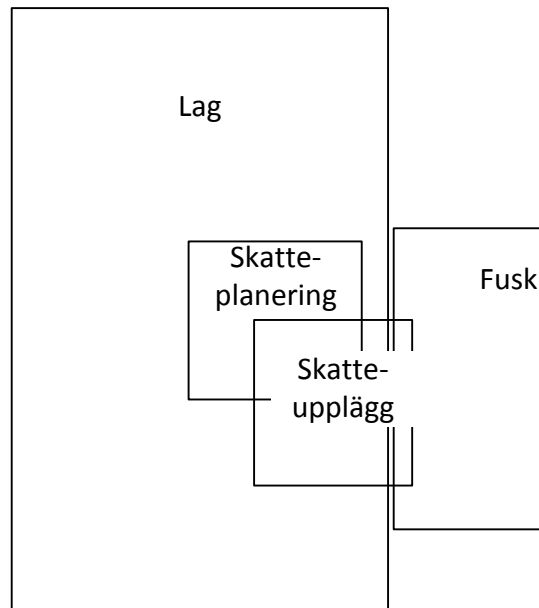
8. Finns det någon skrivelse (tjänstebeskrivning från kommunstyrelsen) från hur koncernbildningen gick till?

9.I Vilken omfattning anser du att man jobbar med aktivt ägande i den kommunala koncernen?

1 _____ 10

10. Skall det vara tillåtet för koncernen att kvitta vinster mot förluster exempelvis från en verksamhet som går med vinst mot en som går med förlust?

JA NEJ



Skatteverket 2013 Illustration över olika former av skatteplanering och dess gränstragningar.