

# Utvidgad rätt till avdrag för avsättning till internvinstkonto

*Av kammarrättsfiskalen Claes-Göran Carlsson*

Riksdagen har nyligen beslutat om vissa ändringar i kommunalskattelagens (KL) regler om internvinstkonto, prop 1982/83:94, SkU 1982/83:44, SFS 1983:311. Bestämmelserna om internvinstkonto återfinns i punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL. Ändringarna innebär huvudsakligen utvidgade möjligheter för svenska exportföretag att erhålla uppskov med beskattningen av icke realiserad internvinst. Samtidigt har vissa justeringar gjorts i fråga om hur den avdragsgilla internvinsten skall beräknas. Företagen har vidare, genom en ändring i taxeringslagen, ålagts en utvidgad uppgiftsskyldighet för gjorda avsättningar till internvinstkonto, SFS 1983:318. Ändringarna trädde i kraft den 1 juni 1983 och skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

## **Bakgrund**

Regler om avdrag för avsättning till internvinstkonto infördes i kommunalskattelagen 1964, prop 1964:40, BevU 1964:23, SFS 1964:82. Reglerna innebar i huvudsak en kodifiering av tidigare praxis varigenom svenska moderföretag som sålt lagertillgångar till utländska dotterbolag fått göra reserveringar för den internvinst som ur koncernens synpunkt inte realiserats därför att lagertillgångarna kvarlåg osålda hos dotterbolaget. Enligt regleringen skulle avdraget beräknas till skillnaden mellan det vid försäljningen till dotterbolaget tillämpade priset på lagertillgångarna, i förekommande fall minskat med belopp varmed värdet av dessa satts ner hos dotterbolaget, och moderföretagets anskaffningskostnad för samma tillgångar. Avsättning för vilken avdrag åtnjuts skulle återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

1964 års reglering medgav inte avdragsrätt vid försäljningar mellan systerföretag i en koncern. Sveriges industriförbund biträdd av Kooperativa förbundet begärde redan 1975 en utvidgning av bestämmelsernas tillämpningsområde till att omfatta även försäljningar mellan systerföretag. Industriförbundet framhöll att det inom svenska koncerner skett en övergång från försäljning via moderbolagen till försäljning direkt mellan t ex systerbolag. Härigenom ville man inom företagen uppnå en decentraliserad ansvarsfördelning, bättre lönsamhetsuppföljning, effektivare organisation etc. Industriförbundets framställning ledde emellertid inte till några omedelbara förändringar i de gällande bestämmelserna.

I slutet av 1981 aktualiserades frågan på nytt. Hos budgetdepartementet

hemställde AB Volvo om sådan ändring av KL:s regler om internvinstkonto att avdragsgill avsättning skulle kunna göras även vid exportförsäljning från ett svenskt systerföretag till ett utländskt systerföretag i en svensk koncern. Bolaget framhöll att vissa förändringar i Volvokoncernens juridiska struktur som genomförts resp planerades att genomföras i syfte att uppnå en bättre styrning av verksamheten motverkades av då gällande skattemässiga regler för internvinstreserveringar. Belysande är bolagets redogörelse för sin situation:

Volvo Personvagnar AB bedrev t o m 1979 sin verksamhet i kommission för moderbolaget, AB Volvo. Intäkter och kostnader inom Volvo Personvagnar AB redovisades härigenom hos AB Volvo. Fr o m 1980 ombildades Volvo Personvagnar AB till ett bolag med egna tillgångar och skulder, egen finansiering samt egen förvaltning och redovisning. Volvo Personvagnar AB har f n endast ett utländskt dotterbolag, nämligen Volvo Europa Car NV, Belgien. För varor levererade till detta bolag kan således avsättning till internvinstkonto göras. För Volvo Personvagnar ABs leveranser till övriga koncernbolag föreligger däremot inte rätt att göra skattemässigt avdragsgill avsättning till internvinstkonto eftersom dessa koncernbolag inte är dotterbolag till Volvo Personvagnar AB utan till AB Volvo. Ytterligare förändringar av motsvarande slag är planerade att genomföras inom den närmaste framtiden varigenom den rörelse som nu bedrivs i AB Volvo i stället kommer att bedrivas i ett antal självständiga bolag. Den planerade juridiska strukturen kommer emellertid att ytterligare väsentligt minska möjligheterna att göra skattemässigt avdragsgilla avsättningar till internvinstkonton varigenom en betydande försämring i skattehänseende inträder. Denna försämring är av sådan omfattning att fördelarna med den planerade omorganisationen, vilken utgör en integrerande del av koncernens framtidsplanering, kraftigt motverkas.

Sedan Volvos skrivelse våren 1982 överlämnats till bidragsskattekommittén, B 1980:01, föreslog kommittén i ett delbetänkande, Ds B 1982:8, att KL:s regler om internvinstkonto skulle ändras på sätt som motsvarade önskemålen från industrihåll.

#### **Det utvidgade tillämpningsområdet**

Departementschefen uttalade i propositionen att starka skäl talade för att avdragsmöjligheterna borde gälla generellt inom en koncern. Från koncernens synpunkt måste nämligen en försäljningsvinst anses lika realiserad om försäljningen skett mellan t ex två systerföretag som om moderföretaget varit säljaren. Depch delade därför kommitténs uppfattning att det materiellt sett var motiverat att slopa kravet på att det säljande företaget måste vara ett moderföretag i förhållande till det utländska företaget. Några avgörande praktiska eller kontrolltekniska invändningar mot en sådan utvidgning av tillämpningsområdet ansåg depch inte heller föreligga, prop s 64.

Avdrag för avsättning till internvinstkonto kan alltså från och med 1984 års taxering komma i fråga i samtliga fall då det säljande och köpande företaget tillhör samma koncern. Koncernen måste vara svensk, d v s ha ett svenskt moderföretag. Liksom tidigare avses endast försäljningar där köparen är ett utländskt bolag. Avdragsrätt föreligger således inte för internvinstreserveringar som hänför sig till inhemsk försäljning. Begreppet svenskt moderföretag omfattar inte bara svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar

utan även sådana moderföretag som avses i lagen (1980:1103) om årsredovisning m m i vissa företag t ex ett svenskt handelsbolag eller en svensk enskild näringsidkare som äger avgörande inflytande i ett eller flera aktiebolag. Avsättningen till internvinstkonto måste göras i det säljande företagets räkenskaper även när detta inte är ett moderföretag. Liksom tidigare skall avsatt belopp återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

#### **Avdragets storlek**

I två avseenden har förändringar gjorts i reglerna om hur den avdragsgilla internvinsten skall beräknas.

Enligt 1964 års reglering medgavs avdrag för skillnaden mellan de sålda varornas försäljningspris och deras anskaffningskostnad. I de fall säljarföretaget haft kostnader för de sålda varorna utöver anskaffningskostnaden t ex frakt och andra försäljningskostnader kunde avdraget bli större än den verkliga vinsten hos säljarföretaget. Detta har nu ändrats. Enligt de nya bestämmelserna medges inte större avdrag än skillnaden mellan försäljningspriset och säljarföretagets samtliga utgifter för de sålda varorna. Genom ändringen kommer en bättre överensstämmelse att uppnås mellan den avdragsgilla avsättningen och den verkliga vinsten hos säljarföretaget.

Även i ett annat avseende kunde den tidigare regleringen medföra att större avdrag medgavs än som motsvarade den verkliga internvinsten inom en koncern. Om t ex moderbolaget äger endast 51 % av aktierna i ett svenskt och ett utländskt bolag blir koncernvinsten vid försäljning mellan sistnämnda bolag endast ca 26 % av försäljningsvinsten. Enligt de civilrättsliga reglerna om koncernredovisning (11 kap 11 § aktiebolagslagen, 43 a § lagen om ekonomiska föreningar, 7 § lagen om årsredovisning m m i vissa företag) behöver inte större internvinst elimineras i koncernredovisningen än vad som motsvarar den vinstandel som belöper på moderföretaget i koncernen. Det skattemässiga avdraget har emellertid fått beräknas utan hänsynstagande till förekomsten av minoritetsdelägare i de inblandade dotterbolagen. För att inte större avdrag skall förekomma än som motsvarar den på koncernnivå gjorda reserveringen har nu införts en spärregel. Avdraget får inte överstiga den del av internvinsten enligt koncernredovisningen som belöper på den ifrågavarande försäljningen. Om emellertid internvinsten elimineras till 100 % i koncernredovisningen föreligger — även om det utländska dotterföretaget inte är helägt — avdragsrätt för hela den hos säljarföretaget gjorda internvinstavsättningen. Depch erinrade om att avdraget för avsättning till internvinstkonto inte medförde en definitiv skattelättnad utan endast ett tidsbegränsat uppskov med beskattningen. Han ansåg att det i alltför hög grad skulle försvåra tillämpningen av regelsystemet att i sådana situationer beakta eventuella minoritetsposter i dotterföretagen, prop s 66.

De nya reglerna för beräkning av avdragets storlek innebär formellt sett en

inskränkning i förhållande till vad som tidigare gällt. Företagen torde emellertid redan tidigare ha utformat sina taxeringsyrkanden i enlighet med en bokföringsmässig vinstberäkning som i berörda hänseenden till sin innebörd motsvarar de nya avdragsreglerna.

#### **Utvidgad uppgiftsskyldighet**

För att underlätta taxeringsmyndigheternas kontroll av yrkade avdrag har införts uppgiftsskyldighet i deklarationen för i räkenskaperna gjorda avsättningar till internvinstkonto och den del av internvinsten enligt koncernredovisningen som belöper på ifrågavarande avsättningar. Den nya bestämmelsen finns i en elfte punkt i 26 § taxeringslagen. Det sägs uttryckligen i specialmotiveringen till stadgandet att det åligger det egna avdragsyrkande företaget att uppge hur det avdraget beräknats, prop s 77. Uppgiftsskyldighet föreligger bara då avdrag kan komma i fråga d v s vid försäljning till ett utländskt dotterföretag inom koncernen.

<b>NORDSEC Security AB</b> Box 12017 402 41 Göteborg Telefon Göteborg: 031 - 14 01 22 - 14 01 66 Stockholm: 08 - 88 85 30	<b>Dokumentskåp Dataskåp Säkerhetsskåp Redovisningsskåp Värdeskåp</b>	Jag vill ha mer information om ..... och veta var närmaste återförsäljare finns. Namn ..... Adress ..... Telefon .....
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------