Förslag till nya bestämmelser om koncernbidrag m. m.

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m. avlämnade i oktober 1961 ett betänkande (SOU 1961 : 56), vilket ledde till ändrade bestämmelser om ackumulerad inkomst. Utredningen, bestående av lagbyråchefen Sture Lundell, direktören E. G. Bergqvist och juris doktor B. af Klercker, har nu slutfört den del av sitt uppdrag som dolde sig under beteckningen "m. m." i namnet, nämligen frågan om koncernbidragen. Om detta handlar ett i år avlämnat betänkande, SOU 1964:29.

I betänkandet föreslås nya regler angående öppna koncernbidrag. Vidare har utredningen omprövat gällande regler i 43 § och 57 § 3 mom. i kommunalskattelagen angående vinstöverföring genom prissättning o. d. å varor och tjänster eller annat.

De föreslagna bestämmelserna om öppna koncernbidrag har blivit något komplicerade. Detta beror på att utredningen måst taga hänsyn till de bestämmelser som i övrigt gäller för beskattningen av företagen, särskilt beträffande beskattningen av deras utdelade vinstmedel. De nya reglerna får nämligen inte öppna möjligheter till kringgående av gällande bestämmelser om dubbelbeskattning och, i vissa fall, kedjebeskattning av dylika vinstmedel. Detta har också medfört en begränsning av de föreslagna reglernas tillämpningsområde.

Bestämmelserna om öppna koncernbidrag har också påverkat prissättningsreglerna enligt förslaget. Om öppna koncernbidrag skall kunna accepteras i den omfattning utredningen föreslagit, krävs nämligen en mera konsekvent utformning av skattebestämmelserna beträffande övriga former av vinstöverföring mellan företag. Av denna anledning har utredningen jämväl föreslagit uttryckliga föreskrifter angående beskattningen av ackordsvinster i vissa fall.

De av utredningen föreslagna bestämmelserna innebär i huvudsak följande.

Öppna koncernbidrag

Under vissa förutsättningar skall företag i en koncern genom öppet koncernbidrag kunna skattefritt överföra vinstmedel till annat företag inom koncernen med skattskyldighet för mottagaren. Ett öppet koncernbidrag skall lämnas genom överföring av kontanter eller i form av fordringar eller genom efterskänkande av fordran och skall redovisas öppet i deklarationshandlingarna.

I motsats till vad som gäller beträffande de koncernbidrag, för vilka avdrag enligt hittills tillämpad praxis kunnat medges, behöver öppet koncernbidrag, som här avses, inte framstå såsom en direkt omkostnad i det utgivande företagets verksamhet för att avdragsrätt skall föreligga. Utredningen avser emellertid inte att inskränka rätten till avdrag för koncernbidrag, som är att anse som driftkostnad för givaren.

I fråga om den krets av företag, mellan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:12

vilka öppet koncernbidrag får lämnas, upptar förslaget en indelning i tre kategorier. Öppet koncernbidrag, som här avses får i huvudsak endast ges mellan svenska aktiebolag. Men koncernbidrag kan godtagas även mellan svensk ekonomisk förening och svenskt aktiebolag.

Den första kategorien omfattar de fall, då ett aktiebolag direkt äger mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i ett eller flera andra aktiebolag. Inom denna krets får öppet koncernbidrag lämnas från vilket som helst av bolagen till något av de andra. Utredningen har här tagit sikte på de i praktiken vanligast förekommande fallen, nämligen när ett moderbolag lämnar bidrag till helägt dotterbolag eller omvänt, liksom då ett sådant dotterbolag lämnar koncernbidrag till ett systerbolag. De förutsättningar, som särskilt angivits såsom villkor för avdragsrätten respektive skattskyldigheten, har till syfte att förhindra att öppet koncernbidrag lämnas i sådana fall, då detta skulle innebära ett obehörigt kringgående av reglerna om dubbel- eller kedjebeskattning av bolagens vinstutdelningar. Detta betyder, att öppet koncernbidrag i princip inte kan lämnas, om mottagaren är skattskyldig för utdelning från givaren.

Den andra kategorien avser ett moderbolags rätt att lämna öppet koncernbidrag till annat bolag inom koncernen. I motsats till vad som gäller för den första kategorien kräves här inte att moderbolaget innehar aktierna i det andra bolaget i *direkt* ägo. Det är alltså här fråga endast om koncernbidrag i riktning från moderbolaget till bolag, som moderbolaget till mer än nio tiondelar i regel äger indirekt genom andra bolag inom koncernen. Moderbolagets delägarskap kan dock även delvis grunda sig på ett direkt ägareförhållande. I de hithörande fallen medges ej avdrag för koncernbidrag i omvänd riktning, d .v. s. till moderbolaget. Förutsättning för moderbolagets avdragsrätt är, att det aktiebolag, till vilket koncernbidrag ges, efter två eller flera fusioner enligt 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen kunnat sammanslås med moderbolaget.

Vad här sagts gäller koncernbidrag mellan s. k. allmänna aktiebolag. Om däremot moderbolaget är ett bankaktiebolag, kräves såsom förutsättning för öppet koncernbidrag, att bankaktiebolaget äger *samtliga* aktier i dotterbolagen. Bestämmelserna omfattar inte försäkringskoncerner.

Den tredje kategorien, slutligen, omfattar det fallet, att en ekonomisk förening i direkt ägo har samtliga aktier i ett eller flera svenska aktiebolag. Då skall enligt förslaget öppet koncernbidrag kunna lämnas antingen mellan föreningen och något av bolagen eller mellan bolagen. Även i dessa fall gäller, att överföringen inte får kollidera med reglerna om utdelningsbeskattningen.

Prissättningen å varor och tjänster m. m.

Utredningens allmänna ståndpunkt har varit, att även sådana företag, som står varandra nära på grund av intressegemenskap, vid affärer sinsemellan får förutsättas i regel tillämpa en normal prissättning å varor, tjänsteprestationer eller annat. Det är emellertid ofrånkomligt, att prissättningen kan användas för en mer eller mindre maskerad vinstöverföring företagen emellan. En sådan vinstöverföring kan inte utan vidare godtagas i beskattningsavseende.

Vinstöverföringar av detta slag kan nämligen komma i konflikt med det all-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:12

männa intresset av en riktig inkomstredovisning hos företagen. Innebär den onormala prissättningen en vinstöverföring till utlandet, kan överföringen betyda en kränkning av statens berättigade anspråk på att få beskatta här i riket förvärvad inkomst. På ett motsvarande sätt kan en onormal prissättning innebära en minskning av skatteunderlaget i en kommun på en annan kommuns bekostnad.

I syfte att motverka dylika obehöriga vinstöverföringar — nu behandlade i 43 § och 57 § kommunalskattelagen — föreslår utredningen följande.

Är fråga om affärer mellan näringsidkare, som är skattskyldiga för sin inkomst här i riket, skall vinstöverföringen över huvud taget inte godkännas i beskattningsavseende, om den berott på att parterna avtalat *avsevärt* högre eller lägre priser å varor än de i allmänhet gällande eller, beträffande tjänsteprestationer eller annat, avtalat ekonomiska villkor, som i *avsevärd* grad avviker från dem, som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende företag. Följaktligen skall, om genom dylika onormala villkor åstadkommits en inkomstöverföring mellan företagen med belopp, som inte är oväsentliga, båda parternas inkomst räknas om till de belopp, vartill desamma skulle ha uppgått, om normala villkor tillämpats. Denna omräkning skall — väl att märka — ske både vid den statliga och den kommunala inkomsttaxeringen. I ett sådant läge skall mottagaren alltså inte beskattas för den överförda inkomsten, såvida inte överföringen utgör skattepliktig utdelning.

Om de villkor angående prissättningen, som avtalats vid affärer mellan sinsemellan närstående företag, inte i så hög grad avviker från de i allmänhet gällande, att avvikelsen kan betecknas som avsevärd, skall däremot en omräkning av företagens inkomst inte ske. Men den vinstöverföring, som äger rum, kan även i detta fall enligt vanliga regler vara att anse såsom en utdelning och i så fall skall vinstöverföringen vara avdragsgill för givaren endast om mottagaren är befriad från skattskyldighet för utdelning. Bortses från det undantagsfall, att mottagaren är skattskyldig för utdelning från givaren, skall emellertid den avtalade prissättningen i fall som här avses i princip inte föranleda något ingripande från taxeringsmyndigheternas sida med mindre fråga är om en åtgärd i skatteundandragande syfte. Från denna regel skall dock gälla ett par undantag.

Det ena avser fall, då den onormala prissättning, som avtalats mellan företag i intressegemenskap, föranlett en vinstöverföring till utlandet. Har genom villkor, som avviker från dem, som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende företag, inkomst tillförts någon, som inte har att utgöra skatt här i riket för inkomsten, skall inkomsten omräknas, d. v. s. höjas, för den part som är här skattskyldig för inkomsten.

Det andra undantaget gäller det fall, att den onormala prissättningen medfört att inkomst av verksamheten i inte oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats, om intressegemenskap inte förelegat. I så fall skall gälla, att den näringsidkare, hos vilken för hög inkomst redovisats, för skälig del av sin behållna inkomst skall beskattas i den kommun, där den andra parten skulle ha beskattats, om normal prissättning tillämpats. Det är således här inte fråga om en omräkning av inkomsterna utan endast om en överflyttning av den mottagande partens taxering till annan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:12

kommun än den, där han eljest skattar för sin inkomst. Utredningen har härvid haft i åtanke särskilt sådana fall, då den överförda inkomsten härrör från utvinning av naturtillgångar som är av stor betydelse ur beskattningssynpunkt för den kommun, där dessa tillgångar varit belägna och verksamheten bedrivits.

En motsvarande överflyttning av den kommunala taxeringen skall enligt förslaget verkställas även när öppet koncernbidrag föranlett att inkomst redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats, om koncernbidraget inte lämnats.

Vad nu sagts om prissättning å varor och tjänsteprestationer skall även gälla när skattskyldiga, mellan vilka intressegemenskap råder, avtalar onormalt hög ränta å fordringar och skulder dem emellan. För det fall att här i riket skattskyldiga tillämpar för låg ränta, skall omräkning av inkomst i princip icke ske. Borgenären kan dock bli beskattad för beräknad ränta å sin fordran, om gäldenären är skattskyldig för utdelning från borgenären.

Beskattningen av s. k. kommissionärsbolag.

Utredningen har till behandling upptagit även frågan om beskattningen av de s. k. kommissionärsbolagen. Härmed avser utredningen sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening, som bedriver rörelse i eget namn uteslutande för annat aktiebolags eller annan ekonomisk förenings räkning, utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning. Inkomsten av verksamheten redovisas följaktligen hos det andra företaget. Enligt förslaget skall, i överensstämmelse med vad som nu sker i praktiken, huvudföretaget anses ha bedrivit kommissionärsbolagets rörelse. Detta innebär att, om kommissionärsbolaget bedrivit rörelsen från ett eller flera fasta driftställen, detta eller dessa skall anses ha utgjort fast driftställe för huvudföretaget. Beskattningen av huvudföretagets inkomst skall således fördelas även på kommissionärsbolagets driftställen, vilket kan ha betydelse för beskattningsortens bestämmande vid kommunaltaxeringen.

Beskattning av ackordsvinst

Med hänsyn bl. a. till att en borgenärs efterskänkande av en fordran å gäldenären i vissa fall kan innebära en vinstöverföring, som har samma effekt som ett öppet koncernbidrag, föreslår utredningen uttryckliga föreskrifter angående beskattningen av ackordsvinst. Dylik vinst skall enligt förslaget för gäldenär, som är rörelseidkare eller jordbrukare med bokföringsmässig redovisning, räknas såsom skattepliktig intäkt av verksamheten, om motsvarande belopp utgör för borgenären avdragsgill omkostnad. Beträffande dennes avdragsrätt för den förlust, som uppkommit i samband med att han beviljat gäldenären ackord, skall gälla, att, om ackordet haft sin grund i intressegemenskap mellan borgenär och gäldenär, borgenären skall äga rätt till avdrag för nedskrivning av sin fordran hos gäldenären endast under samma förutsättningar som gäller för öppet koncernbidrag.

I samband härmed föreslås, att de inskränkningar, som i förordningen om förlustutjämning föreskrives beträffande gäldenärs rätt till förlustavdrag, när han beviljats ackord, skall upphävas.

Ikraftträdandet

De nya bestämmelserna föreslås skola träda i kraft så att de kan tillämpas första gången vid 1966 års taxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:12