Angående koncernbidrag m. m. enligt gällande rätt

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

I sitt nyligen avgivna betänkande SOU 1964:29 har Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m. föreslagit vissa ändringar i bl. a. 43 § och 57 § 3 mom. KL. Dessa ändringar avser både direkta koncernbidrag, d. v. s. sådana som redovisas öppet, och vinstöverföringar i mer indirekt form genom prissättningar å varor och tjänster, eventuellt genom rabatter och pristillägg. Emellertid kan det dröja något innan en ny lagstiftning på grundval av betänkandet blir genomförd Vidare har utredningen, väl att märka, inte åsyftat någon ändring i vad som enligt hittillsvarande rättstillämpning gäller angående vinstöverföring genom koncernbidrag. De av utredningen föreslagna reglerna om öppna koncernbidrag är nämligen något som skall gälla vid sidan av de hittills godtagna vinstöverföringarna. Trots det nya förslaget — för vilket en sammanfattande redogörelse förut lämnats — kan det därför vara motiverat att i valda delar återge utredningens synpunkter på vad som nu gäller. Redogörelsen härför omfattar två avsnitt. Det första berör vinstöverföringar genom prissättning å varor m. m., det andra handlar om direkta koncernbidrag.

Vinstöverföring genom prissättning å varor m. m.

Av den historiska redogörelse som lämnas i utredningens betänkande framgår, att de nuvarande bestämmelserna i ämnet i det väsentliga grundar sig på det förslag som på sin tid framlades av 1924 års skatteberedning.

Skatteberedningens överväganden berörde inte bara det slags vinstöverföring, som kunde ske genom prissättningen eller genom rabatter och pristillägg och som nu är reglerad i 43 § och 57 § 3 mom. KL. Även vinstöverföringar genom utdelning från dotterföretag till moderföretag beaktades i detta sammanhang.

I själva verket låg, såsom framhålles i betänkandet, tyngdpunkten i skatteberedningens förslag i den del, som innebar frihet från kedjebeskattning inte bara, såsom enligt då gällande regler, vid den kommunala beskattningen utan även vid den statliga beskattningen. Det bör observeras, att skattefriheten skulle gälla inte endast utdelning i vanlig bemärkelse, d. v. s. sådan utdelning som sker i förhållande till aktieinnehavet, utan också utdelning som i form av rabatt eller pristillägg sker i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar. Skatteberedningens tanke var att, om en bestämmelse om frihet från kedjebeskattning infördes, ett överförande av vinsten från ett bolag till ett annat i regel inte skulle medföra några särskilda fördelar i beskattningshänseende och att bolagens bokföring skulle komma att i stort sett överensstämma med den verkliga vinstfördelningen. Skatteberedningens förslag härutinnan motsvaras av vad som nu gäller enligt 54 § första stycket KL

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:40

jämte punkt 1 av anvisningarna till samma lagrum och motsvarande bestämmelse i förordningen om statlig inkomstskatt. Det är rabatterna och pristilläggen som åsyftas, när det i den nämnda anvisningspunkten talas om utdelning, som uppburits efter annan grund än i förhållande till innehavda aktier eller andelar (med undantag dock för de kooperativa föreningarnas utdelningar i motsvarande form, för vilka avdragsrätt föreligger enligt 29 § 2 mom. KL).

Vid sidan av förslaget om frihet från kedjebeskattning utgjorde den del av skatteberedningens förslag, som nu motsvaras av bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. KL, endast ett komplement för de speciella fall som där avses, nämligen vinstöverflyttningar som inte är att hänföra till utdelningar och som sker till företag i utlandet eller mellan företag här i riket men i olika kommuner.

Genom bestämmelser av nu berört slag, inklusive bestämmelserna om frihet från kedjebeskattning, åsyftade man alltså att — så långt då ansågs påkallat — förhindra obehöriga vinstöverföringar och främja en riktig inkomstredovisning.

Det har sitt intresse att, såsom gjorts i betänkandet, konstatera att bestämmelserna i fråga inte täckte alla former av vinstöverföring mellan företagen. Om detta kan i betänkandet inhämtas följande.

För det första åsyftade bestämmelserna i princip endast sådana vinstöverföringar som sker från dotterföretag till moderföretag och alltså inte vinstöverföringarna i omvänd riktning, från moder- till dotterföretag. I likhet med den vanliga aktieutdelningen ansågs tydligen även återbäringarna genom rabatter och pristillägg, i den mån de var av betydelse, gå från dotter till moderbolag. Detta synes i vart fall vara utgångspunkten för bestämmelserna i 54 §. Regeln i 43 § handlar likaledes om överföringar från dotter- till moderbolag, ehuru det senare är beläget i utlandet. Här bortses från att ordalagen i nämnda paragraf närmast ger intryck av att avhandla förhållandet mellan fysiska personer. Bestämmelsen torde avsiktligt ha utformats så med tanke på de bulvanförhållanden som ibland förekommer när utländska intressen finns. Vad beträffar bestämmelsen i 57 § 3 mom. så täcker densamma enligt sin lydelse visserligen vinstöverföring i båda riktningarna men det framgår av skatteberedningens betänkande att man såsom exempel på fall, då bolagen hade intresse av en felaktig vinstfördelning, i första hand tänkte på det fallet att kommunalskatten var hög i dotterbolagets rörelsekommun och låg i den kommun, där moderbolagets inkomst skulle beskattas.

För det andra är det tydligt att, när rabatter och pristillägg, som skett i förhållande till gjorda inköp och försäljningar, enligt 54 § kommunalskattelagen jämte anvisningar likställts med vanliga utdelningar i fråga om skattefriheten i moderföretagets hand, man inte utan vidare åsyftat alla dylika återbäringar utan åtskillnad. Man måste nämligen skilja mellan, å ena sidan, sådana rabatter och pristillägg som enligt avtal eller eljest är förutbestämda och därför utgår oberoende av rörelsens resultat samt, å andra sidan, sådana rabatter och pristillägg som utgår endast om rörelsens resultat det medger och vilkas utbetalning följaktligen är att betrakta såsom en vinstdisposition. Det är givetvis endast den sistnämnda kategorien som avsetts skola likställas med aktieutdelningar. För rabatter och pristillägg av det förra slaget — här avses alltså kassarabatter, årsomsättningsrabatter, pristillägg å rå-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:40

varor i relation till färdigvarans pris etc. — bör däremot avdrag medges för utbetalaren såsom för vanlig omkostnad i rörelsen respektive mottagaren beskattas för mottaget belopp, om han själv är rörelseidkare, eljest icke. En annan sak är att det kan vara svårt att draga gränsen mellan återbäringar av det ena och det andra slaget[1]. 1924 års skatteberedning var medveten om denna svårighet och framhöll att uppdelningen måste göras i viss mån schablonmässigt, då det var omöjligt att i varje speciellt fall undersöka, huruvida en rabatt eller ett pristillägg skulle hänföras till det ena eller andra slaget. Skatteberedningen erinrade emellertid i sammanhanget om att rabatter eller pristillägg till utomstående alltid bör få avdragas, även om de lämnats ur den redovisade vinsten.

Utanför vinstöverföringar enligt 54 § KL faller således dels de återbäringar som har karaktär av vinstdisposition och går i riktning från moderföretag till dotterföretag, dels ock alla återbäringar av omkostnadstyp, oavsett riktningen.

Vad den förra typen av återbäringar beträffar så är det knappast troligt att lagstiftaren — om han över huvud taget räknade med sådana återbäringar i riktning från moder- till dotterbolag — skulle ha ansett dem avdragsgilla i motsats till återbäringarna av samma typ från dotter- till moderföretag. Den omläggning av beskattningen som de nya förslagen innebar, förväntades ju enligt skatteberedningens uttalanden medföra att bolagens bokföring efter förslagens genomförande skulle komma att i stort sett överensstämma med den verkliga vinstfördelningen. Detta resultat kunde knappast nås om man även måste räkna med avdragsgilla återbäringar med karaktär av vinstdisposition i riktning från moderbolag till dotterbolag. (Då här talas om moder- och dotterbolag, är det f. ö. en grov schablonisering. Bestämmelsen i 54 § om skattefrihet för aktieutdelning avser ju inte bara utdelning från dotterföretag till moderföretag i egentlig mening utan över huvud taget all utdelning, som ett aktiebolag eller ekonomisk förening erhåller från annat aktiebolag eller annan ekonomisk förening. Även om lagstiftaren i första hand hade koncernföretagen i tankarna, hade han intresse av att främja en riktig inkomstredovisning jämväl i de fall då aktieinnehavet inte var så stort som i de egentliga koncernfallen.) Från den dåtida lagstiftarens synpunkt borde alltså återbäringar av vinstdispositionstyp från moder- till dotterföretag snarast vara likställda med aktieägaretillskott. Ett aktieägaretillskott är inte avdragsgillt vid givarens taxering och utgör inte skattepliktig intäkt för mottagaren.

Går man så till återbäringarna av omkostnadstyp är det uppenbart att de måste vara avdragsgilla även när det är moderbolaget som utbetalar dem till dotterbolaget. I vilken riktning de än går, måste de accepteras såsom avdragsgill omkostnad respektive skattepliktig intäkt, så länge de inte kommer i konflikt med specialreglerna i 43 § och 57 § 3 mom. KL.

Bortser man från de nämnda båda specialreglerna, finns bland kommunalskattelagens regler om inkomstuppskattningen inga uttryckliga bestämmelser om att normal prissättning eller över huvud taget någon viss prissättning skall följas.

Skatteutredningen konstaterar, att det formellt inte finns någon annan gräns i

[1] Ang. gränsdragningen, se t. ex. af Klercker. Resultatutjämning mellan olika beskattningsår sid. 91 ff, K. G. A. Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse, 3:e uppl. sid. 197—202 och 329—330, samt Holmberg i Svensk Skattetidning 1961 sid. 107 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:40

beskattningshänseende för den vinstöverföring som kan ske genom prissättningen än den som följer av specialreglerna i 43 § och 57 § 3 mom. KL. Går man till lagens förarbeten, finner man att 1924 års skatteberedning i sitt betänkande, efter att ha behandlat alla de olika slag av vinstöverföringar, vilka sedermera i enlighet med beredningens intentioner fick sin rättsliga reglering i de nuvarande bestämmelserna i 43 §, 54 § och 57 § 3 mom. KL, såsom en sista punkt upptog just frågan om hur man skulle behandla det fallet att av en eller annan anledning två näringsidkare i andra fall än de hittills omnämnda använde onormal prissättning. Enligt skatteberedningen ansågs frågan inte äga någon större räckvidd. I normalfallet, d. v. s. när båda näringsidkarna beskattades i Sverige, syntes, enligt vad skatteberedningen uttryckligen framhöll, från statsbeskattningens synpunkt några åtgärder icke vara påkallade, utan var och en av näringsidkarna borde enligt beredningen beskattas för sin verkliga inkomst. Beträffande kommunalbeskattningen var det, såsom framgår av uttalandet, tillräckligt om man i enlighet med vad beredningen föreslagit föreskrev att den genom prissättningen gynnade näringsidkaren skulle för en del av sin inkomst beskattas i den andres rörelsekommun. I övrigt berördes i uttalandet det speciella fall, då den som gynnats genom prissättningen inte var skattskyldig i Sverige.

Då skatteberedningen på sätt nyss angivits såsom en huvudprincip fastslog, att vid statsbeskattningen näringsidkarna i hithörande fall skulle beskattas för sin verkliga inkomst, måste därmed uppenbarligen ha avsetts den inkomst de faktiskt uppgivit utan någon av prissättningen föranledd omräkning från taxeringsmyndigheternas sida. Samma princip ansågs uppenbarligen gälla även vid den kommunala beskattningen, försåvitt inte prissättningen i sådan grad avvikit från den i allmänhet gällande, att rörelseinkomsten hos de näringsidkare som träffat avtal med varandra *i avsevärd mån* redovisats inom annan kommun än den eljest skulle ha redovisats om intressegemenskap inte funnits. Detta innebär alltså att med skatteberedningens utgångspunkter taxeringsmyndigheterna, utom i de särskilt angivna fallen, inte ansågs ha befogenhet att vid taxeringsarbetet frångå den av företagen tillämpade prissättningen. Prissättningen skulle med andra ord i princip även i beskattningshänseende vara fri.

Skatteutredningen understryker emellertid, att 1924 års skatteberedning bedömt frågan om prissättningens betydelse för inkomstuppskattningen huvudsakligen ur praktisk synpunkt. Ur den synpunkten ansågs den, såsom nämnts, inte äga någon större räckvidd. Därmed är alltså inte sagt att skatteberedningen avsett att utan vidare acceptera en medvetet oriktig prissättning av vilken storleksordning som helst. Det i princip naturliga underlaget för en riktig inkomstredovisning från de skatteskyldigas sida måste, även om detta inte uttryckligen utsagts i lagstiftningsmotiven, vara en normal prissättning, låt vara att en sådan inte alltid låter sig fixeras.

Den praxis som under årens lopp utvecklat sig har i viss mån bekräftat skatteberedningens uppfattning, att särskilda regler utöver de föreslagna inte var erforderliga. Ofta har nämligen de fall, i vilka den vid affärer mellan olika företag tillämpade prissättningen befunnits onormal och följaktligen ansetts innebära en obehörig vinstöverföring från ett företag till ett annat, kunnat bedömas såsom fall av förtäckt vinstutdelning. I sådana fall har

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:40

avdrag för vinstöverföringen vägrats och den onormala prissättningen sålunda underkänts. Exempel på ingripanden av detta slag utgör rättsfallet RÅ 1961 not. 454. I detta fall ansågs aktieägarna i ett bolag, vilka jämte bolaget bildat ett kommanditbolag för försäljning av aktiebolagets produkter, ha tillförts förtäckt utdelning därigenom att aktiebolagets produkter vid avräkning med kommanditbolaget upptagits till underpris. Aktiebolaget beskattades därför för vad som skäligen kunde anses utgöra dess inkomst av egen tillverkning utöver uppgiven sådan inkomst.

Emellertid har taxeringsmyndigheterna ingripit mot vinstöverföringar genom onormal prissättning även utan att åberopa förtäckt utdelning.

Som exempel härpå kan nämnas den schablonregel, som åtminstone tidigare tillämpats av mellankommunala prövningsnämnden. Enligt denna regel, som är avsedd att tillämpas inte blott vid den kommunala utan även vid den statliga inkomsttaxeringen, skulle man i fråga om prissättningen i beskattningshänseende kunna godtaga en halvering eller fördubbling av i allmänhet gällande marknadspriser. Affärsmässigt betingade omständigheter skulle dock i vissa fall kunna motivera än större proportioner på den skattemässigt godtagbara vinstöverflyttningen genom prisbestämningen. Men om speciella skäl inte kunde anföras skulle vinstöverföringen till den del den översteg de angivna gränserna inte godkännas.

Med hänsyn till att frågan om prissättningens inverkan på inkomstberäkningen uttryckligen reglerats endast i specialfallen enligt 43 § och 57 § 3 mom. KL ifrågasätter skatteutredningen i vad mån den nämnda schablonregeln verkligen överensstämmer med lagstiftarens mening. Härom uttalar skatteutredningen följande.

Även om nämnda schablonregel, som också återgivits i skattelitteraturen, i viss utsträckning uppfattas såsom normerande vid den praktiska tillämpningen, finns intet belägg för att regeln skulle ha vunnit rättsligt erkännande av den högsta instansen. Man kan nog tvärtom utgå från att skattedomstolarna inte är benägna att binda sig vid en dylik regel. Utan att det i och för sig behöver utgöra något bevis för ett principiellt ställningstagande i frågan, kan nämnas det i RN 1958 nr 5:3 redovisade rättsfallet. Där hade regeringsrätten att taga ställning till taxeringsintendentens yrkande, att avdrag för koncernbidrag måtte helt förvägras ett rederibolag eller, i andra hand, medges med endast ett lägre belopp, som tydligen framräknats med tillämpning av nämnda schablonregel. Regeringsrätten föredrog det förra alternativet. Å andra sidan torde såsom förut nämnts lagstiftaren inte ha varit beredd att godtaga en medvetet oriktig prissättning av vilken storleksordning som helst. I så fall skulle, såsom allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden framhållit i det nyssnämnda målet, även obetydliga affärstransaktioner kunna medföra rätt till obegränsade koncernbidrag. Det är därför naturligt att man i den praktiska tillämpningen, såsom mellankommunala prövningsnämnden åtminstone tidigare gjort, försökt använda sig av en allmän riktlinje för bedömningen av vad som kan anses vara tillåtna eller icke tillåtna avvikelser från normal prissättning.

Tydligen måste den här berörda schablonregeln ses mot bakgrunden av utvecklingen på området. Sedan tiden för de nu-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:40

Mera om likformighet och rättvisa

Av länsassessor Jan Sundin.

I en artikel i denna tidskrift årgång 1962, sid. 356 ff, har jag anfört några synpunkter angående tolkningen av det i 1 § taxeringsförordningen meddelade stadgandet om att vid taxering skall iakttagas, att taxeringarna bliva överensstämmande med skatteförfattningarna samt i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Jag fann, att bestämmelsen — vilken för övrigt anses vara en grundläggande regel vid taxering och vilken som bekant skall uppläsas vid första sammanträdet med taxeringsnämnd — måste betecknas som dunkel. För min del kom jag till den slutsatsen, att föreskrifterna icke kunde innebära någonting annat än en allmän maning till myndigheterna att i möjligaste mån söka eftersträva enhetliga och materiellt riktiga beslut. Värdet av en sådan föreskrift måste onekligen vara mycket ringa.

Innan jag ytterligare berör denna fråga, kan det vara av intresse att redogöra för vad Hedborg m. fl. sagt rörande tolkningen av detta stadgande. Såsom jag anförde i min tidigare artikel anse dessa författare, att det ligger i sakens natur, att taxeringarna skola ske i överensstämmelse med skatteförfattningarna[1]. I detta uttalande kan man instämma. Väsentligare är dock enligt dessa författare att understryka, att taxeringarna skola göras i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Om sistnämnda påbud säges, att det är lättare att stadga än tillämpa. Det

[1] Taxeringshandbok, sid. 5.

varande bestämmelsernas tillkomst har frågan om de obehöriga vinstöverföringarna genom prissättning fått en större praktisk betydelse än vad 1924 års skatteberedning förutsatte i sitt förut citerade uttalande.

Skatteutredningen konstaterar, att, även om taxeringsmyndigheternas rätt att utan stöd av bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. KL och utanför området för förtäckt vinstutdelning ingripa mot onormal prissättning i viss utsträckning lämnats obestridd, det likväl är i någon mån oklart vad som i detta hänseende skall anses tillåtet och inte tillåtet utanför nämnda bestämmelser och område. Oklarheten gäller framför allt i vad mån onormal prissättning, frånsett utlandsfallen, kan accepteras vid den statliga inkomsttaxeringen, eftersom 57 § 3 mom. KL endast ingriper vid den kommunala beskattningen. Men oklarheten vidlåder också kommunalbeskattningen, i den mån den tillämpade prissättningen avviker från den gängse prissättningen men likväl inte i sådan grad att den *avsevärt* påverkat inkomstredovisningen.

Det är bl. a. dessa oklarheter som skatteutredningen försökt att i någon mån skingra genom sitt förslag till ändrade bestämmelser på detta område.

(Forts. i decembernumret)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:40