SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 6 1973

Öppna koncernbidrag vid kommunalbeskattningen

Av Jur. Dr Bertil af Klercker

Grundläggande bestämmelser

År 1965 infördes lagstiftningen angående s k öppna koncernbidrag m m. Den praktiska tillämpningen härav torde som regel icke ha medfört några större svårigheter. I ett avseende har dock stundom komplikationer uppstått, nämligen vid den s k återläggningen av koncernbidrag vid kommunalbeskattningen. Om det givande och mottagande företaget kommunalbeskattas i olika kommuner, blir givarbolagets kommun(er) lidande härpå, om koncernbidraget lämnas utan att återläggning sker vid den kommunala beskattningen. I viss utsträckning har principerna för en dylik återläggning reglerats i 57 § 3 mom kommunalskattelagen. För att tillgodose kommunernas intresse har sålunda där införts en bestämmelse, som i stort sett säger att om ett öppet koncernbidrag föranlett att inkomsten redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats, om bidraget inte hade lämnats, äger de sedvanliga bestämmelserna om omfördelning mellan berörda kommuner tillämpning. Detta innebär med andra ord att inkomsten för det företag, hos vilket för hög inkomst redovisats till följd av mottaget koncernbidrag, beskattas i den kommun eller de kommuner, där bidragsgivaren skulle ha kommunalbeskattats om koncernbidrag inte lämnats. Om det mottagande bolagets behållna kommunalskattepliktiga inkomst överstiger det öppna koncernbidraget, uppstår inte några fördelningsproblem. Redovisar det mottagande företaget, t ex till följd av ett dåligt resultat, inte någon *behållen* inkomst vid den kommunala beskattningen, kan emellertid som regel någon omfördelning inte äga rum (jfr SOU 1964:29 sid 141). Är den behållna inkomsten lägre än det öppna koncernbidraget, kan i konsekvens härmed i allmänhet en omfördelning ifrågakomma blott för belopp som svarar mot en del av koncernbidraget. Grundregeln i 57 § KL ger m a o ej alltid givarbolagets kommun(er) kompensation för skattebortfallet till följd av öppna koncernbidrag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:47

Departementschefsuttalande och innebörden härav

För att emellertid i vissa fall tillgodose kommunernas intresse framför allt i sådana fall där integration eller nära samband saknas mellan de båda berörda bolagens rörelser, har i praxis möjliggjorts att omfördelning får ske och kommunalskatt uttagas, även om det mottagande företaget icke redovisat någon behållen inkomst. Förlustutjämning i kommunalt hänseende godtages med andra ord inte alltid. Praxis stöder sig härvidlag på ett yttrande i denna fråga av departementschefen i 1965 års proposition nr 126, där han på sid 77 bl. a säger.

"Då vinstöverföring skett via prissättningen på varor och tjänster vid affärer mellan företagen, kan en förlustutjämning i flertalet fall godtas. Det finns då i regel sådant samband mellan verksamheterna att de skulle bedömts som *en förvärvskälla* om de drivits av samma företag. Annorlunda kan fallet vara när det gäller koncernbidrag. Det får ankomma på prövningsnämnderna att bedöma om en förlustutjämning bör tillåtas eller om det mottagande företaget skall beskattas i givarföretagets kommun för större belopp än som motsvarar dess behållna inkomst."

Om t ex ett aktiebolag, som bedriver möbeltillverkning, har ett helägt dotterbolag, som i annan kommun än moderbolagets driver en korvfabrik, kan moderbolaget med verkan vid den *statliga* taxeringen lämna dotterbolaget ett öppet koncernbidrag för att täcka dotterbolagets förlust. Att de båda verksamheterna skattemässigt inte skulle bedömts som en förvärvskälla, om de bedrivits av samma företag, saknar sålunda betydelse vid den statliga taxeringen, då det gäller behandlingen av öppna koncernbidrag. Vid den *kommunala* taxeringen kan emellertid i det anförda exemplet förlustutjämningen underkännas. Detta innebär rent praktiskt att dotterbolaget — även om det kommunalt inte redovisar någon behållen inkomst — kan kommunalbeskattas i moderföretagets kommun för hela det öppna koncernbidraget.

Det är inte avsikten att här försöka klargöra för vilka fall av koncernbidrag, som departementschefsuttalandet är tillämpligt, utan blott att vid sådan tillämpning söka något belysa den teknik, som därvid kan användas. Rent tekniskt sett kan nämligen fördelningen mellan kommunerna bli rätt besvärlig. Svårigheterna uppstår framför allt vid koncernbidrag mellan företag med helt olika verksamheter i skilda kommuner, där det mottagande bolagets behållna kommunalskattepliktiga inkomst understiger koncernbidraget.

Metod nr 1

I det ovan citerade uttalandet av departementschefen utgår denne tydligen ifrån att givarbolaget i sin deklaration yrkat avdrag för koncernbidraget vid såväl den statliga som den kommunala taxeringen och att mottagarbolaget i konsekvens härmed redovisat koncernbidraget såsom skattepliktig intäkt såväl statligt som kommunalt. Ett exempel torde bäst klargöra frågeställningarna vid fördelningen av den kommunalskattepliktiga inkomsten. I nedanstående uppställning har berörda kommuns andel av vederbörande företags behållna kommunalskattepliktiga inkomst angivits i procent. I denna procentsats anses huvudkontorets andel inkluderad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:47

Kommun där rörelse bedrives	Givarbolaget (G)	Mottagarbolaget (M)
Stockholm	0 %	50 %
Göteborg	50 %	10 %
Malmö	30 %	40 %
Norrköping	20 %	0 %

Den behållna kommunalskattepliktiga inkomsten för M förutsättes för enkelhetens skull ligga vid nollstrecket. Vidare förutsättes att avdrag för ett koncernbidrag å 100.000 kronor yrkats av G respektive upptagits som intäkt av M vid såväl den statliga som den kommunala taxeringen.

Vidare utgår jag ifrån att det här är fråga om helt skilda slag av verksamheter och att koncernbidraget därför i sin helhet skall återläggas kommunalt. Detta kommer för M:s del att medföra att M redovisar underskott i sina egna kommuner. Detta underskott kan dock utjämnas helt eller delvis om och i den mån återläggningen till följd av koncernbidraget avser dessa kommuner. Skattesituationen för *M* skulle då sammanfattningsvis enligt den metod som här betecknas såsom nr 1 bli följande.

	Stockholm	Göteborg	Malmö	Norrköping
Kommunalbeskattning i G:s kommuner till följd av återläggningen	0	+ 50.000	+ 30.000	+ 20.000
Underskott i egna kommuner	./. 50.000	./. 10.000	./. 40.000	0
Effektiv kommunalbeskattning (+) resp kvarstående förlustavdrag (./.)	./. 50.000	+ 40.000	./. 10.000	+ 20.000

Av koncernbidraget blir alltså i detta exempel endast 60.000 kronor effektivt kommunalbeskattat under bidragsåret. M hade nämligen egna underskott å 40.000 kronor i G:s kommuner, varigenom återläggningseffekten minskas. I konsekvens härmed har M förlustavdrag kvar till framtida taxeringar med blott 60.000 kronor.

Om G t ex bedrivit rörelse uteslutande i en kommun, där M ej haft någon verksamhet, skulle hela koncernbidraget ha beskattats i G-bolagets kommun och M fått ett förlustavdrag motsvarande hela koncernbidraget, fördelat på de kommuner, vari M bedrivit sin rörelse. Hade M redovisat underskott kommunalt sett, hade detta automatiskt ökats med det återlagda koncernbidraget, vilket kunnat medföra att återläggningen av koncernbidraget blivit verkningslöst i samtliga eller vissa kommuner, beroende på i vad mån G och M bedrivit verksamhet i samma kommun(er).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:47

Den rätt till kommunalskatteavdrag vid den statliga taxeringen, som uppkommer till följd av kommunalskatt på återläggningen av koncernbidraget, kommer självfallet att vid nästkommande års taxering tillfalla M.

Metod nr 2

I det nyss citerade uttalandet av departementschefen har denne, såsom ovan påpekats, tydligen utgått ifrån att G yrkat avdrag för koncernbidraget vid såväl den statliga som den kommunala taxeringen och att M i konsekvens härmed upptagit koncernbidraget som skattepliktig inkomst vid båda taxeringarna. Det kan emellertid tänkas att G blott yrkar avdrag för koncernbidraget vid den statliga taxeringen, bl a med tanke på att bidraget till följd av den olika verksamhetsarten hos de berörda båda företagen beräknas inte komma att godkännas vid den kommunala taxeringen. Eftersom det ankommer på den skattskyldige att avgöra huruvida avdrag för ett öppet koncernbidrag skall yrkas eller ej, borde det vara möjligt för denne att själv avgöra om avdrag för koncernbidraget bör yrkas vid båda taxeringarna eller blott vid den statliga taxeringen. Om vi i det följande utgår ifrån att G icke yrkat avdrag vid den kommunala taxeringen för koncernbidraget, bör konsekvensen bli att motsvarande belopp icke är skattepliktigt för M vid den kommunala taxeringen. Om vi i övrigt behåller det föregående exemplet och sålunda utgår ifrån att M:s behållna kommunalskattepliktiga inkomst före justeringar för koncernbidraget ligger vid nollstrecket, skulle den situationen uppstå, som framgår av nedanstående uppställning. Denna metod betecknas i det följande som nr 2.

	Stockholm	Göteborg	Malmö	Norrköping
Tillägg för G vid den kommunala taxeringen	0	50.000	30.000	20.000
Underskott (förlust-avdrag) för M till följd härav	50.000	10.000	40.000	0

Den på koncernbidraget belöpande kommunala beskattningen kommer automatiskt att bli riktigt fördelad, eftersom koncernbidraget ingår i G:s behållna kommunalskattepliktiga inkomst.

Den här ovan skisserade tekniken medför emellertid att kommunalskatteavdraget vid den statliga taxeringen nästkommande år tillkommer G i motsats till M enligt metod nr 1. I realiteten kommer ändock i detta fall G:s koncernbidrag till följd av det frivilliga tillägget vid kommunaltaxeringen att bli större än enligt metod nr 1. Vidare kommer den effektiva kommunala beskattningen av koncernbidraget under överföringsåret att bli större enligt metod nr 2. I konsekvens härmed blir emellertid M:s förlustavdrag motsvarande större. Ur fiskalisk synpunkt synes någon erinran

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:47

knappast kunna göras emot tekniken enligt metod nr 2. Det synes också materiellt sett vara riktigare att det som regel ekonomiskt starkare företaget, d v s G, erhåller kommunalskatteavdraget. Sannolikt har detta företag i allmänhet större utsikter att effektivt utnyttja detta avdrag. En fördel med detta system är vidare att fördelningen av den kommunalskattepliktiga inkomsten blir riktig redan från början och att M ej behöver sätta sig in i alla detaljer beträffande G:s fördelning av den kommunalskattepliktiga inkomsten. Om G och M delvis beskattas i samma kommuner kommer emellertid vid tillämpning av denna metod möjligheterna att redan under bidragsåret kvitta det mottagande bolagets underskott (och förlustavdrag) att minskas. I det senare exemplet kommer således den effektiva kommunalbeskattningen under bidragsåret att bli hårdare än enligt metod nr 1.

Enligt min uppfattning står båda de tekniska tillvägagångssätt, för vilka redogörelse lämnats här ovan, i överensstämmelse med de tankegångar, som legat bakom koncernbidragslagstiftningen och departementschefens ovan citerade uttalande. Båda metoderna synes också ha accepterats i praxis. Tekniken kan emellertid varieras och jag skall här i korthet redogöra för ytterligare två tänkbara tekniska tillvägagångssätt. Den ena av dessa metoder (nedan kallad metod nr 3) är en variant av metod nr 1, medan den andra (nedan kallad metod nr 4) närmast kan sägas vara en kombination av metoderna 1 och 2.

Metod nr 3

Enligt metod nr 3, d. v. s. varianten till metod nr 1, koncentrerar G hela avdraget för koncernbidraget till en kommun, som regel den kommun där båda berörda företagen eller i varje fall G har den största inkomsten. I konsekvens härmed tar M upp hela koncernbidraget vid taxeringen i samma kommun, där G yrkat avdrag. För G:s övriga kommuner göres fördelningen av den kommunalskattepliktiga inkomsten som om koncernbidrag ej lämnats, alltså på basis av den behållna kommunalskattepliktiga inkomsten före koncernbidraget. Om t. ex. G före koncernbidraget har en behållen kommunalskattepliktig inkomst på 300.000 kronor och koncernbidraget utgör 100.000 kronor och alltså netto redovisar 200.000 kronor, faller med ledning av tidigare angivna fördelningsprocentsatsen 50 % av bruttot på Göteborg, d. v. s. 150.000 kronor. Från detta belopp yrkar G avdrag för koncernbidraget å 100.000 kronor, varigenom G redovisar kommunalskattepliktig inkomst i Göteborg med allenast 50.000 kronor. Motsvarande högre kommunalbeskattning i Göteborg utgår emellertid i stället från M, som upptar hela koncernbidraget till kommunal beskattning i Göteborg. De övriga kommunerna, där G bedriver rörelse, erhåller sina kommunalskattepliktiga inkomster i förhållande till 300.000 kronor och ej i förhållande till 200.000 kronor, varför Malmö med ledning av förut använda procentsatser får 30 % och Norrköping 20 % av 300.000 kronor, d. v. s. 90.000 respektive 60.000 kronor. För M kommer fördelningen i de övriga kommunerna att ske utan hänsynstagande till koncernbidraget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:47

Tillämpningen av denna metod kan åren emellan medföra en annan fördelning än enligt metod nr 1. Vidare kan konsekvensen bli att om t. ex. M har förlustavdrag från tidigare år i den kommun, där G gör avdrag för hela koncernbidraget respektive M upptar detsamma till kommunal beskattning, kan beskattningen komma att skjutas framåt i tiden. På lång sikt kommer emellertid den kommunala beskattningen även enligt detta alternativ att bli riktig, under förutsättning att inga förlustavdrag faller för "åldersstrecket". Kommunalskatteavdraget enligt metod nr 3 tillkommer givetvis M.

Metod nr 4

Metod nr 4, vilken såsom nyss nämnts utgör en kombination av metoderna 1 och 2, innebär att G blott yrkar avdrag för koncernbidraget respektive del av detsamma i den kommun eller de kommuner, där såväl G som M kommunalbeskattas. Detta medför att i det använda exemplet avdrag blott yrkas för koncernbidraget i kommunerna Göteborg och Malmö. Avdrag yrkas sålunda för sammanlagt 80 % av koncernbidraget. I konsekvens härmed tas dessa 80 % upp som kommunalskattepliktig inkomst hos M i dessa båda kommuner. Återstående 20 %, d. v. s. Norrköpings-delen, yrkar G icke avdrag för, varför denna del av koncernbidraget blir inkomstbeskattad hos G i Norrköping. Avdraget vid den statliga taxeringen för kommunalskatten i Norrköping tillkommer alltså G, medan övriga kommunalskatteavdrag blir avdragsgilla för M.

Val av metod samt verkningarna härav

Vilken av ovanstående fyra metoder som än tillämpas kommer på lång sikt den totala taxeringen att bli densamma såväl totalt sett som för varje kommun för sig, givetvis under den förutsättningen att uppkomna förlustavdrag kan utnyttjas inom sexårsperioden. Metod nr 3 är sannolikt i allmänhet den enklaste och mest praktiska metoden men följer kanske ej riktigt den metodik som angivits i 57 § 3 mom kommunalskattelagen. Från kommunernas sida borde metoden dock vara acceptabel. Det synes också vara något tveksamt om metod nr 4 författningsenligt kan få tillämpas, eftersom denna metod utgör en blandning av två olika metoder, vilka dock var för sig synes vara godtagbara. Däremot torde det icke vara något som hindrar att ett företag beträffande koncernbidrag till eller från ett företag tillämpar en metod, t. ex. nr 1, och beträffande ett koncernbidrag till eller från ett annat företag använder sig av en annan metod, t. ex. nr 2.

För att belysa verkningarna av de olika metoderna lämnas i tabellform nedanstående exempel, som gjorts något mera komplicerat än de tidigare. Samma procentsatser för fördelningen mellan kommunerna för G respektive M har emellertid för enkelhetens skull bibehållits.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:47

	G					M			
	metod 1	metod 2	metod 3	metod 4		metod 1	metod 2	metod 3	metod 4
Behållen kommunalskattepliktig inkomst före koncernbidrag och återläggning	+ 300	+ 300	+ 300	+ 300		./. 40	./. 40	./. 40	./. 40
koncernbidrag	./. 100	./. 100	./. 100	./. 100		+ 100	+ 100	+ 100	+ 100
	+ 200	+ 200	+ 200	+ 200		+ 60	+ 60	+ 60	+ 60
återläggning	–	100	–	20		+ 40	./. 100	+ 40	./. 20
att fördela	+ 200	+ 300	+ 200	+ 220		+ 100	./. 40	+ 100	+ 40
Kommunal fördelning %					%				
Stockholm 0	0	0	0	0	50	0	0	0	0
						./. 20	./. 20	./. 20	./. 20
						./. 20	./. 20	./. 20	./. 20
Göteborg 50	100	150	50	100	10	+ 50	–	+ 100	+ 50
						./. 4	./. 4	./. 4	./. 4
						+ 46	./. 4	+ 96	+ 46
Malmö 30	60	90	90	60	40	+ 30	–	–	+ 30
						./. 16	./. 16	./. 16	./. 16
						+ 14	./. 16	./. 16	+ 14
Norrköping 20	40	60	60	60	0	+ 20	–	–	–
						0	0	0	0
						+ 20	+ 0	+ 0	+ 0
Bidragsårets taxering (+)	+ 200	+ 300	+ 200	+ 220		+ 80	+ 0	+ 96	+ 60
Förlustavdrag (./.)	–	–	–	–		./. 20	./. 40	./. 36	./. 20
Total taxering (+) resp kvarstående förlustavdrag (./.)	+ 200	+ 300	+ 200	+ 220		+ 60	./. 40	+ 60	+ 40

Om slutsumman för respektive metod summeras för G och M erhålles samma resultat, vilken metod som än använts. Även kommunvis blir resultatet detsamma oberoende av den valda metoden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:47