Ändrade regler för kedjebeskattning och koncernbeskattning

Av departementsrådet Anders Swartling

I en föregående artikel i detta nummer har Stig von Bahr redogjort för de nya bestämmelser som reglerar företagens möjligheter till uppbyggnad av obeskattade reserver och resultatutjämning mellan olika beskattningsår (prop. 1978/79:210, SkU 1978/79:57, rskr 1978/79:389, SFS 1979:609—618). Jag skall här sammanfatta de ändringar som i samma lagstiftningsärende gjordes inom andra delar av företagsbeskattningen, nämligen dubbel- och kedjebeskattningen inom bolagssektorn och koncernbeskattningen. Ändringarna har till större delen karaktär av tekniska justeringar. I prop. 1978/79:210 anges dock vissa riktlinjer för fortsatt utredningsarbete, som skulle kunna ge underlag för mer genomgripande ändringar.

1. Dubbel- och kedjebeskattning

1.1 Inledning

Aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas vinster är i princip föremål för s k ekonomisk dubbelbeskattning, dvs vinsten beskattas först hos bolaget eller föreningen och därefter — när utdelning sker — hos delägarna. Dubbelbeskattningen får bl a till följd att kapitalanskaffning genom nyemission blir dyrare än kapitalanskaffning genom lån. För att göra de båda formerna för kapitalanskaffning kostnadsmässigt mer likvärdiga och därigenom underlätta nyemissioner öppnades möjligheten för aktiebolagen att få visst avdrag för utdelning på nyemitterade aktier, det s k Annell-avdraget. I slutet av förra året utvidgades avdraget (prop. 1978/79:50 bil. 2, SkU 1978/79:19, rskr 1978/79:107, SFS 1978:955). För utdelning på aktier som emitteras efter utgången av år 1978 medges avdrag med sammanlagt lika stort belopp som har betalats in för aktierna. Avdraget får utnyttjas under den 20-årsperiod som följer efter emissionen. Det får dock inte något år överstiga 10 % av det inbetalade beloppet och det får inte heller överstiga den på året belöpande utdelningen (se denna tidskrift 1979 sid 22 f.). I olika sammanhang har yrkats att en motsvarighet till Anell-avdraget skall införas för de ekonomiska föreningarna. Sådana yrkanden har hittills avvisats (se bl a prop. 1978/79:50 bil. 2 sid 50 f.). Det kan dock nämnas att kooperationsutredningen i februari 1979 har fått tilläggsdirektiv som bl a innebär att utredningen vid behandling

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

av frågor rörande kooperationens kapitalförsörjning har möjlighet att pröva också därmed sammanhängande skattefrågor.

Bortsett från Annell-avdraget är de regler som jag kommer att behandla i detta avsnitt lika för aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna. När jag redogör för vad som gäller för aktiebolag och utdelning på aktier underförstås att samma regler gäller för de ekonomiska föreningarna och utdelning på andelar i dessa föreningar.

Nuvarande system innebär, som nyss nämnts, att de vinster som genereras inom bolagssektorn beskattas både hos aktiebolaget och hos aktieägaren. Om man i ett sådant system beskattar bolaget för den utdelning som det uppbär från andra aktiebolag, kommer de vinstmedel som genom utdelning förs mellan olika bolag att beskattas två eller flera gånger inom bolagssektorn innan de slutligen beskattas också hos aktieägare utanför bolagssektorn. En sådan beskattning i tre eller flera led, s k kedjebeskattning, försökte skattelagstiftaren till en början nästan helt förhindra. Enligt KL gällde nämligen ursprungligen att aktiebolagen — med undantag för bl a bank- och försäkringsföretag — var befriade från skatt på alla utdelningsinkomster. Sedermera har skattefriheten stegvis begränsats av olika skäl, främst med hänsyn till önskemålen att upprätthålla neutralitet i beskattningen och förhindra effekter som inte ansetts fördelningspolitiskt acceptabla. Resultatet har blivit ett ganska komplicerat system där kedjebeskattning resp. frihet från kedjebeskattning är beroende av en rad olika omständigheter (54 § och punkt 1 av anvisningarna till 54 § KL).

En särställning inom detta system intar de s k förvaltningsföretagen. De är i princip skattskyldiga för sina utdelningsinkomster men kan undgå beskattning genom att omedelbart vidareutdela medlen till sina aktieägare. Med förvaltningsföretag menas i detta sammanhang företag som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom, däremot inte t ex de fastighetsförvaltande företagen. För företag som inte är förvaltningsföretag i denna tekniska mening är behandlingen av utdelningsinkomster beroende av verksamhetens art och aktieinnehavets karaktär. Försäkringsföretag samt banker och andra företag som driver s k penningrörelse är skattskyldiga för utdelning som inte belöper på organisationsaktier, medan övriga företag i princip beskattas endast för utdelning på aktier som utgör omsättningstillgångar eller innehas i kapitalplaceringssyfte. Även antalet aktieägare i det bolag som uppbär utdelningen har dock hittills haft betydelse. De s k svarta fåmansbolagen har nämligen beskattats för utdelning som inte belöper på organisationsaktier.

Vid sidan av de bestämmelser som reglerar behandlingen av utdelningsinkomster har sedan länge funnits särskilda regler som begränsar aktieägande bolags rätt till avdrag för vissa låneräntor (39 § 1 mom. KL). Ursprungligen gällde generellt att ett aktiebolag, som hade tagit upp lån för att finansiera ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

aktieförvärv och som var frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna, fick göra avdrag för ränta på lånet bara i den mån räntan översteg den skattefria utdelningen. Sedermera har förvaltningsföretagens aktieinnehav och övriga företags innehav av organisationsaktier undantagits från begränsningsregelns tillämplighetsområde. Däremot har begränsningen kvarstått i fråga om ränta på lån som använts för att finansiera förvärv av s k rörelsebetingade aktier (aktier som inte innehas i kapitalplaceringssyfte och inte heller utgör organisationsaktier).

De nyss berörda bestämmelserna om skattskyldighet och skattefrihet för utdelningsinkomster gäller bara utdelning som lämnas av svenskt företag. Utdelning från utländskt bolag är generellt skattepliktig enligt KL. Om det utländska bolagets inkomster beskattas i bolagets hemland, kommer kedjebeskattning att äga rum. I våra dubbelbeskattningsavtal med andra länder finns vanligen särskilda bestämmelser som medför att denna kedjebeskattning kan elimineras eller lindras. I de fall då utdelningen kommer från land med vilket vi inte har dubbelbeskattningsavtal har det däremot hittills inte funnits någon möjlighet att förhindra eventuell kedjebeskattning.

Den lagstiftning som nu har genomförts innebär inte någon ändring i de grundläggande principerna för dubbel- och kedjebeskattning. Ändringar har dock gjorts beträffande såväl gäldränteavdraget som beskattningen av utdelning från svenska företag. Samtidigt har en dispensregel införts som gör det möjligt att eliminera kedjebeskattning när utdelning härrör från bolag som är hemmahörande i land med vilket Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal. Slutligen har också gjorts en teknisk justering av Annell-reglerna.

1.2 Gäldränteavdraget

Begränsningsregeln i 39 § 1 mom. KL har alltså inneburit att ränta på lån som använts för att finansiera köp av rörelsebetingade aktier är avdragsgill bara till den del räntan överstiger utdelningen på aktierna. I själva verket får en sådan begränsning samma effekt som om räntan hade varit avdragsgill enligt vanliga regler och utdelningen i stället hade varit skattepliktig till den del den motsvarar låneräntan. Resultatet blir att aktieinnehavets lönsamhet i dessa fall är beroende av det sätt på vilket aktieförvärvet finansierats. Detta har ansetts strida mot önskemålet om neutralitet i beskattningen och kan medföra ett ojämnt beskattningsresultat. Dessutom har begränsningsregeln medfört svårigheter vid den praktiska tillämpningen. Av dessa skäl har regeln upphävts genom den nya lagstiftningen. Kedjebeskattningsfrågorna regleras i fortsättningen uteslutande på inkomstsidan, dvs genom de bestämmelser som anger hur aktiebolagens utdelningsinkomster skall behandlas.

Begränsningsregeln tillämpas sista gången vid 1980 års taxering.

1.3 Utdelning från svenskt företag

Bestämmelserna om skatteplikt resp. skattefrihet för utdelning från

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

svenskt företag har varit fördelade mellan 54 § och punkt 1 av anvisningarna till denna paragraf. I 54 § har som formell huvudregel angetts att aktiebolagen är frikallade från skattskyldighet för utdelning på aktier som inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Därefter har föreskrivits särskilda undantag för förvaltningsföretag, bank- och försäkringsföretag m fl. Anvisningspunkten har huvudsakligen innehållit bestämmelser som anger när aktier inte skall anses innehavda i kapitalplaceringssyfte.

För att bestämmelserna skall bli mer överskådliga har de redigerats om genom den nya lagstiftningen. I fråga om aktiebolagens frikallelse från skattskyldighet för utdelningsinkomster innehåller 54 § i fortsättningen bara en hänvisning till punkt 1 av anvisningarna. De materiella bestämmelserna har samlats i anvisningspunkten. Där anges direkt för olika slags ägarföretag i vilken omfattning utdelningsinkomster är skattefria. Med denna teknik har begreppet kapitalplaceringssyfte blivit överflödigt och har kunnat sorteras ut. I materiellt hänseende har bara gjorts ett par ändringar som framgår av följande sammanfattning av innehållet i andra-åttonde styckena av anvisningspunkten (första stycket innehåller vissa definitioner m m).

Förvaltningsföretag (andra stycket)

Beträffande dessa företag har inte gjorts någon ändring i sak. Fortfarande behandlas företagets hela aktieinnehav efter enhetliga principer. Skattefrihet uppnås i den mån utdelning som uppburits under beskattningsåret motsvaras av utdelning som företaget självt beslutar att lämna för samma år. För investmentföretagen är det liksom hittills tillräckligt att den beslutade utdelningen motsvarar 80 % av den uppburna.

Bank- och försäkringsföretag m fl (tredje och fjärde styckena)

Inte heller i fråga om denna grupp av företag har någon ändring gjorts. Bankföretagen är frikallade från skattskyldighet endast för sådan utdelning som belöper på organisationsaktier (aktier som innehas som ett led i organisationen av företagets verksamhet till den del denna avser annat än fastighetsförvaltning eller förvaltning av värdepapper och likartad lös egendom). Detsamma gäller företag som bedriver annan penningrörelse, t ex handel med värdepapper. Företag som bedriver försäkringsrörelse är befriade från skatt på utdelning endast under förutsättning att företaget är skadeförsäkringsanstalt och utdelningen belöper på organisationsaktier i försäkringsrörelsen.

Övriga företag (femte och sjätte styckena)

Utdelning på aktie som utgör omsättningstillgång i bank- eller annan penningrörelse eller i försäkringsrörelse är alltså skattepliktig. Liksom tidigare tillämpas samma princip i fråga om aktier som utgör omsättningstillgångar i andra verksamheter, t ex byggnadsföretagens lageraktier.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

När det gäller aktier som inte utgör omsättningstillgångar har skiljelinjen hittills gått mellan aktier som innehas i kapitalplaceringssyfte och andra aktier. Utdelning på kapitalplaceringsaktier har beskattats medan utdelning på övriga aktier — organisationsaktier och rörelsebetingade aktier — har varit skattefri. Kapitalplaceringssyfte har inte ansetts föreligga när ägarföretagets aktieinnehav i det utdelande företaget motsvarar minst 25 % av röstetalet och inte heller när innehavet är mindre men betingas av ägarföretagets eller närstående företags rörelse, jordbruk eller skogsbruk.

Genom den nya lagstiftningen har inte gjorts någon materiell ändring i dessa regler. Som jag redan nämnt har dock den valda författningstekniska utformningen inneburit att reglerna inte längre byggs upp kring begreppet kapitalplaceringssyfte. I stället anges i femte stycket av den nya anvisningspunkten direkt att de företag som det här är fråga om är frikallade från skattskyldighet för utdelning på aktier, som inte utgör omsättningstillgångar, om innehavet motsvarar minst 25 % av röstetalet eller betingas av ägarföretagets — eller närstående företags — rörelse, jordbruk eller skogsbruk.

I sjätte stycket av den nya anvisningspunkten finns ett särskilt undantag från de här beskrivna reglerna. Undantaget, som har motsvarighet i hittills gällande regler, avser det fall då utdelningen lämnas av ett förvaltningsföretag. Innebörden är att utdelning på aktier i förvaltningsföretag är skattepliktig — oberoende av innehavets storlek — om förvaltningsföretaget äger aktier på vilka utdelningen skulle ha varit skattepliktig om aktierna hade ägts direkt av det företag som innehar aktierna i förvaltningsföretaget. Tidigare blev undantagsregeln tillämplig så snart förvaltningsföretaget hade en enda aktie av detta slag. Den nya lagstiftningen innebär en viss uppmjukning på denna punkt. I fortsättningen inträder skatteplikt när förvaltningsföretaget äger mer än ''enstaka aktier'' av angivet slag.

En mer väsentlig nyhet avser fåmansbolagens utdelningsinkomster. Hittills har gällt att s k svarta fåmansbolag, dvs fåmansbolag som inte visar att de delat ut vinstmedel i skälig omfattning, har varit frikallade från skattskyldighet bara såvitt avser utdelning på organisationsaktier. Ett huvudsyfte med särbestämmelsen om svarta fåmansbolag var att hindra obeskattad kapitaltillväxt i fåmansägda förvaltningsföretag. Sedan bestämmelsen kom till har gemensamma regler införts för alla förvaltningsföretag, även de fåmansägda (se ovan). Vidare har för andra företag än förvaltningsföretag införts generell skattskyldighet för utdelning på kapitalplaceringsaktier. Med hänsyn till detta har ansetts att särbestämmelserna för svarta fåmansbolag inte längre behövs. De har därför upphävts genom den nya lagstiftningen. För att hindra att fåmansbolags inkomster av fastighetsförvaltning undandras dubbelbeskattning har dock i stället en begränsning gjorts i fastighetsförvaltande fåmansbolags rätt till avdrag för koncernbidrag (se nedan avsnitt 2.2).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

Övriga bestämmelser (sjunde och åttonde styckena)

I 54 § KL har funnits vissa dispensregler samt bestämmelser riktade mot s k Lundintransaktioner. Dessa har utan ändring i sak förts över till den nya anvisningspunkten.

Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna om behandlingen av utdelning från svenskt företag tillämpas fr o m 1981 års taxering.

1.3 Utdelning från utländskt företag

Som redan nämnts har det hittills inte funnits någon bestämmelse i KL om skattefrihet för utdelning som svenskt aktiebolag uppbär från utländskt företag. Om det utländska företaget i sitt hemland är underkastat en inkomstbeskattning som är jämförlig med den svenska bolagsbeskattningen, uppkommer en kedjebeskattningssituation av samma slag som när utdelning uppbärs från ett svenskt företag. Dubbelbeskattningsavtalen brukar innehålla bestämmelser som gör det möjligt att i dessa fall eliminera eller lindra kedjebeskattningen. Svensk industri investerar dock i många länder med vilka vi inte har dubbelbeskattningsavtal.

Genom den nya lagstiftningen har införts bestämmelser som gör det möjligt att förhindra kedjebeskattning även i de fall då avtal saknas. En generell regel har dock inte ansetts möjlig med hänsyn till de stora skillnader som råder mellan olika länders skattesystem i fråga om behandlingen av bolagsvinster och utdelning. I stället har i en ny punkt 5 av anvisningarna till 54 § KL tagits in en dispensregel, som gör det möjligt för RSV att på ansökan medge svenskt aktiebolag befrielse från skatt på utdelning från utländskt företag.

Dispensregeln är tillämplig bara i de fall då utdelningen lämnas av ett utländskt aktiebolag eller av annat utländskt företag som i sitt hemland behandlas som särskilt skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. För att dispens skall kunna medges fordras att utdelningen skulle ha varit skattefri enligt KL:s regler om det utdelande företaget hade varit ett svenskt företag. Vidare fordras att den inkomstbeskattning som det utländska företaget är underkastat är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten hade förvärvats i Sverige av ett svenskt företag. I prop. 1978/79:210 framhölls att jämförelsen med den svenska inkomstbeskattningen inte får drivas för långt. Med hänsyn till de osäkerhetsmoment som alltid föreligger vid jämförelser mellan olika länders skattesystem bör man enligt budgetministern i detta sammanhang kunna anse att en skatt på ungefär 30 % av beskattningsunderlaget — såsom det skulle ha beräknats enligt svenska regler — är jämförlig med svensk bolagsskatt (prop. sid 159).

Dispens får inte medges i de fall då frågan om skattebefrielse eller skattenedsättning för utdelning har reglerats i dubbelbeskattningsavtal. Över RSV:s beslut i dispensärende får besvär anföras hos regeringen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

Den nya dispensregeln får tillämpas i fråga om utdelning som har blivit tillgänglig för lyftning efter utgången av år 1978.

1.4 Justering av Annell-reglerna

I 7 § lagen (1967:94) om avdrag vid inkomstberäkningen för viss aktieutdelning (AL) finns bestämmelser som förhindrar Annell-avdrag när aktierna i det utdelande bolaget till viss del ägs av andra bolag eller föreningar.

Bakgrunden kan sammanfattas enligt följande. Genom den lindring i dubbelbeskattningen som Annell-avdraget innebär har man i första hand velat stimulera kapitaltillskott från aktieägare utanför bolagssektorn. Om avdrag medgavs för utdelning till bolag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen, skulle det vara möjligt att genom omplacering av tillgångar inom bolagssektorn få Annell-avdrag och därmed helt eller delvis undgå det första ledet i dubbelbeskattningen trots att något nytt kapital inte har tillförts utifrån. I förarbetena nämns som exempel att ett moderföretag transformerar fordringar hos ett dotterbolag till nytt aktiekapital. Moderföretaget är inte skattskyldigt för utdelning på de nya aktierna. Om dotterbolaget fick avdrag för utdelningen, skulle resultatet bli att avkastningen på kapitalet helt undgick beskattning inom bolagssektorn trots att koncernen som sådan inte har fått något kapitaltillskott.

För att sådana effekter skall undvikas bör avdrag i princip vägras när utdelningen uppbärs av bolag som är befriat från skatt på utdelningen. Går utdelningen däremot till aktieägare som är skattskyldig för utdelningen (eller till stiftelse eller annan som är frikallad från skattskyldighet för såväl utdelning som ränta) finns från nu angivna synpunkter inte någon anledning att vägra avdrag.

Det skulle stämma bäst överens med dessa principer att göra avdragsrätten för utdelning beroende av varje särskild aktieägares skattesituation. Det har dock ansetts alltför betungande för det utdelande bolaget att behöva klarlägga varje aktieägares skatterättsliga status. I stället har bestämmelserna i 7 § AL fått en mycket schablonmässig utformning. Reglerna har hittills haft följande innehåll. Ägs mer än 50 % av det utdelande bolagets aktier vid utdelningstillfället av svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag, vägras avdrag. När det gäller att bedöma hur stor andel av aktierna som ägs av rättssubjekt vars innehav är diskvalificerande, skall man dock inte medräkna aktier som innehas av förvaltningsföretag om företaget ensamt — eller tillsammans med närstående företag — äger mindre än 50 % av aktierna. Man skall inte heller ta hänsyn till aktier som ägs av annat svenskt företag (aktiebolag eller ekonomisk förening), om företaget är skattskyldigt för utdelningen. Slutligen skall man bortse från utländskt bolags aktieinnehav, om kupongskatt skall utgå på utdelningen med helt eller reducerat belopp.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

Med denna utformning har bestämmelserna gett ett mycket ojämnt resultat. Å ena sidan kommer avdrag att vägras helt så snart mer än 50 % av aktierna ägs av aktieägare vars innehav är diskvalificerande, detta trots att betydande minoritetsposter kan innehas av aktieägare vars innehav inte är diskvalificerande. Å andra sidan kan utdelningen i sin helhet bli avdragsgill trots att upp till hälften tillfaller t ex ett aktiebolag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen. Reglerna i 7 § AL har med andra ord inte varit samordnade med bestämmelserna i 54 § KL.

Genom den nya lagstiftningen har införts mer nyanserade regler som är något bättre anpassade till KL:s utdelningsregler. Det har dock ansetts nödvändigt att åtminstone tills vidare ha kvar ett betydande inslag av schablonmässighet. I fortsättningen skall avdragsfrågan prövas i två steg.

Går viss del av utdelningen till ett svenskt förvaltningsföretag, som genom eget eller närstående företags aktieinnehav behärskar mer än 50 % av röstetalet i det utdelande bolaget, skall avdrag vägras för den delen av utdelningen. Avdrag skall likaledes vägras för utdelning som tillfaller svenskt företag (aktiebolag eller ekonomisk förening) som inte är förvaltningsföretag, om företaget har ett aktieinnehav motsvarande minst 25 % av röstetalet och inte är skattskyldigt för utdelningen.

Den omständigheten att avdrag vägras för viss utdelning enligt nu nämnda regler hindrar i och för sig inte att avdrag medges för utdelning på övriga aktier i bolaget. För att sådant avdrag skall medges fordras att minst hälften av dessa övriga aktier ägs av en eller flera av följande fyra ägarkategorier, nämligen

a) annan än svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag,
b) svenskt förvaltningsföretag som ensamt eller tillsammans med närstående företag behärskar högst 50 % av röstetalet,
c) svenskt företag (aktiebolag eller ekonomisk förening) som är skattskyldigt för utdelningen i fråga, och
d) utländskt bolag som skall betala kupongskatt för utdelningen med helt eller nedsatt belopp.

De nya reglerna tillämpas i fråga om utdelning på aktier som emitteras efter utgången av år 1979.

2. Koncernbeskattning

2.1 Inledning

Enligt svensk rätt behandlas varje företag inom en koncern som ett särskilt skattesubjekt. Koncernen som sådan beskattas alltså inte. Det hindrar inte att hänsyn på olika sätt tas till att ett koncernförhållande föreligger. I stor utsträckning har man försökt tillämpa principen att skattebelastningen på koncernen som helhet skall bli densamma som om koncernföretagen hade utgjort

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

ett enda företag. Ett exempel på tillämpning av denna princip är reglerna om utdelningsbeskattning i 54 § KL med anvisningar. Ett annat exempel är reglerna om öppna koncernbidrag.

Bestämmelserna om koncernbidrag innebär att ett öppet redovisat bidrag under vissa förutsättningar är avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren trots att bidraget inte utgör driftkostnad för givaren. För avdragsrätt fordras inte att reala tillgångar förs över utan det räcker att bidragsgivaren bokför bidraget som skuld samtidigt som beloppet debiteras ett kostnadskonto. Koncernbidragsreglerna ger alltså möjlighet till renodlad vinstöverföring och resultatutjämning.

Vinster och förluster kan med verkan vid beskattningen föras över från ett företag till ett annat också på annat sätt. Under vissa förutsättningar godtas nämligen att ett s k kommissionärsföretags resultat redovisas direkt hos kommittentföretaget (huvudföretaget). I regel ingår de båda företagen i samma koncern, men kommissionärsförhållanden har hittills godtagits vid beskattningen även om något ägarsamband inte har förelegat.

Genom den nya lagstiftningen har gjorts både tekniska och materiella ändringar i koncernbidragsreglerna och bestämmelserna om kommissionärsförhållanden. Samtidigt har en justering gjorts av de aktievinstregler som tillämpas när organisationsaktier överlåts från ett koncernföretag till ett annat.

2.2 Koncernbidrag

När förutsättningarna för avdrag behandlas är det lämpligt att skilja mellan bidrag som ges till moder-, dotter- eller systerföretag och bidrag som lämnas till annat koncernföretag. Den nya lagstiftningen innebär att avdragsförutsättningarna i viss mån ändrats för båda dessa grupper av bidrag. Ändringarna har främst föranletts av önskemålet att förenkla den s k återläggning som i vissa fall skall ske vid den kommunala beskattningen.

Den särskilda dispensregel som brukar betecknas lex Asea-Atom har samtidigt justerats i förtydligande syfte. Genom den ändrade lydelsen klargörs att dispens kan komma i fråga bara i de fall då bidraget lämnas till svenskt företag och att å andra sidan dispens kan avse ett eller flera av de övriga avdragsvillkoren.

Bestämmelserna om avdrag för öppna koncernbidrag har hittills varit samlade i 43 § 3 mom KL. Genom den nya lagstiftningen har av redaktionella skäl de detaljerade regler som anger förutsättningarna för avdrag förts över till en ny punkt 3 av anvisningarna till 43 §. Anvisningspunkten innehåller också en ny bestämmelse som anger i vilken förvärvskälla bidrag skall redovisas. Följande sammanfattning avser innehållet i den nya anvisningspunkten.

Bidrag till moder-, dotter- eller systerföretag (första och fjärde styckena)

En grundläggande fråga är vilket krav som skall uppställas beträffande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

moderföretagets aktieinnehav. Hittills har gällt att moderföretaget skall äga mer än 90 % av aktierna i det eller de dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag. Bestämmelsen har utformats med hänsyn till reglerna om tvångsinlösen och fusion i 1944 års aktiebolagslag. Enligt nuvarande aktiebolagslag (1975:185) fordras för tvångsinlösen av aktier i ett dotterbolag att moderbolagets innehav motsvarar inte endast mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget utan också mer än 90 % av röstetalet för dessa aktier. Å andra sidan skall vid prövningen av innehavets storlek aktier som ägs genom förmedling av dotterföretag (indirekt innehav) jämställas med moderbolagets eget innehav. Det skulle i och för sig vara önskvärt att koncernbidragsreglerna kunde anpassas till nuvarande civilrättsliga regler. En bestämmelse som medgav beaktande av indirekt innehav skulle dock kunna få mindre önskvärda effekter. Någon fullständig anpassning till 1975 års aktiebolagslag har därför inte ansetts lämplig. I det läget har övervägande skäl ansetts tala för att tills vidare lämna bestämmelserna om aktieinnehavets storlek oförändrade (prop. 1978/79:210 sid 165). Fortfarande gäller alltså som villkor för avdrag för koncernbidrag till moder-, dotter- eller systerföretag att moderföretaget äger mer än 90 % av aktierna i det eller de dotterbolag som lämnar eller mottar bidraget.

Avdrag kan ifrågakomma när moderföretaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Till aktiebolagen hör bl a bank- och försäkringsaktiebolagen. Avdragsmöjligheten har däremot hittills inte stått öppen för koncerner vari moderföretaget är ett ömsesidigt försäkringsbolag. Bestämmelserna har nu ändrats så att avdrag kan medges även när moderföretaget är ett sådant ömsesidigt försäkringsbolag som enligt KL behandlas som skadeförsäkringsanstalt (jfr 30 § 4 mom.).

För att avdrag skall medges för bidrag till moder-, dotter- eller systerföretag fordras vidare *att* både givarens och mottagarens huvudsakliga verksamhet avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse (dock inte försäkringsrörelse som bedrivs av livförsäkringsanstalt), *att* både givare och mottagare redovisar bidraget öppet i självdeklarationen (eller i deklarationsbilaga) *och att* det erforderliga ägarsambandet (mer än 90 % av aktierna) i princip har bestått hela beskattningsåret för både givare och mottagare. Dessa villkor har gällt även tidigare. Som jag tidigare antytt har dock också ett nytt villkor införts som begränsar fastighetsförvaltande fåmansföretags avdragsrätt. För att ett fåmansföretag vars huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet skall få avdrag fordras sålunda i fortsättningen att även mottagarens huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet. Syftet med detta villkor är att förhindra att fastighetsinkomsten undandras första ledet i dubbelbeskattningen genom att först föras över i form av avdragsgillt koncernbidrag till ett rörelsedrivande koncernföretag och därefter slussas vidare som avdragsgill lön till aktieägarna.

En annan nyhet är en bestämmelse som förhindrar att koncernbidrag med bibehållen avdragsrätt förs i flera led genom en koncern. Enligt bestämmel-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

sen i fråga har ett företag, som under beskattningsåret mottagit ett för givaren avdragsgillt koncernbidrag, inte rätt till avdrag för bidrag som företaget i sin tur lämnar samma år. Rätten att få avdrag för vidarebefordrat koncernbidrag har dock ersatts av en utvidgad rätt till avdrag för bidrag som lämnas direkt till annan än moder-, dotter- eller systerföretag. Syftet med dessa ändringar är att underlätta den kommunala återläggningen av koncernbidrag. Jag återkommer strax till den frågan.

Bidrag till annat koncernföretag (andra-fjärde styckena)

Moderföretaget i en koncern kan f n få avdrag i vissa fall för bidrag som lämnas direkt till annat företag än dotterföretag, t ex dotterdotterföretag eller företag i vilket moderföretaget tillsammans med helägt dotterföretag äger mer än 90 % av aktierna. Som en gemensam förutsättning för avdrag i dessa fall har hittills gällt att ägarförhållandena under hela beskattningsåret varit sådana att mottagaren — med tillämpning av bestämmelserna om tvångsinlösen och fusion i 1944 års aktiebolagslag — genom en eller flera fusioner hade kunnat bringas att uppgå i moderföretaget (eller i dess helägda dotterbolag om moderföretaget är en ekonomisk förening). Genom den nya lagstiftningen har inte gjorts någon ändring i denna avdragsrätt. Fortfarande gäller — förutom att de allmänna villkoren beträffande huvudsaklig verksamhet, öppen redovisning m m skall vara uppfyllda — att mottagaren genom en eller flera fusioner skulle ha kunnat fås att uppgå i givaren. Hänvisningen till inlösen- och fusionsreglerna i 1944 års aktiebolagslag har visserligen av naturliga skäl upphört, men motsvarande regler har i stället skrivits in i anvisningarna till 43 § KL.

Som jag redan nämnt har rätten att med avdragsrätt slussa koncernbidrag i flera etapper genom en koncern upphävts genom den nya lagstiftningen. I stället har föreskrivits att koncernbidrag — även i andra fall än som berörts i föregående stycke — får lämnas direkt till annan än moder-, dotter- eller systerföretag om förhållandena varit sådana att givaren med avdragsrätt enligt övriga bestämmelser hade kunnat lämna bidrag till annan än den slutliga mottagaren och bidraget därefter hade kunnat vidarebefordras i ett eller flera steg till den slutliga mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag hade haft avdragsrätt för det vidarebefordrade beloppet. Vid prövningen av de förmedlande företagens hypotetiska avdragsrätt bortses från det nyinförda förbudet mot avdrag för koncernbidrag som slussas i flera etapper.

Den kommunala återläggningen (femte stycket)

Vid den kommunala beskattningen av koncernbidrag måste man beakta den grundläggande principen att beskattningsresultatet bör bli detsamma när verksamhet bedrivs av två eller flera koncernföretag som när verksamheten bedrivs av ett enda företag. Om ett koncernföretag som är verksamt i en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

kommun lämnat bidrag till ett koncernföretag som är verksamt i en annan kommun, får bidraget inte leda till längre gående resultatutjämning över kommungränsen än om verksamheterna hade bedrivits av ett och samma företag. Detta resultat uppnås på följande sätt. Om givarens och mottagarens verksamheter är integrerade på ett sådant sätt att en enda förvärvskälla skulle ha förelegat om verksamheterna hade bedrivits av samma företag, behandlas bidraget som en intäkt bland övriga i mottagarens verksamhet. Föreligger inte sådan integration, räknas bidraget som särskild förvärvskälla som är lokaliserad till givarföretagets kommun (återläggning). En tillämpning av dessa principer får särskild betydelse när bidrag lämnas för att täcka underskott i mottagarens verksamhet. Vid integration får bidraget kvittas mot underskottet. När verksamheterna inte är integrerade, får kvittning inte ske. I stället beskattas då hela koncernbidraget i givarföretagets kommun. Eftersom förbudet mot kvittning i vissa fall kan få effekter som inte är önskvärda från allmän synpunkt, infördes dock förra året en särskild dispensregel (se denna tidskrift 1978 sid 237 ff).

De här beskrivna principerna för återläggning har tidigare inte kommit till klart uttryck i lagtexten utan har i huvudsak grundats på uttalanden i förarbetena (prop. 1965:126 sid 77). Genom den nya lagstiftningen har nu införts uttryckliga bestämmelser (femte stycket i anvisningspunkten) som innebär en kodifiering av de i förarbetena angivna principerna.

Återläggningen av koncernbidrag har vållat stora problem i de fall då bidragen har förts i flera etapper inom en koncern innan de nått den slutliga mottagaren. En återläggning direkt till den ursprungliga givarens kommun skulle ofta medföra alltför stora praktiska svårigheter. I praktiken har man då varit hänvisad till att göra återläggningen stegvis från en mottagares kommun till närmast föregående givares kommun. Även en sådan metod kan medföra stora praktiska svårigheter och leder dessutom till ojämnheter i beskattningen (prop. 1978/79:210 sid 167). Det är av denna anledning som möjligheten att med avdragsrätt slussa ett bidrag i flera etapper har slopats samtidigt som de nya möjligheterna att få avdrag för bidrag som lämnas direkt till annan än moder-, dotter- eller systerföretag har utvidgats på sätt jag nyss beskrev. Med de nya reglerna behöver återläggning aldrig göras i mer än ett led, nämligen från den slutliga mottagarens till den verkliga givarens kommun. Dessa regler har stora praktiska fördelar och ger ett materiellt mer tillfredsställande resultat.

Övergångsbestämmelser

De nya reglerna tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

2.3 Kommissionärsförhållanden

Det förekommer ofta inom näringslivet att rörelse bedrivs genom s k kom-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

missionärsföretag. Utmärkande för kommissionärsförhållanden av det slag som det här är fråga om är att resultatet av verksamheten — som bedrivs av kommissionären i eget namn men för kommittentföretagets räkning — redovisas direkt hos sistnämnda företag (huvudföretaget). Enligt regler som infördes år 1965 godtas detta vid inkomstbeskattningen under vissa förutsättningar. Ett villkor är att båda kontrahenterna är svenska företag — aktiebolag eller ekonomiska föreningar — och att kommissionärsföretaget har bedrivit rörelsen uteslutande för kommittentföretagets räkning utan att i övrigt ha bedrivit verksamhet i nämnvärd omfattning. En ytterligare förutsättning är att kommissionärsförhållandet i princip skall ha bestått under hela beskattningsåret för båda företagen och att beskattningsåret har utgått vid samma tidpunkt för båda. Är dessa förutsättningar uppfyllda godtas alltså att resultatredovisningen sker hos kommittentföretaget. Detta företag anses då i skattehänseende ha bedrivit rörelsen. Det kan tilläggas att man i praxis har godtagit att ett kommissionärsföretag bedriver rörelse för två kommittentföretag samtidigt (RSV Dt 1976:28).

Det är helt klart att kommissionärsförhållande kan vara en praktisk form för organisation av verksamheten inom en grupp av närstående företag och bl a kan öka möjligheterna till rationell redovisning. För två fristående företag som samverkar, t ex genom gemensam försäljning av vissa produkter, kan det också vara en smidig form för samverkan att bedriva verksamheten genom ett gemensamt kommissionärsföretag. Från fiskal synpunkt har man dock kunnat rikta anmärkningar mot de hittills gällande reglerna. Det är särskilt anmärkningsvärt att företagen genom att välja kommissionärsformen har kunnat genomföra en fullständig vinstöverföring även i fall där en motsvarande överföring genom koncernbirag inte hade varit möjlig. De begränsningar som gäller för avdrag för koncernbidrag har införts bl a för att förhindra kringgående av kedjebeskattningsreglerna och för att stoppa missbruk av olika slag. Genom att ingå kommissionärsavtal har företagen kunnat sätta dessa spärregler helt ur spel. I praktiken har det också visat sig att kommissionärsreglerna fått resultat som inte har varit godtagbara från fiskal synpunkt. Av denna anledning har bestämmelserna genom den nya lagstiftningen gjorts mer restriktiva.

Bestämmelserna om kommissionärsförhållanden har funnits i 43 § 2 mom. KL. Av redaktionella skäl har de nya detaljbestämmelserna tagits in i en ny punkt 2 av anvisningarna till 43 § KL. I den nya anvisningspunkten regleras var för sig det fall då kommissionärsföretaget har varit verksamt för ett enda kommittentföretag och det fall då kommissionärsföretaget bedrivit rörelse för två eller flera kommittentföretags räkning.

För att kommissionärsförhållandet skall godtas i det förstnämnda fallet fordras till en början att hittills gällande förutsättningar är uppfyllda (se ovan). Till detta kommer två nya villkor. Av ordningsskäl har föreskrivits att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

kommissionärsförhållandet skall vara grundat på skriftligt avtal. Viktigare är att kommissionärsförhållandet i fortsättningen godtas bara under förutsättning att förhållandena är sådana att båda företagen skulle ha haft rätt till avdrag för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget. Genom denna anknytning till koncernbidragsreglerna förhindras att företag genom att sluta kommissionärsavtal kan kringgå de spärregler som gäller beträffande koncernbidragen.

I det andra fallet, dvs då kommissionärsföretaget bedriver rörelse för två eller flera kommittentföretag, fordras i princip att de här beskrivna villkoren är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag. Om detta gällde utan undantag, skulle anknytningen till koncernbidragsreglerna medföra att samverkan genom ett gemensamt kommissionärsföretag i fortsättningen bara kunde godtas i de fall då de berörda företagen ingår i samma koncern eller dispens har erhållits enligt lex Asea-Atom. Det har ansetts önskvärt att kunna godta kommissionärsförhållande som samverkansform även i vissa andra fall. En dispensregel har därför införts. Kan de samverkande företagen visa att valet av kommissionärsförhållande har bestämts av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller att andra synnerliga skäl föreligger, kan RSV medge att kommissionärsförhållandet godtas vid inkomstbeskattningen trots att förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag inte är uppfyllda. Talan får inte föras mot RSV:s beslut i sådant dispensärende.

Om de förutsättningar som anges i den nya lagstiftningen är uppfyllda, får inkomsten av rörelsen redovisas hos kommittentföretaget eller kommittentföretagen. I dessa företags hand skall inkomsten behandlas som om de själva hade bedrivit rörelsen. Har kommissionärsföretaget haft fast driftställe för verksamheten, anses detta således ha utgjort fast driftställe för kommittentföretagen.

En nyhet är att kommissionärsföretaget trots inkomstöverflyttningen skall anses som ett rörelsedrivande företag. Detta får betydelse i flera avseenden. Har kommissionärsföretaget intäkter eller kostnader som sammanhänger med den i kommission bedrivna rörelsen, skall de anses ingå i inkomstslaget rörelse. I förarbetena nämns som exempel arrendeinkomst som tillförs kommissionärsföretaget för att täcka kostnader för fastighet som använts i rörelsen samt avskrivning av kommissionärsföretaget tillhöriga inventarier som används i rörelsen och ersättning vid avyttring av sådana inventarier.

De nya reglerna tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

2.4 Överlåtelse av organisationsaktier

I 35 § 3 mom. sjätte stycket KL finns bestämmelser som reglerar beskattningskonsekvenserna när ett företag överlåter organisationsaktier till ett annat företag inom samma koncern. Innebörden är att en sådan överlåtelse inte utlöser omedelbar realisationsvinstbeskattning i de fall då köparen är ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

svenskt företag. I stället får köparen överta den innehavstid och det anskaffningsvärde för aktierna som gällde för säljaren. Sker överlåtelsen däremot till ett utländskt koncernföretag, skall i princip omedelbar realisationsvinstbeskattning ske enligt vanliga regler. Regeringen kan dock medge befrielse från skatt i detta fall. En förutsättning för dispens har varit att ansökan görs senast den dag då överlåtelsen sker.

Genom den nya lagstiftningen har gjorts två smärre ändringar i dessa regler. Kravet att en dispensansökan skall göras senast på överlåtelsedagen har slopats. Samtidigt har införts en bestämmelse som klargör vad som gäller när realisationsförlust uppkommer vid aktieöverlåtelse mellan koncernföretag. Förlusten skall behandlas enligt samma principer som realisationsvinst. När organisationsaktie överlåts till koncernföretag får alltså avdrag för förlusten inte göras. Det köpande företaget övertar i stället — på samma sätt som när överlåtelsen leder till vinst — säljarens innehavstid och anskaffningskostnad. Avdrag får inte i något fall göras vid överlåtelse till utländskt företag.

De nya reglerna tillämpas på avyttring som görs efter utgången av år 1979.

Det kan tilläggas att företagsskatteberedningen föreslog mer vittgående ändringar (SOU 1977:86) på detta område. Beredningen ansåg bl a att en bestämmelse borde införas för att stoppa vissa transaktioner av skatteflyktskaraktär, s k indirekta överlåtelser. I prop. 1978/79:210 konstaterades att förslaget inte var heltäckande. Innan man övervägde att bygga ut den föreslagna bestämmelsen ytterligare borde statsmakternas ställningstagande till frågan om införande av en allmän skatteflyktsklausul avvaktas. En sådan klausul kunde nämligen reducera eller eliminera behovet av särregler för indirekta överlåtelser.

3 Fortsatt utredningsarbete

Som framgår av den här lämnade redogörelsen har den nya lagstiftningen i första hand begränsats till tekniska justeringar inom ramen för gällande system. I prop. 1978/79:210 har budgetministern i flera sammanhang framhållit att ytterligare utredningsarbete behövs innan mer genomgripande ändringar övervägs (se prop. sid 152, 154, 165, 178 och 183).

Några direktiv för fortsatt utredningsarbete har ännu inte publicerats. Av uttalandena i propositionen framgår dock att avsikten är att en särskild kommitté skall tillsättas för att se över systemet för dubbel- och kedjebeskattning och koncernbeskattning. En viktig uppgift för en sådan kommitté måste vara att kartlägga effekterna av nuvarande komplicerade system och att ompröva t ex avgränsningen av området för kedjebeskattning och förvaltningsföretagens ställning i systemet. En annan viktig fråga gäller metoderna för lindring eller undanröjande — generellt eller i vissa fall — av dubbelbeskattningen. Bland EG-länderna tillämpas i stor utsträckning den s k avräkningsmetoden,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12

som innebär att den bolagsskatt som är hänförlig till utdelad vinst helt eller delvis avräknas från aktieägarens inkomstskatt på utdelningen. Enligt budgetministern bör frågan om eventuell övergång till ett sådant system utredas från både materiella och tekniska synpunkter.

REGISTER TILL SKATTENYTT FÖR ÅREN 1973—1977

kan nu rekvireras hos vår expedition.

Ring eller skriv till:

SKATTENYTT
BOX 5
793 01 LEKSAND
TEL. 0247/104 30

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:12