SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 3 1966 **Årgång 16**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Nya bestämmelser om öppna koncernbidrag m. m.

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

I Skattenytt 1964 sid. 355 ff redogjordes i korthet för det förslag till nya regler beträffande bl. a. öppna koncernbidrag som Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m. framlagt i ett betänkande (SOU 1964:29).

Sedan förslaget varit ute på remiss i vanlig ordning, framlades en proposition i ämnet för 1965 års vårriksdag (nr 126). Den fortsatta riksdagsbehandlingen, som resulterade i att propositionsförslaget antogs, slutfördes emellertid först under hösten s. å.

I förhållande till vad som förut gällt angående koncernbidrag innebär de nya reglerna, som är tillämpliga fr. o. m. 1966 års taxering, i huvudsak följande.

1. Koncernbidrag

Även före de nya reglernas ikraftträdande har bolag vid inkomstbeskattningen kunnat få avdrag för s. k. koncernbidrag till annat bolag. Denna avdragsrätt jämte motsvarande skattskyldighet för mottagaren av bidraget har emellertid inte kunnat härledas till uttryckliga bestämmelser i skattelagarna om koncernbidrag. Då avdragsrätten resp. skattskyldigheten likväl erkänts i praxis, beror detta på att koncernbidraget i vissa fall kunnat inom ramen för bestämmelserna i 28 och 29 §§ KL betraktas såsom en omkostnad i det utgivande företagets verksamhet och såsom en intäkt för det mottagande företagets verksamhet. För en närmare redogörelse om denna praxis hänvisas till Skattenytt 1964 sid. 518 ff (jfr SOU 1964:29 sid. 59 ff).

De nya reglerna avser inte att upphäva eller inskränka den avdragsrätt för givaren resp. skattskyldighet för mottagaren som sålunda gäller. Denna avdragsrätt resp. skattskyldighet avses alltså skola bestå även i fortsättningen. Nämnda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

praxis innebär emellertid att enbart det förhållandet att ett koncernförhållande förelegat mellan företagen i fråga (t. ex. moder- och dotterbolag) inte är tillräckligt för avdragsrätt. För att koncernbidraget skall kunna karakteriseras som en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande hos det utgivande företaget förutsättes nämligen bl. a. att ett visst samband finns mellan de verksamheter som bedrivs av de båda företagen. Hur detta samband bör vara beskaffat kan emellertid inte utan vidare utläsas av rättsfallen på området och den praxis som utbildat sig har ansetts vara svårtolkad. Det är bl. a. mot bakgrund härav som nya kompletterande regler ansetts erforderliga.

Genom de nya reglerna har man släppt kravet att koncernbidraget skall ha utgjort en direkt omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande i det utgivande bolagets verksamhet för att avdragsrätt skall vara för handen. Avdrag för koncernbidrag skall alltså i fortsättningen kunna medges även om bidraget inte visas utgöra en omkostnad av angivna slag och utan att ett inre samband mellan de båda företagens verksamheter nödvändigtvis behöver föreligga.

Helägd koncern

En avdragsrätt för koncernbidrag betyder att man i princip tillåter en obegränsad resultatutjämning mellan vissa skattskyldiga. Enligt departementschefens uttalanden i propositionen har det därför ansetts ligga i sakens natur, att en sådan resultatutjämning kan accepteras endast då företagen klart framstår såsom en enda skattskyldig. Följaktligen har rätten till resultatutjämning genom koncernbidrag enligt de nya reglerna i princip begränsats till att avse aktiebolag som ingår i en helägd koncern. Det skall — närmare bestämt — vara fråga om en koncern, i vilken moderföretaget är ett svenskt aktiebolag som äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (dotterbolag). Moderföretaget kan också vara en ekonomisk förening (av kooperativ karaktär) eller ock ett bank- eller försäkringsaktiebolag. Aktierna i dotterbolaget måste ägas direkt av moderföretaget och får alltså inte ägas indirekt genom ett annat bolag eller en annan förening.

Är koncernen helägd och direktägd i enlighet med det sagda kan koncernbidrag — med avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren — lämnas i vilken riktning som helst mellan de företag som ingår i koncernen. Bidrag kan alltså lämnas från moderföretaget, som kan vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, till ett dotterbolag eller omvänt. Bidrag kan vidare lämnas mellan sådana systerbolag som är i förut angiven mening direkt helägda dotterbolag till samma moderföretag. Under viss förutsättning kan moderföretaget lämna koncernbidrag även till annat företag inom koncernen, som inte är direktägt, t. ex. till dotterdotterbolag. Till detta återkommes längre fram i redogörelsen.

Emellertid har de nya reglerna måst utformas så att de inte möjliggör ett kringgående av gällande bestämmelser om dubbelbeskattning och kedjebeskattning och inte heller i övrigt kan utnyttjas i skatteundandragande syfte. Med hänsyn härtill gäller för avdragsrätten följande särskilt angivna villkor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

Vissa inkomstslag

Den huvudsakliga verksamheten för det företag som lämnar eller mottar koncernbidrag skall avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse.

Av propositionen framgår, att departementschefen inte ansåg sig kunna förorda utredningens förslag att koncernbidraget — om mottagareföretagets huvudsakliga verksamhet inte avser något av nämnda inkomstslag — skulle anses som intäkt i förvärvskälla inom det inkomstslag, i vilket det utgivande företaget erhållit avdrag för bidraget, dvs. i en förvärvskälla som mottagareföretaget inte hade. Med påpekande av att företagen i regel endast har en förvärvskälla framhöll departementschefen att, om givare- eller mottagareföretaget skulle ha flera förvärvskällor, av praktiska skäl som huvudregel bör gälla att koncernbidraget skall hänföras till den förvärvskälla som motsvarar den huvudsakliga verksamheten. Om det med hänsyn till speciella förhållanden, t. ex. på grund av sambandet mellan vissa förvärvskällor som givare- och mottagareföretagen bedriver, är uppenbart att bidraget hos något av företagen hänför sig till annan förvärvskälla än den huvudsakliga verksamheten, skall enligt departementschefen huvudregeln dock kunna frångås.

Öppen redovisning

Såväl givaren som mottagaren av bidraget skall öppet redovisa detta till samma års taxering i självdeklaration eller därvid fogad bilaga.

Av propositionen framgår, att kravet på öppen redovisning innebär att det belopp, varmed överföring skett, skall anges. Har överföring skett genom avvikelse från normal prissättning, kan det exakta beloppet vara svårt att fastställa. Företaget skall då meddela detta och uppge det belopp, som beräknas ha blivit överfört. Annars kan det givande företaget inte påräkna avdragsrätt enligt de nya reglerna. En annan sak är att avdragsrätt ändå kan föreligga, nämligen om bidraget är att anse som driftkostnad.

Förutsättningen att frågan om avdragsrätt för givaren och om skattskyldighet för mottagaren skall prövas vid samma års taxering, innebär inte att räkenskapsåren för de båda företagen behöver sammanfalla.

I detta sammanhang kan framhållas att öppet koncernbidrag varom nu är fråga enligt uttrycklig bestämmelse får åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligger.

Ägareförhållandet mellan moder- och dotterföretag

Om koncernbidraget lämnats av moderföretaget till ett dotterbolag eller av ett dotterbolag till ett moderföretag, gäller att moderföretaget skall ha ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget under hela beskattningsåret för båda företagen i fråga eller sedan dotterbolaget började driva verksamheten av något slag.

Moderföretagets skattefrihet för utdelningsinkomst

Om koncernbidrag lämnats av dotterbolag till moderföretaget förutsättes att moderföretaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna.

Detta villkor har, såsom redan antytts, uppställts för att förhindra ett kringgående av gällande regler om kedjebe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

skattning. I vissa fall är moderföretags skattskyldighet för mottagaren utdelning beroende av i vilken utsträckning moderföretaget självt verkställt utdelning till sina aktieägare. Så är t. ex. fallet, när moderföretaget är ett fåmansföretag (familjeföretag) och aktierna i dotterbolaget inte utgör organisationsaktier. Enligt 54 § tredje stycket KL är moderföretag i detta fall befriat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget endast om det visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna. Vidare kan erinras om de särskilda bestämmelserna i den s. k. Annellagen. Är moderföretaget ett förvaltningsföretag eller ett investmentföretag, är det enligt dessa sistnämnda bestämmelser befriat från skattskyldighet för mottagen utdelning endast om företaget självt verkställt utdelning i viss relation till den mottagna utdelningen. Eftersom det, när dotterbolagets avdragsrätt för koncernbidraget bedömes, inte alltid är möjligt avgöra om och i vad mån moderföretaget uppfyllt de nämnda förutsättningarna för skattefrihet för utdelning — den egna utdelningen verkställs ju oftast vid en senare tidpunkt — gäller alltså ingen avdragsrätt i fall som dessa, när skattefriheten för utdelning är beroende av den egna utdelningen. Förutsättning för dotterbolagets rätt till avdrag för öppet redovisat koncernbidrag till moderföretaget är således, att moderföretaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning oberoende av i vilken omfattning det självt utdelat vinstmedel till delägarna.

Bidrag mellan systerbolag

Lämnas koncernbidrag av ett dotterbolag till annat dotterbolag som ägs av samma moderföretag, gäller i konsekvens med det förut sagda såsom villkor för avdragsrätten att moderföretaget ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolagen under hela beskattningsåret för båda dotterbolagen eller i vart fall sedan dessa började driva verksamhet av något slag. Dessutom krävs, att moderföretaget är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda dotterbolagen eller också är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det dotterbolag som lämnat bidraget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna.

Då fråga är om koncernbidrag mellan två dotterbolag, som till minst nio tiondelar direkt ägs av moderföretaget, har man måst förhindra att reglerna om kedjebeskattning på en omväg sättes ur kraft. Läget kompliceras av att moderföretaget kan vara skattskyldigt för utdelning från det ena dotterbolaget men inte för utdelning från det andra. Det har då gällt att tillse att inte vinst på detta sistnämnda bolag utan kedjebeskattning överföres till moderföretaget genom det dotterbolag, för vars utdelning moderföretaget inte är skattskyldigt. Man kan här, såsom framgår av betänkandet och propositionen, tänka sig olika situationer. Om moderföretaget, oavsett den egna utdelningen, är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det dotterbolag, som lämnar koncernbidrag till ett systerbolag, kan avdrag medges för koncernbidraget. Det har då ingen betydelse, hur det förhåller sig med moderföretagets skattskyldighet för utdelning från det mottagande dotterbolaget. I fråga om avdragsrätten gäller emellertid detsamma, om moderföretagets skattskyldighet eller skattefrihet för utdelning från såväl givarebolaget som mot-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

tagarebolaget är lika beroende av moderföretagets egen utdelning, t. ex. då moderföretaget är ett fåmansföretag. Likaså gäller detsamma, om moderbolaget, oavsett den egna utdelningen, är skattskyldigt för utdelning från båda dotterbolagen.

Mot bakgrund av de olika situationer som sålunda kan förekomma har i lagtexten såsom förutsättning för rätt till avdrag för koncernbidrag mellan dotterbolag i fall som här avses uppställts, att moderföretaget antingen är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda dotterbolagen eller är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det bidragslämnande bolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna.

I Skattenytt 1966 sid. 56 har i en litteraturanmälan av tidskriftens huvudredaktör, kammarrättsrådet Hans Bylin, ifrågasatts om motiven på denna punkt stämmer med lagtexten. Ett förtydligande är därför på sin plats, trots det merutrymme, som det kräver i denna framställning.

I lagtexten har frågan om avdragsrätten gjorts beroende på vad man vid taxeringen *vet* om moderföretagets skattskyldighet eller frihet från skattskyldighet för utdelning från dotterbolagen. Ett fall, då avdragsrätt föreligger, är således för handen när det kan konstateras, att moderföretaget utan vidare är fritt från skattskyldighet för utdelning från det dotterbolag som lämnat koncernbidraget, vare sig moderföretaget verkställt utdelning i viss omfattning eller ej (t. ex. när det dotterbolag som lämnat koncernbidraget är ett organisationsbolag till moderföretaget). Detta är det fall som nämnts sist i lagtexten. Häri inkluderas givetvis även det fallet att utdelningen från båda dotterbolagen är på motsvarande sätt skattefri för moderföretaget (t. ex. båda dotterbolagen är organisationsbolag till moderföretaget). Det sistnämnda fallet kan emellertid också gå in under det andra i lagtexten omnämnda huvudfallet, nämligen det som föreligger när moderföretaget är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda dotterbolagen. Även om detta senare led i lagtexten i sin tur kan syfta på olika situationer, är den gemensamma utgångspunkten här, i motsats till det förra fallet, att, när avdragsrätten beträffande koncernbidraget skall fastställas, frågan om moderföretagets skattskyldighet för utdelning måste bedömas på *samma* sätt i förhållande till *båda* dotterbolagen.

Tre situationer kan här komma i betraktande. En är den nyss nämnda då utdelningen från båda dotterbolagen är utan vidare skattefri för moderbolaget. Denna situation är emellertid av mindre intresse här, eftersom det omfattas av det första huvudfallet — det räcker ju att konstatera skattefriheten i förhållande till det dotterbolag som lämnat koncernbidraget. En andra situation är, att moderföretaget är ovillkorligen skattskyldigt för utdelning från båda dotterbolagen (aktierna i dotterbolagen utgör t. ex. lagertillgång i moderföretagets byggnadsrörelse). Den tredje situationen slutligen är den som föreligger när moderföretaget är t. ex. ett fåmansföretag (familjeföretag) eller ett förvaltningsföretag, beträffande vilket frågan om skattskyldighet för utdelning i förhållande till *båda* dotterbolagen med hänsyn till reglerna i 54 § KL resp. i den s. k. Annell-lagen är lika beroende av moderbolagets egen utdelning. Detta är såsom framgått av det föregående en av de situationer som omnämndes redan i det betän-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

kande som föregick lagen. Också i denna situation är moderbolaget antingen skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda bolagen. Vilketdera — skattskyldighet eller skattefrihet — som föreligger är det emellertid inte säkert att man omedelbart kan fastställa vid en bedömning av det ena dotterbolagets rätt till avdrag för koncernbidrag till systerbolaget. Men man vet likväl i ett sådant läge att man i förhållande till *båda* dotterbolagen måste slutligen komma till *ettdera* alternativet beträffande moderföretagets skattskyldighet, beroende på den utdelning moderföretaget kan visa sig ha verkställt. Är moderföretagets skattskyldighet eller skattefrihet för utdelning från såväl givarebolaget som mottagarebolaget på nu angivna sätt lika beroende av moderbolagets egen utdelning, bör alltså avdragsrätt för koncernbidraget föreligga i enlighet med vad som förutsatts i motiven.

Med utgångspunkt från vad som här anförts angående koncernbidrag mellan systerbolag kan beträffande det exempel som anförts av Bylin i det angivna sammanhanget sägas följande. Enligt exemplet — som avser ett sällan förekommande fall — äger ett rörelsedrivande fåmansbolag A dotterbolagen B och C, av vilka B förvaltar en jordbruksfastighet och C utgör organisationsbolag till A. Moderbolaget A förutsätts vara ett "vitt" bolag och skulle enlig Bylin således vara skattefritt för utdelning från såväl B som C. Bylin antar att B äger rätt till avdrag för koncernbidrag till C "då lagtexten synes tala för avdrag i det skisserade fallet".

Härom är emellertid att säga att det för beskattningsfrågans rätta bedömande inte räcker att konstatera att A är ett s. k. vitt bolag med hänsyn till sin *tidigare* utdelningspolitik. Ett "vitt" bolag kan nämligen bli "svart", om den hittills förda utdelningspolitiken ändras så att utdelning sker i mindre omfattning än tidigare eller helt underlåtes. Eftersom förutsättningarna för avdragsrätt enligt reglerna för koncernbidrag uppställts i speciellt syfte att förhindra ett kringgående av reglerna om dubbel- eller kedjebeskattning av bolagens vinstutdelning, gäller det här att bedöma om moderbolaget A skulle ha varit frikallat från skattskyldighet för det belopp som B lämnar C såsom koncernbidrag, om beloppet i stället tillförts A från B i form av utdelning. Om detta vet man dock ingenting, eftersom man i detta läge inte kan veta om denna utdelningsinkomst skulle ha vidareutdelats av A i tillräcklig omfattning. Vid avdragsrättens bedömande vet man m. a. o. inte om A är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från B. Däremot vet man att A under alla förhållanden är befriat från skattskyldighet för utdelning från C. Än mindre kan det därför — såsom också påpekats av Bylin — sägas, att A:s skattefrihet för utdelning från dotterbolagen är lika beroende av moderbolagets egen utdelning. Slutsatsen måste därför bli att koncernbidrag inte med avdragsrätt kan lämnas från B till C. Är moderbolaget ett fåmansbolag kan öppet koncernbidrag tydligen inte ifrågakomma från ett dotterbolag som är förvaltningsbolag till ett systerbolag som är organisationsbolag (däremot kan det enligt det tidigare förda resonemanget gå i den omvända riktningen). Detta följer av lagen och dess motiv och den av Bylin ifrågasatta motsättningen föreligger således inte.[1]

[1] Red. är tacksam för detta klarläggande. Man håller med författaren om att man med stöd av motiven måste komma till samma resultat som han. Det är dock stor risk för att av motiven opåverkade läsare tolkar lagtexten på motsatt sätt. *Red.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

Koncernbidrag från moderföretag till icke direktägt bolag

Tanken att öppet redovisade koncernbidrag skall kunna skattemässigt godtagas inom en helägd koncern har, såsom framgått av det förut anförda, kunnat beaktas i första hand beträffande moderföretag och dess direktägda dotterbolag. Emellertid har behovet av skattemässigt godkända koncernbidrag i viss utsträckning kunnat tillgodoses även beträffande bolag som är underordnade i förhållande till moderföretaget men som inte ägs direkt av detsamma. Det är här endast fråga om koncernbidrag i riktning från moderföretaget eller m. a. o. fall, då någon kollision med utdelningsbeskattningen inte föreligger. I fråga om ägareförhållandena har uppställts villkoret, att det bolag som mottagit bidraget genom fusioner enligt 174 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag skall kunna bringas att uppgå i det bolag som lämnat bidraget. Är moderföretaget en ekonomisk förening som lämnat bidrag till ett underordnat bolag, som inte är direktägt, skall motsvarande gälla om detta sistnämnda bolag genom fusion som nyss sagts kunna uppgå i ett av föreningen direktägt dotterbolag. Möjligheten till fusion skall ha funnits under hela beskattningsåret för det givande och det mottagande företaget eller sedan det bolag som mottagit bidraget började verksamhet av något slag. Bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag har i detta sammanhang likställts med aktiebolag. Det skall således anses som om bestämmelserna i 174 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag varit tillämpliga på dessa båda företagsformer. Om möjlighet till fusion funnits eller anses ha förelegat enligt det sagda, har moderföretaget rätt till avdrag för koncernbidrag till annat koncernbolag under de förutsättningar som i övrigt gäller för sådant avdrag.

2. Vinstöverföring enligt 57 § 3 mom. KL (mellan kommuner)

De ändrade reglerna berör även bestämmelser i 57 § 3 mom. KL angående sådan inkomstöverföring från en kommun till en annan som föranletts av onormal prissättning vid avtal mellan företag som är förenade med varandra i intressegemenskap. Den tidigare bestämmelsen ansågs ineffektiv med hänsyn till kravet att avvikelsen från det normala priset skulle vara "avsevärd". Nu gäller i stället att prisavvikelsen skall ha föranlett att inkomst *i icke oväsentlig mån* redovisas inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats om intressegemenskap inte förefunnits. Regeln skall äga motsvarande tillämpning om inkomstöverföring i icke oväsentlig mån föranletts av öppet koncernbidrag.

Av propositionen framgår att vinstöverföring i och för sig kan få användas för *förlustutjämning* vid den kommunala taxeringen även när det gäller olika kommuner. Enligt departementschefen kan en sådan förlustutjämning i flertalet fall godtas, när vinstöverföring skett via prissättningen på varor och tjänster vid affärer mellan företagen. Det finns då i regel sådant samband mellan verksamheterna att de skulle ha bedömts som en förvärvskälla, om de drivits av samma företag. Annorlunda kan det vara när det gäller koncernbidrag. Enligt departementschefen får det ankomma på prövningsnämnderna att bedömma om en för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

lustutjämning bör tillåtas eller om det mottagande företaget skall beskattas i givareföretagets kommun för större belopp än som motsvarar dess behållna inkomst.

Det tidigare använda uttrycket "rörelseidkare" har utbytts mot det något vidsträcktare uttrycket "näringsidkare", som innefattar även skattskyldig som bedriver jordbruk.

I utredningsbetänkandet hade Skatteutredningen föreslagit en mera allmän reglering av dolda vinstöverföringar mellan här i riket skattskyldiga företag. De föreslagna bestämmelserna var avsedda att tillämpas även vid den statliga inkomsttaxeringen. Utredningens förslag — se härom en redogörelse i Skattenytt 1964 sid. 356 — fick emellertid ett blandat mottagande. Departementschefen hade därför kommit till uppfattningen att man tills vidare borde begränsa sig till att öka möjligheterna att vid inkomstberäkningen återföra sådana vinstöverförigar via prissättningen som obehörigen påverkar kommunernas beskattningsunderlag. I anslutning härtill anförde departementschefen i propositionen följande.

Det förhållandet att möjligheten att göra dolda vinstöverföringar inte författningsmässigt regleras i andra fall än när det är fråga om vinstöverföring till utlandet eller mellan olika kommuner innebär enligt min mening inte att en obegränsad rätt till vinstutjämning via prissättningen i övrigt alltid skall föreligga. Å andra sidan anser jag i likhet med flera remissinstanser, att en omräkning inte bör ske av de berörda företagens inkomster på grund av att de sinsemellan tillämpat onormal prissättning, om samma vinstöverföring skulle ha godkänts i form av öppet koncernbidrag på sätt jag nyss förordat. Lämnas uppgift om överföringen i deklarationen bör den behandlas som öppet koncernbidrag. I de fall då en resultatutjämning genom sådant koncernbidrag inte är medgiven bör emellertid vinstöverföringen via prissättning liksom hittills skett i praxis godtas skattemässigt endast inom vissa gränser. Är avvikelsen i prissättningen alltför stor kan det, som utredningen framhåller, inte längre sägas vara fråga om en prissättning i egentlig mening vid affärer mellan företagen. Det är då fråga om en vinstdisposition och inte om omkostnad och intäkt i förvärvskälla. Det får ankomma på riksskattenämnden att här söka ge vägledande anvisningar för att åstadkomma en enhetlig tillämpning. Det ligger i sakens natur att den onormala prissättningen alltid skall underkännas, när vinstöverföringen är ett led i åtgöranden, som syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende. Således skall onormal prissättning inte godtas om den som tillförs vinst är skattskyldig för utdelning från givaren. Då det gäller vinstöverföring mellan två företag genom prissättning på varor och tjänsteprestationer vid affärer mellan företagen, står dock företagen i regel i sådant förhållande till varandra att — om det ena företaget äger aktier i det andra — dessa aktier utgör organisationsaktier. Vinstöverföringen bör då inte anses innebära att gällande regler om dubbelbeskattning och kedjebeskattning kringgås.

3. Vinstöverföring enligt 43 § 1 mom. KL (till utlandet)

Även i fråga om vinstöverföringarna till utlandet genom onormal prissättning, vilka hittills reglerats i 43 § KL, har införts vissa modifikationer. För att sådana vinstöverföringar skall kunna underkännas fordras inte längre att hemmaföretagets inkomst blivit "avsevärt" lägre än den eljest skulle ha blivit. En justering av inkomstberäkningen kan i och för sig ske om blott en avvikelse från

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

den normala prissättningen kan konstateras. Därmed har bestämmelsen i fråga, som nu återfinnes i ett första moment av paragrafen, bringats i bättre överensstämmelse med de regler som intagits i åtskilliga dubbelbeskattningsavtal. Vidare har den ändrade bestämmelsen gjorts tillämplig inte endast, såsom hittills, på vinstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag utan även på motsvarande överföringar från svenska moderbolag till utländska dotterbolag.

Av anvisningarna till bestämmelsen framgår att tillämpningen av densamma bör ske med särskild försiktighet, när det gäller affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag, med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i dylika fall. Den låga prissättningen kan t. ex. vara nödvändig för att möjliggöra för dotterföretaget att bygga upp en marknad i utlandet, och dotterföretaget redovisar kanske trots de låga inköpspriserna inte några vinster. Detta gäller framför allt under uppbyggnadsskedet.

Då det i regel krävs en taxeringsrevision för att undersöka prissättningen och möjligheterna för taxeringsnämnderna att införskaffa uppgifter som är tillräckliga för att motivera att bestämmelserna i 43 § 1 mom. KL tillämpas är mycket små, har bedömningen av dessa frågor enligt föreskrift i 67 § TF överlåtits på prövningsnämnderna liksom fallet är beträffande tillämpningen av bestämmelsen i 57 § 3 mom. KL.

4. S. k. kommissionärsbolag

I ett andra moment av 43 § KL har införts en bestämmelse angående de s. k. kommissionärsbolagen. Dessa utgör i regel osjälvständiga dotterföretag till ett huvudföretag som är moderföretag. I realiteten är dessa dotterföretag, som oftast kan betecknas såsom skalbolag, en integrerande del av huvudföretagets rörelse och de redovisar i samband med bokslutet sin vinst eller förlust till huvudföretaget. Det s. k. kommissionärsbolaget äger i regel, med undantag av en fordran på huvudföretaget, inga egna tillgånger, utom möjligen en fastighet, i vilken huvudföretagets rörelse bedrivs, eller vissa maskiner eller inventarier, vilka liksom fastigheten kan uthyras till huvudföretaget för att användas i dess rörelse.

Enligt betänkandet var det i förevarande skattesammanhang väsentliga, att den inkomst, som uppkommit genom dotterföretagets rörelse på grund av att den redovisades hos moderföretaget, kunde komma att undgå beskattning i den kommun, där den rätteligen bort beskattas. Det fasta driftstället är nämligen beläget i den eller de kommuner, där dotterföretaget bedrivit rörelsen och inte där moderföretaget formellt redovisat vinsten. Enligt utredningen borde egentligen rörelsekommunens befogade anspråk på att få beskatta den vinst, som hänför sig till den inom kommunen bedrivna rörelsen, tillgodoses även beträffande de s. k. kommissionärsbolagen.

Beträffande dessa företag gäller därför enligt den nya bestämmelsen att huvudföretaget skall anses ha drivit kommissionärsföretagets rörelse. Förutsättning härför är att det speciella kommissionärsförhållandet bestått under hela beskattningsåret för båda företagen i fråga eller sedan kommissionärsföretaget började verksamhet av något slag. Vidare

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

skall beskattningsåren för båda företagen ha utgått vid samma tidpunkt.

Av bestämmelsen framgår att såväl huvudföretaget som det s. k. kommissionärsföretaget kan vara antingen svenskt aktiebolag eller förening enligt 1 § lagen om ekonomiska föreningar. Kännetecknande för kommissionärföretaget är enligt bestämmelsen i fråga, att detsamma drivit rörelse i eget namn uteslutande för huvudföretagets räkning utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning, och att därför inkomsten av kommissionärsföretagets rörelse redovisas hos huvudföretaget.

Bestämmelsen innebär således att, om kommissionärsföretaget drivit rörelse från flera fasta driftställen, huvudföretagets inkomst skall fördelas även på dessa driftställen. Denna fördelning kan i sin tur ha betydelse för beskattningsortens bestämmande vid kommunaltaxeringen.

5. Avdrag för ackordsförlust i vissa fall

Med hänsyn bl. a. till att efterskänkande av en fordran i vissa fall kan innebära en vinstöverföring, som har samma effekt som ett öppet koncernbidrag, hade i utredningsbetänkandet föreslagits införande av en generell beskattning av ackordsvinster. De invändningar som från remisssinstansernas sida riktades mot detta förslag ansågs emellertid vara så vägande att departementschefen inte ansåg sig kunna tillstyrka detsamma. Däremot tillstyrkte han i likhet med remissinstanserna utredningens förslag till en särskild reglering av det fall att efterskänkandet av en skuld har sin grund i den intressegemenskap som råder mellan borgenär och gäldenär.

Den nya regeln återfinns nu såsom ett andra stycke i punkten 10 av anvisningarna till 29 § KL.

Av anvisningspunkten i dess hittillsvarande lydelse framgår, att till driftförlust, som en rörelseidkare kan ha anledning att räkna med, hör bl. a. till följd av köpares insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som han fört i handel eller tillverkat. Sådan förlust är således att anse som en avdragsgill omkostnad. Vad som sålunda gäller enligt denna anvisningspunkt skall alltjämt gälla som en allmän huvudregel.

Däremot skall den nya regeln gälla i de fall, då intressegemenskap föreligger mellan borgenären och gäldenären. I sådana fall kan ackord innebära en vinstöverföring till gäldenären. Enligt den nya regeln skall en vinstöverföring i denna form behandlas på samma sätt som ett öppet koncernbidrag. Avdrag skall alltså beviljas borgenären under samma förutsättningar, som skall gälla för dylika bidrag. Härigenom beaktas automatiskt att ackordet, i likhet med koncernbidraget, i vissa situationer kan vara att anse såsom förtäckt utdelning. Vidare blir bestämmelserna i 57 § 3 mom. andra stycket KL tillämpliga.

Stundom kan emellertid, när intressegemenskap föreligger, omständigheterna vara sådana, att borgenären bör erhålla avdrag för ackordsförlusten, oavsett om han varit berättigad till avdrag för ett koncernbidrag till gäldenären. Av utredningens betänkande framgår, att avdrag bör kunna medges, om ackordet uppenbarligen inte har sin grund i inressegemenskapen utan kan antas vara affärsmässigt betingat. Ett sådant antagande är befogat, om jämväl andra borgenärer lämnat ackord i motsvarande utsträck-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38

Några synpunkter på nya självrättelseförfarandet

Av taxeringsintendenten Jan Sundin

I denna tidskrift årgång 1965, sid, 387 ff, har kammarrättsassessorn S. Widmark lämnat en kortfattad redogörelse för de nya bestämmelserna i 72 a § i taxeringsförordningen. I anslutning till denna artikel vill jag anföra några synpunkter.

Varuskattetaxering och skogvårdsunderlag

Enligt såväl första som andra stycket av paragrafen — således vid samtliga rättelsefall — får rättelse ske av taxering för inkomst och förmögenhet. Uteslutna är sålunda taxering för allmän varuskatt samt underlag för beräkning av skogsvårdsavgift. I fråga om varuskattetaxering har i propositionen (sid. 45) uttryckligen uttalats, att de nya bestämmelserna icke rör sådan taxering. Rörande skogsvårdsunderlag har ingenting sagts i förarbetena. Motivet för att på detta sätt begränsa möjligheterna att rätta felaktigheter torde kunna ifrågasättas. Vad angår taxering till varuskatt kan man måhända anföra, att lokal skattemyndighet icke tager befattning med längdföring eller debitering av sådan skatt, när fråga är om rörelseidkare, och att sådan taxering därför bör undantagas. Emellertid längdföres taxering till allmän varuskatt för jordbrukare i samma längd som jordbrukarens inkomsttaxering; längdföringsmyndighet är i båda fallen densamma. Erfarenheten visar, att såväl felaktigheter i fråga om längdföring av taxering till varuskatt som felräkningar kan förekomma. Samma förhållande gäller i fråga om skogsvårdsunderlag. Det är svårt att förstå, att lokal skattemyndighet äger rätta t. ex. uppenbar felaktighet i fråga om belopp, som angiver fastighets taxeringsvärde, när det gäller inkomst- och

---

ning och deras fordringar inte är alltför obetydliga. Vidare kan omständigheterna ge vid handen, att gäldenären verkligen är på obestånd. Detta obestånd måste emellertid visas ha uppkommit oberoende av intressegemenskapen. Om förhållandet mellan borgenären och gäldenären är sådant, att det ena företaget så gott som helt behärskas av det andra, behöver det inte innebära någon verklig insolvens, om gäldenären uppvisar ett bokslut som utvisar en större förlust. Det kan i själva verket vara fråga om en borgenärens förlust, som mer än väl uppvägs av vinsten på hans verksamhet. Förhållandet är ett annat, då intressegemenskap visserligen föreligger mellan borgenärer och gäldenärer men denna intressegemenskap likväl är så pass obetydlig och outvecklad, att gäldenärens obestånd framstår som det verkliga resultatet av gäldenärens egna självständiga verksamhet. I sådant fall bör borgenären erhålla avdrag för ackordsförlusten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:38