

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 10 1978

Utländska bolags etablering och beskattning i Sverige

Av jur kand Jan-Henrik Norden

1. Inledning

Den sedan andra världskriget alltmer ökade internationaliseringen av det svenska näringslivet har medfört att nya frågeställningar inom bl a skatterätten kommit att aktualiseras. Svenska och utländska företag etablerar sig i allt högre grad över nationsgränserna, vilket för företagen medför helt nya möjligheter när det gäller att omplacera beskattade och obeskattade vinstmedel, som uppkommit i ett land med jämförelsevis högt skattetryck till lågskatteland, s k "tax havens".

Jag har valt att behandla de skatterättsliga regler som gäller där utländska företag etablerar sig i Sverige, alltså där det utländska företaget är moderbolag och det svenska företaget är dotterbolag eller liknande. Härvid beröres de olika sätt som står till buds för ett utländskt företag att driva näring här i riket, svensk skattemyndighets behandling av de olika rörelseformerna samt de transaktioner som kan tänkas förekomma.

Tillgänglig litteratur behandlar det aktuella problemområdet, i de få fall det över huvud taget beröres, på ett mycket styvmoderligt sätt. Detta i motsats till den uppmärksamhet svenska utlandsetableringar har rönt. Mitt syfte med denna artikel är därför att, fastän översiktligt och utan anspråk på fullständighet, redogöra för reglerna inom denna begränsade sektor av skatterätten.

På ett par ställen nämns dubbelbeskattningsavtal. Dessa är ingångna mellan Sverige och främmande stater. Överenskommelserna gäller vilken stat beskattningsrätten skall tilläggas för fall där en inkomst skulle kunna träffas av flera staters beskattning samtidigt. Jag nöjer mig med detta och undviker att fördjupa mig i de problem som aktualiseras i och med dessa avtal, då litteraturen rörande dubbelbeskattningsproblematiken är fyllig och i det närmaste heltäckande. Läsaren bör dock vid ett studium av föreliggande arbete tänka på att eventuella dubbelbeskattningsavtal med olika stater kan komma att modifiera eller helt ändra regler och skattesatser beträffande de olika avsnitten.

2. Utländska bolag

Kommunalskattelagen /KL/ använder beteckningen utländskt bolag på ett flertal ställen, bl a i 53§ 1 mom g, där utländska bolags skattskyldighet fastslås. Denna regel har sin pendang i 6§ 1 mom c Lagen om statlig inkomstskatt /SI/ och 6§ 1 mom c Lagen om statlig förmögenhetsskatt /SF/.

Någon definition av uttrycket utländskt bolag ger inte KL. Däremot sägs i 67§ KL, 16§ 2 mom SI samt 16§ 2 mom SF vad som är att jämställa med utländskt bolag.

”Med utländskt bolag likställs i denna lag främmande stat samt utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening ävensom annan här i riket icke hemmahörande juridisk person”.

Det centrala i detta stycke är de sista orden — här i riket icke hemmahörande juridisk person. Vilka juridiska personer anses då som icke här i riket hemmahörande?

För bestämmande av juridiska personers nationalitet finns det två huvudprinciper: Den ena principen låter formella kriterier vara avgörande. Nationaliteten hos en juridisk person bestäms här med hänsyn till var den bildats och registrerats, var dess styrelse har sitt stadgeenliga säte etc. Enligt den andra principen är det avgörande var den verkliga ledningen av den juridiska personen utövas. Detta är den inställning till frågan som OECD har i sitt modellavtal av år 1963 om undvikande av dubbelbeskattning. I den regel där ett bolags hemort bestäms enligt modellavtalet, skall avgörande vara ”the place of effective management” eller ”the place where its business is managed and controlled”.

Svensk rätt tillämpar med ett undantag den första principen, d v s formella kriterier tillmäts störst betydelse. Undantaget finns i 64 § 2 mom KL och 3§ 1 st SI.

”Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen äges eller på annat därmed jämförligt sätt innehaves av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom”.

Undantaget gäller alltså svenskkontrollerade utländska holdingbolag och har tillkommit för att möjliggöra en svensk beskattning av dessa.

Bolagsskatteberedningen anförde i prop 1933:171 rörande detta bl a:

”Med den överflyttning av bolag till främmande länder för att undgå skatt, som numera äger rum, kan det anses naturligt att man i många länder alltmer målmedvetet inställt sig på att behandla som inländska även sådana utomlands registrerade bolag, vilkas verkliga ledningar befinner sig i det egna landet”. (Jämför här vad som ovan sades i ramavtalet som OECD uppställt)

Beredningen fortsätter:

”Gäller det bolag, som i verkligheten äro svenska, ehuru de låtit registrera sig utomlands, finns ingen grundad anledning, varför de ej skulle i beskattningsavseende behandlas såsom svenska. Samtidigt torde man dock av praktiska skäl böra vidhålla den nuvarande vägen, att i Sverige registrerade bolag alltid skola betraktas som svenska”.

Beredningen finner att eventuella kollisionfall bör kunna undanröjas genom dubbelbeskattningsavtal. Slutligen fastslår beredningen att ovan nämnda regler torde begränsas till att gälla endast bolag med svenska intressenter, vars verksamhet huvudsakligen består av förvaltning av eller handel med fastigheter i Sverige eller värdepapper. Det är således ej avsett att under regeln inbegripa industri- eller handelsbolag i utlandet, som är utländska dotterbolag.

Ifrågavarande utländska bolag, som alltså blivit att betrakta som svensk ekonomisk förening, beskattas enligt förordningen om ersättningskatt av den 26/6 1933, samt enligt kupongskattelagen av den 20/11 1970/KupL/.

4§ KupL hänvisar beträffande skattskyldigheten för utländska bolag till 16§ 2 mom SI, utan att något undantag görs för företag i 64§ 2 mom KL (3§ SI). I 64§ 2 mom KL omnämnda företag torde därför, även om de jämlikt KL och SI blivit jämställda med svenska ekonomiska föreningar, fortfarande vara skyldiga att erlägga kupongskatt. KupL är ett substitut för den statliga inkomstskatten och kupongbeskattningen bör därför inhiberas, då skattskyldighet till statlig inkomstskatt inträder.

Återgår vi efter denna parentes beträffande holdingbolagen till 67§ KL, som nämndes ovan, så likställs med utländskt bolag:

” . . . ävensom annan här i riket icke hemmahörande juridisk person”.

Det är oklart vad som menas med detta. Är det så, att begreppet endast omfattar sådana associationer som är juridiska personer, eller menas endast med detta att här i riket icke hemmahörande personer likställs i lagen med utländska bolag? Detta vore i så fall en tolkning, som torde ge plats för att även andra bolagstyper som saknar rättssubjektivitet skulle inrymmas i begreppet utländskt bolag.

Om vi så ser på problemet ur en annan vinkel, så kan man fråga sig vilket lands regler om rättssubjektivitet som skall tillmätas betydelse vid bedömningen av om associationen ifråga är en juridisk person eller inte.

Överensstämmer den svenska och den utländska statens lagstiftning på detta område föreligger inget problem.

Men kommer reglerna om utländskt bolag (om vi för enkelhetens skull förutsätter att det enligt 67§ KL fordras att det rör sig om en juridisk person) att tillämpas på en association, som enligt hemlandets lag inte har rättssubjektivitet, men som uppfyller de i svensk lag ställda kraven för att sådan skall föreligga?

Här är rättsläget något klarare. Man torde med fog kunna säga att det avgörande är om sammanslutningen är en juridisk person enligt svensk rätt. Detta framgår analogivis ur 53§ 3 mom 3 st KL. Där stadgas beträffande oskiftade dödsbon att, för senare beskattningsår än det då dödsfallet inträffade, taxeras oskiftat dödsbo om den avlidne vid sitt frånfälle inte var bosatt i Sverige, som en här i riket icke hemmahörande juridisk person. Detta gäller även om dödsboet inte enligt den interna rätten är vare sig skatte- eller rättssubjekt. (Jfr även 38§ anvisn p 3).

Till stöd för detta betraktelsesätt torde också kunna anföras dels RÅ 1918 ref 29, och dels riksskattenämnden /RN/ 1955 nr 1:2. I båda fallen har reglerna om utländska bolag tillämpats i det ena fallet på ett österrikiskt handelsbolag och i det andra på ett danskt intresseskab, ingetdera är enligt resp hemlands regler, åtminstone i skatterättsligt hänseende, att betrakta som juridiska personer.

Sammanfattningsvis kan sägas att den förmodliga tolkningen av 67§ KL är att rättssubjektivitet fordras för att en association skall kunna bli att betrakta som bolag i paragrafens mening och att det är svensk rätts regler som är avgörande för om en sammanslutning är att anse som en juridisk person. Nationaliteten hos bolaget avgörs som ovan nämnts beroende på var bolaget är registrerat, och om registrering ej krävs, beroende på var styrelsen har sitt säte eller var verksamheten bedrivs.

2. 1 *Fiscus kontakt med utländska bolag*

Svensk beskattningsmyndighet börjar först intressera sig för utländska bolag då viss anknytning till Sverige föreligger. Så är fallet dels då bolaget erhåller inkomster från Sverige resp har förmögenhet här i landet, dels då bolaget driver rörelse här i riket.

Till skillnad från svenska bolag, som i Sverige är obegränsat skattskyldiga, dvs här har att utge skatt för all inkomst som de förvärvar samt för all förmögenhet som de äger i Sverige och utomlands, så är utländska bolag endast begränsat skattskyldiga i det att de här blott skall erlägga skatt för vissa inkomster och tillgångar.

Ramen för skattskyldigheten ges i 53 § 1 mom g KL, 6 § 1 mom c SI samt 6§ 1 mom c SF. Av dessa paragrafer framgår att utländska bolag är skattskyldiga för inkomst av här belägen fastighet (regleras i 26—31§§ KL), här bedriven rörelse (rörelse definieras i 27§ KL och beskattningen sker enligt

28—30§§ KL) samt för realisationsvinst vid icke yrkesmässig försäljning av sådana tillgångar (35—37§§ KL).

Förmögenhetsskatt utgår på förmögenhet som bolaget har här i riket. Härvid undantages uttryckligen svenska aktier och andelar i aktiefonder enär utdelningar på dessa, då gällande dubbelbeskattningsavtal saknas, träffas av en 30%-ig kupongskatt som skall ersätta både inkomst- och förmögenhetsskatt. Kupongskatten utgår enligt kupongskattelagens 4 och 5§§.

Skulle svenska aktier däremot vara nedlagda i rörelse här i riket, d v s ägas av det utländska bolagets här bedrivna rörelse, så blir det utländska bolaget förmögenhetsbeskattat för dessa.

För medel som i Sverige finns inestående på en bankräkning, placerade i obligationer, i in-teckningar eller som utländskt subjekt i övrigt här har utlånade, utgår ingen förmögenhetsskatt. Detta dock under förutsättning av att fordringen ej grundar sig på här i riket bedriven förvärvsverksamhet.

De räntor som låntagaren betalar den utländske långivaren på lånet blir varken belagda med statlig eller kommunal inkomstskatt, vilket alltså gör sådana inkomster skattefria. Detta torde även vara fallet med räntor som betalas av t ex ett svenskt dotterbolag på ett från dess moderbolag givet lån. Vi återkommer emellertid till detta nedan när övernormala räntor och oriktig prissättning behandlas.

3. Former för utländsk etablering i Sverige

Utländskt företag har möjlighet att i olika former bedriva rörelse här i landet. Vanligast är att dotterbolagsformen utnyttjas, men härutöver erbjuder lagen även möjlighet att öppna filial eller använda agent etc.

4. Dotterbolagets rättsställning

Bildandet av ett dotterbolag måste ske i aktiebolagets form. Reglerna om vad som fordras för bildandet av ett aktiebolag återfinns i aktiebolagslagen /ABL/ av år 1977.

För att erhålla registrering av bolaget fordras bl a att stiftarna/stiftaren är svenska fysiska eller juridiska personer, samt att styrelsen skall ha sitt säte i Sverige. Det finns inga regler som hindrar att när bolaget är vederbör-ligen bildat, merparten eller alla aktierna övertages av ett utländskt bolag eller av en utländsk fysisk person. Aktiebolaget är ändock fortfarande att anse som svenskt. Det är en svensk juridisk person, helt lydande under svensk lag, och beskattningsrättsligt obegränsat skattskyldig här i riket.

Skillnaden mellan ett utlandsägt svenskt aktiebolag och ett svenskägt dito är vissa regler i vad det gäller rätten att förvärva fast egendom och rät-ten att driva vissa näringar. Enligt Lagen om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom eller gruva eller aktier i vissa bolag av den 30/5

1916 1—5 §§ framgår, att ett utlandskontrollerat svenskt aktiebolag och svenskägt svenskt aktiebolag i vars bolagsordning det ej intagits förbehåll enligt ABL 17:1 beträffande utlännings rätt att förvärva aktier i bolaget är jämställda i det att de endast får förvärva fast egendom efter tillstånd i varje särskilt fall från länsstyrelsen i det län där egendom är belägen.

Ett svenskt dotterbolag utgör alltså en från det utländska moderbolaget helt fristående del, det är en självständig svensk juridisk person. Den intressegemenskap som råder företagen emellan går dock inte att bortse ifrån och det finns följaktligen regler som syftar till att stävja ett eventuellt missbruk av denna, mer om detta nedan.

4.1 Beskattningen vid dotterbolag

Svenska aktiebolag är i Sverige obegränsat skattskyldiga. Detta som sagt oberoende av om de är dotterbolag till utländska bolag eller ej.

Skattskyldigheten fastslås i 53§ 1 mom f KL och i 6§ 1 mom b SI:

”Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger. . . svenska aktiebolag. . . för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats”.

Den skatt som utgår är dels den lokalt betonade kommunalskatten, som är proportionell och varierar från kommun till kommun, men som genomsnittligt ligger något över 25%. Kommunal inkomstskatt uttages i kommun där företaget har antingen fast driftställe eller fast egendom.

Utöver den kommunala skatten uttages en statlig inkomstskatt, som när det gäller företaget också är proportionell, på 40%. Enär den kommunala skatten är avdragsgill från den till statlig beskattning taxerade inkomsten, stannar den effektiva skattesatsen dock vid omkring 55% i stället för att utgå med 65%, som den skulle gjort om denna avdragsrätt ej förelegat.

Från bruttointäkten ger lagen rätt till avdrag för driftkostnader, förluster samt till av- och nedskrivningar på anläggningstillgångar och lager m m. Förutom detta ges tillfälle till internationellt sett relativt liberala avsättningsmöjligheter till diverse fonder.

Aktiebolag förmögenhetsbeskattas ej. Detta framgår motsatsvis ur 6§ 1 mom b SF.

Vad som speciellt tilldrager sig vårt intresse är emellertid beskattningen av de medel som tillfaller det utländska moderbolaget.

Vinst som utdelas blir enligt vanliga regler för aktiebolag dubbelbeskattad här. Detta sker genom att dels företaget blir beskattat för sin inkomst av rörelse och att aktieägarna därefter i sin tur på utdelningen beskattas för inkomst av kapital.

Vad utländska aktieägare beträffar, så beskattas de för utdelningen endast genom att en 30%-ig skatt uttages. Detta sker enligt kupongskattelagen. Skatten, som är avsedd att ersätta såväl inkomst- som förmögenhetsskatt, är en källskatt som innehålles av utdelande företag, eller av värdepapperscentralen, beroende på om företaget är anslutet till VPC eller ej.

Skattesatsen är visserligen satt att enligt lägen utgå med 30%, men den kommer beroende på differenser i existerande dubbelbeskattningsavtal, i verkligheten att variera ganska mycket från land till land. Som exempel kan nämnas att medan utdelning till Sydafrika beskattas med 30%, så drabbas utdelning till Schweiz endast av 5% och utdelning till Frankrike undgår svensk beskattning helt.

Som berördes i inledningen så ger en etablering i flera länder bolaget stora möjligheter att manipulera med vinsterna i de olika länderna. Detta kan ske genom att man använder en från gängse marknadspris avvikande prissättning. Tar man för höga eller för låga priser på sina varor eller tjänster, kan man i princip relativt oförmärkt slussa kapital hit och dit över gränserna.

Syftet med dylika transaktioner är naturligtvis att undvika skatt i länder där beskattningen är hård, för att i stället låta tillgångarna komma tillsynes i ett lågskatteländ eller ett land där en eventuell vinst kan kvittas mot tidigare förluster etc.

Skulle ett svenskt dotterbolag söka överföra medel till sitt utländska moderbolag genom en exceptionell prissättning, eller på annat liknande sätt, så blir 43§ 1 mom KL (2 § 1 st SI) tillämplig. Den 43§ 1 mom KL lyder:

”Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, till följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bli, samt har tillika den, vilken inkomsten istället tillförts icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits”.

Det skall här vara fråga om en åtgärd av ekonomisk innebörd och någon bundenhet till vissa civilrättsliga handlingar föreligger alltså inte.

I RÅ 1952:39 aktualiserades frågan, huruvida ett genom oriktig prissättning överfört belopp även kunde anses utgöra förtäckt utdelning och i så fall om det utländska bolaget kunde påföras kupongskatt för beloppet.

Kammarrätten fann till skillnad från kupongskattenämnden att utbetalningen från det svenska företaget till det utländska bolaget inte kunde anses som utdelning på aktier, och att kupongbeskattning därmed ej kom ifråga.

Taxeringsintendenten, som besvärade sig över beslutet, motiverade sitt yrkande med:

”Att fråga icke syntes kunna vara om annan inkomst för det utländska bolaget, vilket ägde samtliga aktier i det svenska bolaget, än inkomst av förtäckt utdelning”.

Regeringsrätten förenade sig i sitt beslut om följande yttrande:

”Enär på grund av vad i målet förekommit ifrågakomma utbetalning från det svenska till det holländska bolaget måste anses utgöra sådan utdelning å svenska aktier för vilken det holländs-

ka bolaget är skyldigt utgöra kupongskatt, prövar Reg R rättvist att, med ändring av Kammar R:s utslag fastställa kupongskattenämndens beslut”.

Av detta framgår att förtäckt vinstutdelning genom onormal prissättning kan föreligga i fall där 43 § 1 mom KL ansetts tillämplig. Med förtäckt vinstutdelning förstås alltså åtgärder vilka inte redovisas som vinstutdelning, men i verkligheten innebär sådan.

Med stöd av 43 § 1 mom KL och 2 § SI uppräknas alltså det svenska bolagets bruttointäkt genom att avdragsrätten för de genom oriktig prissättning överförda medlen bortfaller. Vid sidan av detta kan således även det utländska bolaget komma att kupongbeskattas, varvid en svensk dubbelbeskattning av rörelseintäkten möjliggöres. Detta alltså trots att det i den 43 § 1 mom KL ejest för tillämplighet fordras att mottagaren av inkomsten ifråga ej har att utgöra skatt för densamma här i riket.

Bestämmelsen i den 43 § 1 mom KL gäller även, utöver prissättning, övriga s k onormala avtalsvillkor föranledda av gemenskap företagen emellan. I RÅ 1970 fi 923, ansågs bestämmelsen t ex tillämplig vid en debitering från ett svenskt moderbolag av en för låg ränta på fordringar hos ett utländskt dotterbolag.

Märk att det ankommer på taxeringsmyndigheten att visa att priset avvikit från det i allmänhet gällande. Möjligheterna att ingripa blir därför begränsade, eftersom jämförelsepriset, d v s marknadspriset, är svårt att fastställa. Priset på en vara bestäms ju bl a av tillgång och efterfrågan på just den varan.

För att genomföra en undersökning av prissättningen moderbolag/ dotterbolag emellan torde fordras en taxeringsrevision.

Enligt 67 § taxeringslagen den 23/11 1956 /TaxL/, skall den beräkning av inkomsten för näringsidkaren från vilken inkomstöverflyttningen skett, som regleras i 43 § 1 mom KL, verkställas av skatterätten.

4.1.1 Royalty

Någon egentlig definition av begreppet royalty ger ej KL. Av den 28 § 1 mom 3 st framgår att till intäkt av rörelse skall räknas royalty och periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt. Detta förutsatt att royaltyn eller avgiften ej är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av jordbruksfastighet eller av annan fastighet.

När royalty uppbäres av en här i riket ej boende så är det att märka, att inkomsten enligt 53 § anvisn p 3 KL fingeras härflyta ur en i Sverige bedriven rörelse. Royaltymottagaren betraktas alltså i lagen som en svensk rörelseidkare. Beskattningen av royalty sker alltså i den för beskattning av intäkt av rörelse vanliga ordningen. Till motsats från vad som var fallet vid kupongskatt, så sker beskattningen i detta fallet genom att det skattskyldiga subjektet i Sverige avger självdeklaration enligt allmän bestämmelser. Taxe-

ring verkställes inom det för riket gemensamma taxeringsdistriktet i Stockholm.

Från den bruttointäkt, som alltså är skattepliktig, är den skattskyldige berättigad att dra av kostnader som varit nödvändiga för intäktens förvärvande. Direkt avdragsgilla kostnader är de som är omedelbart hänförliga till intäkten ifråga. Exempel på sådana är resekostnader för förhandlingar om patenträttens upplåtande eller årliga patent- och förnyelseavgifter etc.

När det gäller administrations- eller forskningskostnader så är det svårare att s a s öronmärka kostnaderna till ett visst royalty. Vissa fördelningsgrunder finns dock. Är licensavgifter de enda intäkterna blir det, bortsett från till resp royalty direkt hänförliga kostnader, endast att fördela kostnaderna mellan de länder som licensintäkterna inflyter ifrån, i proportion till licensintäkternas storlek ifrån resp land.

Då företaget har flera olika intäktskällor utöver royaltyn, finns även kostnader för övrig produktion och försäljning, kostnader vilka naturligtvis ej är avdragsgilla i detta sammanhang. Även här finns emellertid i normalfallet svår fördelade kostnader av typ administrations- och liknande gemensamma kostnader. Dessa beräknas till så stor del vara hänförliga till licenserna som bruttolicenserna utgör i förhållande till de totala bruttointäkterna. (Se härvid RÅ 1933 not 689, beträffande beskattningen av filmuthyrningsrörelse). I brist på utredning angående administrationskostnaders storlek har det hänt att de schablonmässigt beräknats till 10% av royaltyintäkten.

Vid ett avgränsande mellan royalty å ena sidan och övriga kostnader å den andra, detta sett ur det svenska licensbetalande företagens synvinkel, så yttrade departementschefen i prop 1928:213 sid 261 bl a:

”En om royalty påminnande inkomst utgör tantiem, som löntagare uppbär av sin arbetsgivare. Tantiem som skattetekniskt hänföres till inkomst av tjänst, skiljer sig emellertid från royalty därigenom, att tantiem utgör betalning för fortlöpande prestanda, under det att royalty utgör ersättning för rätten att utnyttja redan förefintliga värdeobjekt”.

Av denna definition framgår att ersättning för prestationer av teknisk eller kommersiell art, t ex försäljningskommission eller för fortlöpande service, inte är royalty i skatteteknisk mening. Detta även om ersättningen be-tecknats som royalty eller beräknats till viss procent av antalet eller värdet av tillverkade eller försålda artiklar.

Beträffande ett övernormalt stort royalty fortsätter departementschefen rörande frågan om beskattning av utländsk filmuthyrningsverksamhet här i riket:

”Om verksamheten bedrivs genom dotterbolag här i riket torde vinsten på densamma bli beskattningsbar hos dessa. Betala dessa bolag till moderföretaget i utlandet så stor ersättning att ej tillbörlig del av vinsten redovisas hos dotterbolaget, giver 43§ möjlighet att icke förty taga tillbörlig vinst till beskattning. Därvid märkes emellertid, att här ej bör beskattas vare sig vad som kan anses representera skälig tillverkningsvinst eller den vinst, som kan anses belöpa på den centrala försäljningsorganisationen i utlandet. Å andra sidan skall givetvis ej

avdrag ske för de omkostnader, som kunna anses belöpa på nämnda rörelsegrenar utomlands”.

När på detta sätt royalty anses utgöra förtäckt utdelning på aktier, föreligger alltså ej avdragsrätt för utgivaren. Mottagaren av royaltyn får skatta efter de för aktieutdelning och inte för royalty gällande grunderna. Huruvida royalty i särskilda fall är att anse som utdelning eller ej ankommer på taxeringsmyndigheterna att avgöra.

Observera att den 43 § 1 mom KL ej är tillämplig i andra fall rörande royalty, än vid förtäckt utdelning. Detta är ett undantag för möjliggörande av en svensk dubbelbeskattning av aktiebolagets vinst. Huvudregeln är ju eljest, att den 43 § 1 mom KL är tillämplig endast för fall där mottagaren ej är skattskyldig för inkomsten här i riket, vilket ju en utländsk mottagare av royalty är.

När det gäller själva betalningssättet av vederlaget för upplåtandet av en rättighet, patent eller dylikt, är det att notera, att betalningen för att bli att anse som royalty skall utgå periodvis. Detta framgår bl a av RÅ 1958:48, här hade en utomlands bosatt svensk författare, enligt träffat förlagsavtal, erhållit engångsersättning för förstaupplagan av en bok. För kommande upplagor skulle ersättningen utgå med en viss procent på försäljningen. Regeringsrätten /RegR/ fann, att engångsersättningen ej var att anse som royalty,

” . . . enär ifrågavarande belopp å 10 000 kr utgjort engångsersättning för 1:a upplagan av den klagande författade boken, och således — oavsett om ersättning för nya upplagor utgår med en viss procent av boklådepriset — icke att hänföra till royalty eller eljest kan anses som intäkt av rörelse, samt klagande, vilken under beskattningsåret ej varit bosatt här i riket, följaktligen icke är härstädes skattskyldig för nämnda ersättning”.

En engångsersättning blir alltså ej att betrakta som royalty och torde därför, om den betalas till ett utländskt subjekt, ej bli beskattad i Sverige.

Betalningen av en engångsersättning som avlösning för tidigare royaltyavgifter, ansågs dock skattepliktig enligt ett avgörande i RÅ 1967:7.

I RÅ 1947:34 hade i ett avtal tydligt angivits att ett initialbelopp, betalt vid avtalet, i framtiden skulle avräknas å de licensavgifter, som tillkomme upplåtaren. Initialbeloppet, som utgick enligt ett royaltyavtal, kom att betraktas och bli beskattat som royalty.

4.1.2 Koncernbidrag

Koncernbidrag, sådana de regleras i 43§ 3 mom KL, kan ske såväl där de närmast grundar sig på omkostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande, som där de endast är motiverade av den intressegemenskap som finns mellan i en koncern ingående företag.

Meningen med koncernbidrag är att möjliggöra en lagenlig inkomstöverföring mellan närstående företag. Detta är förenat med villkor, bl a måste bidragen redovisas öppet i företagets deklarationer.

Koncernbidrag mellan ett svenskt företag och dess utländska moderbo-

lag är i princip ej tillåtna. Den 43§ 3 mom KL gäller ju endast svenska företag emellan, och en förutsättning för avdragsgillhet hos givaren är att bidraget istället kommer att inräknas i mottagarens bruttointäkt och där blir beskattad.

Beträffande koncernbidrag, som grundar sig på omkostnader, så är förhållandet dock en smula annorlunda än vid övriga sådana bidrag. Här gäller det ju kostnader, som fastän de primärt belastat ett företag, dock reellt sett även är hänförliga till den verksamhet som det företags dotterbolag utövar. T ex kan nämnas forskningsverksamhet som bedrivs i moderbolagets regi, men vars rön kommer dotterbolagen till del. Ramen för möjlighet att ge koncernbidrag för omkostnader ges f ö ej i 43§ utan i 20 och 29§§ KL. Dessa koncernbidrag mellan ett svenskt och ett utländskt bolag berörs med några rader i statens offentliga utredningar /SOU/ 1964:29 sid 101:

”Även mellan ett svenskt och ett utländskt bolag, kan givetvis avdragsrätt föreligga för koncernbidrag, som utgör kostnad i det givande bolagets rörelse”.

Detta preciseras vidare:

”Då här talats om koncernbidrag såsom en bolagets omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande, innebär detta, såsom framgår av sammanhanget, närmare bestämt att fråga är om en omkostnad i det utgivande bolagets rörelse, d v s i förvärvskällan. Att bidraget är till gagn för koncernredovisningen ur mera allmän synpunkt kan således inte i och för sig motivera avdragsrätt. Bidraget måste framstå såsom en direkt omkostnad i förvärvskällan enligt de allmänna grunderna för inkomstskattningen för det företag som lämnat bidraget”.

Denna avdragsrätt har även kommit tillsynes i RÅ 1967:1247, där ett här i riket beläget dotterbolag till ett belgiskt fotoföretag, beviljades avdragsrätt för forskningsbidrag.

Koncernbidrag från ett här i landet beläget dotterbolag till dess utländska moderbolag blir av naturliga skäl behandlat med större misstänksamhet av taxeringsmyndigheterna, än vad motsvarande bidrag från ett svenskt moderbolag till dess utländska dotterbolag blir. Denna tankegång framkommer bl a i anvisningarna till 43§ KL:

”... vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kunna påverka prissättningen i sådana fall”.

Men även i prop 1965:126 anläggs detta synsätt:

”Sannolikheten för att fråga är om vinstdisposition är dock, framhåller utredningen större, när ett svenskt dotterbolag betalar överpriser till ett utländskt moderbolag för varor och tjänster från moderbolaget än när ett svenskt moderbolag i affärer med ett utländskt dotterbolag tillämpar priser som understiger dem, som erhålls vid affärer med utomstående företag. Den låga prissättningen kan vara nödvändig för att möjliggöra för dotterföretaget att bygga upp en marknad i utlandet, och dotterbolaget redovisar kanske trots de låga inköpspriserna inte några vinster. Detta gäller framförallt under uppbyggnadsskedet”.

Detta torde gälla ej endast exceptionell prissättning, utan även koncernbidrag för omkostnader. Vad taxeringsmyndigheterna i dessa fall befarar är att försök görs att undslippa skatt och att förtäckt utdelning föreligger.

Skulle detta vara fallet, följer en uppräknig av utgivande företags inkomst och kupongbeskattning på utdelningen i ovan beträffande 43§ 1 mom KL nämnd ordning.

4.1.3 Utskiftning av aktiebolags tillgångar

Skulle slutligen det svenska dotterbolaget upplösas, eller önska nedsätta sitt aktiekapital, så sker beskattningen enligt förordningen den 27/6 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar.

Syftet med skatten är främst att hindra ett kringgående av aktiebolags dubbelbeskattning, som hade varit möjlig om en utskiftning av fonderade vinstmedel ej hade träffats av någon skatt.

Den del av det utskiftade beloppet, som ej är att anse som återbäring av tillskjutet belopp, är beskattningsbar. Som tillskjutet belopp betraktas dels aktiekapitalet, men även övriga tillskott av aktieägarna vare sig dessa tillförts aktiekapitalet eller ej. På det beskattningsbara beloppet utgår skatten med 40%.

5. Filialens rättsställning

För att få öppna en filial här i landet fordras tillstånd. Detta framgår av lagen den 29/11 1968 om rätt för utlänning och utländskt företag att idka näring här i riket. I den 13§ ställs de grundläggande kraven, nämligen:

”Utländskt företag får idka näring här i riket endast efter tillstånd av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer. Tillstånd får beviljas företag, vilket enligt sitt hemlands lag är registrerat som bolag eller ekonomisk förening och driver näringsverksamhet i hemlandet. Annat företag kan erhålla tillstånd om skäl föreligger”.

Vad som sticker litet i ögonen är passusen, där det sägs att utländska företag får driva näringsverksamhet här i riket *endast* efter tillstånd. Som framgår av vad som ovan sagts om dotterbolag, så är detta ej med verkligheten helt överensstämmande. Det verkliga förhållandet är däremot att det går alldeles utmärkt för utländska bolag att driva näringsverksamhet här i riket utan något tillstånd, nämligen genom ett för ändamålet bildat eller köpt svenskt aktiebolag. Skälet till att detta är möjligt, trots den skenbart entydiga regeln i 13§, finner vi i definitionen i 1§ sista st, samma lag:

”Med utländskt företag förstås i denna lag juridisk person, som är bildad enligt lagen i främmande stat”.

Härur kan vi *é contrario* framläsa att bolag som bildats enligt svensk lag är att anse som svenskt bolag (oavsett ägarnas nationalitet). Svenskt bolag behöver inget tillstånd för att få driva näringsverksamhet i Sverige.

Verksamheten vid filialen skall drivas från ett fast driftsställe, ett avdelningskontor (filial), med egen förvaltning. Vidare skall filialen stå under ledning av en här bosatt verkställande direktör, som dock ej behöver vara svensk medborgare. Det utländska företaget skall utfärda fullmakt för

honom i alla frågor, som rör verksamheten här i riket, att handla å det utländska bolagets vägnar samt att mottaga stämning och själv eller genom annan tala och svara för bolaget.

Eftersom filialen ej såsom sådan är något rättssubjekt, d v s ej är en juridisk person, utan utgör en integrerad del av det utländska företaget, så kan den inte heller ha några tillgångar eller skulder. Dessa är alltså bolagets. Filialen har således ej en förmögenhetsmassa som är avskild från företagens tillgångar i utlandet.

I princip lyder en filial under det utländska företagens hemlands lag. I 2§ L om rätt för utlänning etc, stadgas dock att utlänning och utländskt företag skall anses som svenska rättssubjekt vad rättsförhållanden, som rör av dem här i riket bedriven näringsverksamhet, beträffar.

Enligt valutaförordningens 1, 5 och 13 §§ är filialen att jämställas med ett här domicilerat företag. Detta medför att filialens transaktioner med moderbolaget blir att likställas med transaktioner mellan ett inländskt och ett utländskt bolag, med därmed följande uppgiftsskyldighet och tillståndskrav.

5. 1 *Beskattningen vid filial*

Enligt 53§ 1 mom g KL, 6§ 1 mom c SI samt 6§ 1 mom c SF, så är utländska bolag här i riket skattskyldiga för bl a inkomst av här belägen fastighet, av rörelse som här bedrivs samt för förmögenhet som bolaget har här i riket.

Avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige har ingått med främmande stater modifierar i viss mån denna skattskyldighet. Reglerna med hänvisning till bestämmelserna i avtalen med respektive land finns i 72§ KL, 20§ SI samt i 23§ SF.

Generellt kan det sägas att beskattningsrätt för inkomst av rörelse i avtalen tillkommer den stat där rörelsen bedrivs från ett fast driftställe, men endast till så stor del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället. Kommunalskattelagen definierar begreppet fast driftställe i 6 §:

”Såsom fast driftställe i rörelse skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställs gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som omfattats av tomtrörelse, samt plats där entreprenadsarbete av större omfattning drivits under lokal ledning”.

Med uttrycket fast driftställe förstås i OECD:s ramavtal en stadigvarande affärsanordning, i vilken företagens verksamhet helt eller delvis utövats.

Önskar ett utländskt bolag etablera sig här i riket genom filial, skall detta som vi ovan funnit ske i, L om rätt för utlänning etc, stadgad ordning. I den 16§ nämnda lag sägs:

”Utländskt företag skall driva sin näringsverksamhet här i riket genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial)”.

En sådan filial, som ett utländskt bolag kan inrätta här, torde alltså vara att betrakta som ett fast driftställe även i dubbelbeskattningsavtalens mening. De i avtalen gjorda begränsningarna av beskattningsrätten bör följaktligen ej komma att beröra svenska fiskala anspråk på inkomster från den vid filialen bedrivna verksamheten.

Vid den skattemässiga beräkningen av inkomsten från verksamheten vid filialen blir de för beräkning av rörelseinkomst i allmänhet gällande reglerna i skattelagarna tillämpliga d v s främst 27—30§§ KL samt 2—5§§ SI. Beträffande skattesatser etc, se ovan vad som sades om beskattningen vid dotterbolag.

Till underlag för skatteberäkningen har taxeringsmyndighet filialens deklARATION, vilken i sin tur grundar sig på de förda räkenskaperna.

I den 23§ 1—3 st L om rätt för utlänning etc fastslås:

”Filialen skall ha egen bokföring, som är helt skild från det utländska företagets bokföring i övrigt. I fråga om filialens bokföring och redovisning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna för svenskt företag av motsvarande slag. Verkställande direktörens förvaltning och filialens räkenskaper skall granskas av svensk auktoriserad revisor. Verkställande direktören skall tillse, att sådan revisor utses och att redovisningshandlingarna inom tre månader efter räkenskapsårets slut lämnas för granskning till denna i huvudskrift eller avskrift”.

Detta låter i och för sig respektingivande och ytterst betryggande, men som vi fann, beträffande ett svenskt dotterbolags möjligheter att manipulera med sin vinst, så torde åtminstone motsvarande möjligheter (om inte i ännu högre grad) finnas för en här belägen filial vid dess transaktioner med sitt utländska huvudkontor.

Beträffande fall där ett dotterbolag genom en exceptionell prissättning eller på liknande sätt föranstaltat en vinstöverflyttning till sitt utländska moderbolag är, som ovan berörts den 43§ 1 mom KL tillämplig.

Vid motsvarande affärer, filialen och dess utländska huvudkontor emellan, där filialens bokföring alltså inte utan vidare kan läggas till grund för inkomstberäkningen, är dock inte den 43§ 1 mom KL tillämplig. Detta beror på att medan dotterbolaget formellt sett är ett självständigt företag (fastän det reellt sett genom ett annat bolags aktieinnehav kan stå i ett koncernförhållande till detta bolag), så är filialen en osjälvständig, integrerad del av det utländska företaget.

Då den 43§ 1 mom KL reglerar förhållandet vid oriktig prissättning mellan två självständiga företag, så faller affärer mellan filial och dess huvudkontor utanför det område som paragrafen direkt reglerar.

I detta sammanhang anförde departementschefen bl a i prop 1955:87 bl a:

”Som nämnda stadgande är utformat blir det icke tillämpligt på transaktioner mellan ett utländskt företag och dess filial här i riket, i detta fall är det nämligen icke fråga om två självständiga företag. Om genom onormal prissättning eller på liknande sätt den vinst, som bort framkomma hos filialen, istället redovisas hos företaget, torde — oavsett att uttryckliga be-

stämmelser härom saknas — möjlighet likväl föreligga för taxeringsmyndigheterna att med stöd av de allmänna grunderna för den skattemässiga inkomstberäkningen åsätta företaget en materiellt riktig taxering”.

Utländska bolag förmögenhetsbeskattas för tillgångar, som de genom sin filial innehar här i riket. Detta framgår av 6§ 1 mom c SF. Svensk förmögenhetsskatt är progressiv och utgår på förmögenhet, som överstiger 200 000 kronors värde. De direkta skattesatserna finns i 11§.

De flesta av de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen utesluter dock i realiteten denna beskattning av utländska filialer här i riket.

6. Övriga former för representation här

Förutom de ovan relaterade etableringsformerna föreligger möjlighet för ett utländskt företag att delta som bolagsman i ett svenskt handelsbolag. Härför fordras tillstånd efter vad som sagts om filial.

Vidare kan ett utländskt företag använda sig av en agent i Sverige. Detta blir dock ej att jämställa med rörelse från ett fast driftställe, såvida inte agenten har utrustats med fullmakt att sluta avtal å det utländska företags vägnar.

En sådan agent, som tar upp och förmedlar order, eller arrangerar utställningar, reklam etc, faller helt utanför tillämpningsområdet för L om rätt för utlänning att idka rörelse etc, då verksamheten måste vara kommersiell och av en viss omfattning.

Skulle däremot det utländska företaget önska utrusta sin agent här med en fullmakt som ovan nämndes, så torde ett tillstånd enligt i lagen nämnd ordning för upprättande av filial krävas.

7. Avslutning

Medan vi alla förmodligen direkt kan nämna åtminstone ett par utländska dotterbolag vid namn, så är förhållandet helt annat när det gäller utländska filialer.

För att ge en viss uppfattning om i vilken begränsad utsträckning institutet filial begagnats, kan nämnas att det i filialregistret ifrån lagens tillkomst 1955 till utgången av januari 1968, endast förts in 38 utländska personer. Av dessa hade vid den senare tidpunkten dock redan sex hunnit avregistreras.

Detta förhållande, att det är så få som använder sig av möjligheten, att för den låga summan av 200 kronor kunna få en filial registrerad här, istället för de relativt kostbara och omfattande turer som måste till för att tillskansa sig ett svenskt dotterbolag, är enligt min mening ägnat att förvåna.

Till skillnad från ett svenskt aktiebolag och därmed också ett utländskt dotterbolag, så fordras ej av en filial att den förfogar över ett visst avgrän-

sat eget kapital. Fonderingsreglerna beträffande del av årsvinsten till reservfond och skuldregleringsfond etc finns ej.

Visserligen finns det regler för hur räkenskaperna skall föras och för deras offentliggörande, men som vi sett så ingår ju en filial som en del av en helhet och när reglerna beträffande offentlighet åt huvudkontorets räkenskaper är bristfälliga, så torde det vara mycket svårt för en extern bedömare att med säkerhet bilda sig en riktig uppfattning om filialens ekonomiska bärkraft.

Då regler saknas om eget kapital och om fondering av vinst, så blir filialens honorering av ingångna förbindelser ytterst en fråga som är utlämnad åt det utländska huvudkontorets godtycke.

Att bildandet av en filial kräver tillstånd av Kungl Maj:t och att en sådan dispens endast torde lämnas till vederhäftiga utländska företag kunde inte anses tillfredsställande, menade prof Håkan Nial inför prop 1955:87. Han anförde därvid:

”Att dispens ges för utländska fysiska personer efter prövning av deras lämplighet må vara naturligt, det betyder ju blott att de i näringsrättsligt avseende efter prövning får samma rätt som svenska medborgare att driva näring här. Men enligt den nya lagen är det fråga om att ge utländska företag rätt att utan iakttagande av de regler som gälla för svenska aktiebolag driva verksamhet här i landet. De utländska företagen ställas sålunda gynnsammare än de svenska, som har att rätta sig efter våra stränga regler. Dispensen innebär — även om därvid skulle fästas ett eller annat särskilt villkor — att man i administrativ ordning befriar utländska företag från centrala civilrättsliga regler, från vilka svenska aktiebolag icke kunna erhålla dispens”.

I motsats till vad fallet är för dotterbolagens del, så blir inkomsten vid en filial ej dubbelbeskattad. Vid dotterbolaget beskattas ju först den beskattningsbara inkomsten enligt reglerna för inkomst av rörelse och därpå beskattas aktieägarna enligt reglerna för inkomst av kapital, eller som i vårt fall, beskattas det utländska bolaget på utdelningen genom att kupongskatt uttages.

Vid filial beskattas inkomsten endast en gång och det enligt reglerna för beskattning av inkomst av rörelse. Här är det det utländska bolaget som beskattas för dess i Sverige bedrivna rörelse. Nettobehållningen tillfaller alltså det utländska bolaget direkt, utan att utdelning eller liknande erfordras. En filial blir visserligen, till skillnad mot ett dotterbolag, förmögenhetsbeskattad och detta enligt samma skatteskalor som gäller för fysiska personer. Som ovan nämnts faller denna beskattning till följd av ingångna dubbelbeskattningsavtal i flertalet fall bort, men även i övriga fall torde det vara relativt lätt att undvika denna beskattning.

En industrifastighet eller ett kontorshus värderas enligt 4§ SF till sitt taxeringsvärde minus till fastigheten häftande skulder. Då det i 9§ KL fastslås att taxeringsvärdet skall åsättas till det belopp som motsvarar 75% av taxeringsenhetens marknadsvärde, torde större svårighet ej föreligga att med lämpliga borgensåtaganden etc få fastigheten intecknad upp till taxerings-

värdet. På detta sätt blir alltså förmögenhetsvärdet för fastigheten enligt SF 0 kronor.

Av maskiner, bilar och övriga för stadigvarande bruk avsedda inventarier, är i normalfallet såväl maskiner som bilar möjliga att leasa, varvid de i bokföringen framstår som kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande, istället för att komma till synes som en tillgångspost.

Övriga tillgångar som filialen kan anse sig nödsakad att anskaffa, är upp till ett värde av 200 000 kronor fria från beskattning enligt SF, då skatten enligt 10, 11 §§ SF börjar utgå först då den beskattningsbara förmögenheten överstiger 200 000 kronor.

Som framgår av ovanstående, så torde det utländska bolag som väljer att bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom filial, komma att inte bara vara mer obundet av begränsande regler på diverse områden, men utöver detta även att få sin inkomst av verksamheten lindrigare beskattad än om bolaget valt att bedriva samma näringsverksamhet i form av ett svenskt dotterbolag.

Litteraturförteckning

Bernitz, Ulf

Svensk och internationell marknadsrätt. 2:a uppl 1973.

Cahier de droit fiscal international

Volume LIVa

XXIIIe Congrès international de droit financier et fiscal. Rotterdam 1969.

Lodin, Sven-Olof

The recognition of services and licence of incorporeal rights between parent companies and their foreign subsidiaries, avoidance of double taxation in case of non-recognition by tax administrations.

Festskrift tillägnad Nils Herlitz. 1955 s 238—246.

Nial, Håkan

Några reflexioner om utländska aktiebolags rättsställning i Sverige.

Geijer, Erland Rosenqvist, Eric Sterner, Harry

Skattehandbok. Del I 8:e uppl 1977

Del II 6:e uppl 1975

Hellner, Åke

Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel. 1962.

Helmers, Dag

Kringgående av skattelag.

Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt.

(Diss.) 1956.

Lindecrona, Gustav
Skatter och kapitalflykt. 1972.

Mattsson, Nils
Svensk internationell beskattningsrätt. 3:e uppl 1974.

Sandström, K G A
Aktiebolagens utskiftningsskatt. 1965
Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening. 1962.

Segersfors, Nils Erik Fischler, Josef
Exporträtt III. Agentavtalet 1968.

Tidskriftsartiklar

Skattenytt. 1970 s 343—345.

Sandels, Claes

Utgör ”underränta” vinstöverföring?

Skattenytt. 1964 s 404—409, s 518—525.

Sandström, C O

Angående koncernbidrag m m enligt gällande rätt.

Svensk skattetidning, 1973 s 215—232.

Mattsson, Nils

Inkomstskatterättsliga problem avseende utländska bolag.

Svensk skattetidning. 1974 s 399—420.

Mattsson, Nils

Några spörsmål rörande svensk internationell beskattningsrätt.

Svensk skattetidning. 1966 s 469—481.

Villard, Börje

Skatteaspekter på internationella licensavtal.

Rättsfallsregister

RA	sid
1918 ref 29	422
1933 not 689	427
1947: 34	428
1952:39	425
1958:48	428
1967:7	428
1967:1247	429
1970 fi 923	426
<i>RN</i>	sid
1955 nr 1:2	422

Citerade lagförarbeten

Prop 1928:213	Förslag till kommunalskattelag m m.....	427
Prop 1933:171	Förslag till lag om ändrad lydelse av 38 § 1 mom samt 64 och 66 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 m m.....	421
Prop 1955:87	Förslag till lag om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket.....	432
SOU 1964: 29	Koncernbidrag m m.....	429
Prop 1965:126	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) m m.....	429