

Vinstdelningsbeskattning av internvinster strider mot realisationsprincipen

Av universitetslektorn Leif Edvardsson

Den traditionella inkomstskatten för företag utgår liksom aktiebolagslagen från uppfattningen att koncernen i princip bör ses som en naturlig enhet. De olika civilrättsligt giltiga dispositioner som kan vidtas inom en koncern i syfte att utjämna resultatet mellan koncernbolagen är grunden för gällande koncernbeskattningsregler. Således har koncernledningen på grund av bestämmelserna om koncernbidrag stor handlingsfrihet när det gäller att fördela koncernens inkomstskattemässiga resultat mellan skilda koncernbolag. Vidare kan koncernledningen i allmänhet utan särskild inkomstskattekostnad omstrukturera koncernen genom koncerninterna utdelningar respektive överlåtelser av tillgångar mellan koncernbolag till bokförda eller t o m lägre värden. Sådana överlåtelser innebär i realiteten ett i dold form lämnat koncernbidrag. Förfarandet godtas i praxis under förutsättning att öppet koncernbidrag kunnat lämnas från det överlåtande till det övertagande bolaget.¹⁾ Bestämmelserna i aktiebolagslagens koncernredovisningsregler om eliminering av koncerninterna resultatposter, däribland internvinster, har i den traditionella inkomstskatten sin motsvarighet bl a i bestämmelserna om avdrag för avsättning till internvinstkonto.

Vinstdelningsskatten baseras, i likhet med den traditionella inkomstskatten för företag, på företagets vinst. Skatten är därför egentligen inte en ny skatteform. I stället kan den närmast karakteriseras som ytterligare en inkomstskatt vid sidan om den traditionella inkomstskatten för företag men med en annorlunda skattebas. Den mest betydelsefulla nyheten är att vinsten inflationsjusteras. Om man bortser från inflationsjusteringen har skattebasen större likheter med många västerländska staters inkomstskattebas än den traditionella inkomstskattens.

Kopplingen mellan vinstdelningsskattens inkomstbegrepp och det civilrättsliga inkomstbegreppet är inkonsekvent. Detta är förvånande då vinstdelningsskatten, trots de stora skillnaderna gentemot inkomstskatten, i allt väsentligt

bygger på samma grunder som inkomstskatten. Vinstdelningsskatteunderlaget skall således beräknas med utgångspunkt från den vid inkomsttaxeringen beräknade beskattningsbara inkomsten. Detta leder visserligen till att en intäkt som är skattefri i inkomstskattesystemet också är skattefri i vinstdelningssystemet, medan en kostnad som är avdragsgill vid inkomstbeskattningen också blir det vid vinstdelningsbeskattningen. Koncerninterna utdelningar är därför i regel befriade från vinstdelningsskatt, medan koncernbidrag kan utnyttjas som ett instrument för att utjämna koncernbolagens vinstdelningsskatteunderlag. Däremot medför skattebasens konstruktion vid vinstdelningsbeskattningen att *alla internvinster inom koncernen blir beskattade oavsett om de är realiserade eller ej*. Denna beskattning strider mot realisationsprincipen, på vilken såväl det civilrättsliga inkomstbegreppet som den traditionella inkomstskattens inkomstbegrepp är uppbyggd.

I denna uppsats diskuteras hur internvinster kan utmönstras från vinstdelningsskattens inkomstbegrepp. Detta synes enklast kunna ske genom att man samtidigt inför enhetliga regler i kommunalskattelagen om hur internvinster skall elimineras. Därför redovisas först hur denna eliminering för närvarande sker vid bestämningen av det civilrättsliga inkomstbegreppet och av den traditionella inkomstskattens inkomstbegrepp.

Det civilrättsliga inkomstbegreppet

Bestämmelserna i 12 kap ABL om vinstutdelning och annan användning av bolagets egendom är en del av de skyddsregler, som avser att bevara aktiebolagets egna kapital. Enligt det s k utbetalningsförbudet i 12:1 får vederlagsfri utbetalning till aktieägarna av bolagets medel ske endast enligt reglerna om vinstutdelning, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och utskiftning vid bolagets likvidation.

Vinstutdelning från ett enskilt bolag får enligt huvudregeln i 12:2 inte överstiga bolagets fria egna kapital enligt den senaste fastställda balansräkningen. I förekommande fall skall det fria egna kapitalet därvid reduceras, dels för belopp som enligt lag eller bolagsordning skall avsättas till bundet eget kapital, dels för belopp som enligt bolagsordningen därutöver skall användas för annat ändamål än utdelning till aktieägarna. För moderbolag gäller att dess vinstutdelning inte får överstiga vad som i den fastställda koncernbalansräkningen för det senaste räkenskapsåret redovisas som koncernens fria egna kapital efter motsvarande avdrag enligt moderbolagets egen balansräkning. Härav följer att vinstutdelningen i moderbolag är underkastad en dubbel begränsning. Utdelningen får inte överstiga vare sig utdelningsbar vinst enligt moderbolagets egen balansräkning eller enligt koncernbalansräkningen.

Ordinarie bolagsstämman beslut om vinstutdelning får enligt 9:5 ABL ske först sedan stämman fastställt bolagets resultaträkning och balansräkning. I

moderbolag måste även koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen vara fastställd.

Balans- och resultaträkningarna skall enligt 11:1 ABL upprättas enligt bestämmelserna i BFL. Av 14 § BFL framgår att omsättningstillgångarna i allmänhet inte får tas upp till högre värde i bokslutet än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. Till grund för denna *lägsta värdets princip* ligger två i redovisningssammanhang viktiga principer.²⁾ Den ena innebär att endast realiserade vinster bör påverka resultatet, *realisationsprincipen*. En orealiserad värdeökning får alltså inte påverka resultatet. Den andra principen kallas *försiktighetsprincipen*. Den innebär att förluster bör påverka resultatet redan då förlusten framstår som sannolik, d v s innan den har realiserats. Försiktighetsprincipen kan uppfattas som en komplettering av realisationsprincipen. Den är avsedd att tillämpas i situationer då tveksamhet råder om när en intäkt eller kostnad är realiserad.³⁾ Försiktighetsprincipen påverkar även skuldvärderingen. I fråga om en kortfristig skuld i utländsk valuta för vilken kursstegring inträffat skall således kursförlusten omedelbart påverka resultat.⁴⁾ Däremot bör eventuell kursvinst inte anteciperas, innan vinsten har realiserats vid skuldens betalning.

Den koncernresultaträkning och koncernbalansräkning som moderbolag avger för varje räkenskapsår skall utvisa koncernens årsresultat efter eliminering av koncerninterna resultatposter. Eftersom koncernen i detta fall är redovisningsenhet får självfallet inga inbördes resultat-, fordrings- eller skuldposter förekomma. Koncernresultaträkningen skall således enligt 11:11, 2 st ABL utvisa koncernens årsresultat efter avdrag för redovisad vinstutdelning inom koncernen och avdrag eller tillägg för ökning eller minskning av internvinst för räkenskapsåret. Vidare skall koncernbalansräkningen enligt samma lagrum visa beloppet av fritt eget kapital eller ansamlad förlust i koncernen efter avdrag för internvinster.⁵⁾ Alla orealiserade internvinster, d v s oavsett om de härrör från överlåtelse av anläggningstillgång eller omsättningstillgång, skall elimineras.⁶⁾

Den traditionella inkomstskattens inkomstbegrepp

De skatterättsliga bestämmelserna i 41 § anv p 1 KL om inkomstberäkningen vid taxering till inkomstskatt innebär att inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse alltid skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Inkomst av annan fastighet skall också i vissa fall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Räkenskapernas avgörande betydelse vid inkomstberäkningen framgår av 41 § anv p 1, 4 st KL där det stadgas att inkomster och utgifter skall upptas respektive avdras vid beskattningen för det år, då de enligt god redovisningssed bort intagas i den skattskyldiges räkenskaper. Vid inkomstberäkningen måste därför hänsyn tas till värdet på in- och utgående lager samt fordringar

och skulder i räkenskaperna. Det förhållandet att inkomstbeskattningen grundas på den skattskyldiges bokföring innebär att det skatterättsliga inkomstbegreppet såvitt gäller inkomsttaxeringen är direkt knutet till det företagsekonomiska (civilrättsliga) inkomstbegreppet såsom detta kommer till uttryck i BFL. Det förhållandet att vissa avvikelser vid inkomstberäkningen får ske från den skattskyldiges räkenskaper, t ex avseende skattefria inkomster respektive ej avdragsgilla kostnader, har i sammanhanget ingen betydelse.

Kopplingen till koncernresultaträkningens årsresultat är konsekvent. Således är enligt huvudregeln i 7 § 8 mom SIL svenska aktiebolag frikallade från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag. På motsvarande sätt har i de flesta dubbelbeskattningsavtal, som Sverige slutit, intagits bestämmelser som gör SIL tillämplig även på utdelningar som sker från bl a aktiebolag med säte i det andra avtalslutande landet.⁷⁾

Även internvinster kan i allmänhet elimineras. Vid överlåtelse av tillgång mellan svenska bolag inom en koncern kan detta ske på olika sätt beroende på om överlåtelsen avser en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Vid överlåtelse av aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern sker ingen beskattning av eventuell realisationsvinst, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen klassificeras som s k organisationsaktie (andel). På motsvarande sätt kan om överlåtelsen sker till utländskt företag särskild dispens från realisationsvinstbeskattningen medges enligt 2 § 4 mom 9 st SIL.

Vid överlåtelse av anläggningstillgång som minskar i värde genom användning i köparens verksamhet kan i allmänhet hela internvinsten elimineras skattemässigt genom de liberala avskrivningsreglerna i KL. Detta sker på följande sätt. Antag att moderbolaget säljer en tillverkad anläggning för 200 till sitt dotterbolag. Om moderbolaget har bokfört anläggningen till en tillverkningskostnad av 150 redovisas en vinst på 50. Dotterbolaget skriver av tillgången maximalt enligt räkenskapsenlig metod med 60. Hela internvinsten elimineras härigenom. Ett enklare och samtidigt skattemässigt fördelaktigare sätt att eliminera internvinsten är dock om moderbolaget säljer anläggningen till ett lägre pris än 200, t ex 150. Mellanskillnaden betraktas då som ett dolt koncernbidrag, vilket skatterättsligt accepteras under förutsättning att öppet koncernbidrag kunnat lämnas med samma belopp.⁸⁾ Visserligen reduceras i detta fall dotterbolagets maximalt tillåtna avskrivning av anläggningen. Koncernens redovisade resultat och följaktligen också dess totala skattebelastning minskar dock.

Internvinster som uppkommer i samband med överlåtelse av omsättningstillgång som är lagertillgång elimineras på skilda sätt beroende på om överlåtelsen skett mellan svenska bolag eller mellan ett svenskt bolag inom koncernen och ett utländskt dotterbolag. I det förra fallet sker elimineringen enklast

genom att det överlåtande bolaget lämnar ett koncernbidrag till köparbolagen med ett belopp motsvarande internvinsten. Koncernbidraget som är en intäkt för mottagaren elimineras i sin tur genom att detta bolag i sina räkenskaper skriver ner den köpta lagertillgången. Vid avyttring av lagertillgång till ett utländskt dotterbolag inom koncernen kan man inte utnyttja koncernbidragstekniken för att eliminera internvinsten. I detta fall kan dock samma skattemässiga eliminering erhållas genom att säljarföretaget medges avdrag för avsättning till internvinstkonto enligt 29 § anv p 15 KL. Avdraget får inte överstiga den avsättning till internvinstkonto som säljarföretaget gjort i sina räkenskaper och inte heller den del av internvinsten enligt koncernredovisningen som belöper på denna avsättning.

Vinstdelningsskattens inkomstbegrepp

Skattebasen för vinstdelningsskatten avviker radikalt från skattebasen för inkomstskatten. Vid inkomstbeskattningen godtas ett flertal resultatreglerande åtgärder. Vidare medges vissa skattemässigt betingade avdrag som inte har någon motsvarighet i bokföringen. Dessutom accepteras genom den direkta kopplingen till det civilrättsliga inkomstbegreppet att i princip alla internvinster kan elimineras. Beskattningstekniken leder till att det enskilda bolagets i företagsekonomisk mening "verkliga vinst" omvandlas till en fiktiv vinst. Beräkningen av denna vinst har i betydande omfattning styrts av skattemässiga överväganden från bolagets sida.

I vinstdelningsskattesystemet är tanken att man skall beskatta den del av bolagets reala vinst som överstiger en normalvinst. Underlaget för skatten beräknas individuellt för varje företag inom koncernen för sig på samma sätt som gäller vid inkomsttaxeringen. Resultatreglerande åtgärder utöver avsättning till investeringsfonder godtas inte. Inte heller godtas sådana skattemässigt betingade avdrag som tillåts vid inkomsttaxeringen. Genom att man vid beräkningen av skatteunderlaget utgår från den vid inkomsttaxeringen beräknade beskattningsbara inkomsten sker visserligen en eliminering av flertalet koncerninterna vinstutdelningar, eftersom dessa i allmänhet är inkomstskattefria. Vidare tillåts utjämning av resultatet mellan koncernföretagen i den mån detta sker genom vid inkomsttaxeringen godtagbara öppna eller dolda koncernbidrag. Eliminering av sådana internvinster som uppkommer vid överlåtelse av lagertillgångar är dock inte möjlig. Såväl avsättning till lagerreserv som till internvinstkonto är nämligen sådana resultatreglerande åtgärder, som enligt 3 § lagen om vinstdelningsskatt skall återläggas vid beräkningen av det nominella resultatet.

Förslag till lagstiftning

Vinstdelningsskatten är ytterligare en inkomstskatt vid sidan om den traditionella inkomstskatten. Skatten bygger i allt väsentligt på samma grunder

som inkomstskatten. Vinstdelningsbeskattning av internvinster strider mot realisationsprincipen och är därför inkonsekvent. Bestämmelsen i 3 § lagen om vinstdelningsskatt att avdrag för avsättning till internvinstkonto skall beaktas vid beräkningen av det nominella resultatet bör därför utmönstras. En sådan utmönstring fångar dock upp endast en liten del av de internvinster som kan uppkomma i en koncern. Eftersom *alla* orealiserade internvinster skall elimineras enligt ABL vid beräkningen av koncernresultatet får det anses rimligt och konsekvent att godta sådan eliminering även skatterättsligt. Detta kan enklast ske om reglerna härför inarbetas i 29 § anv p 15 KL. Koncernredovisningen måste vara så uppbyggd att alla interna transaktioner mellan koncernens bolag särredovisas. Det bör därför vara möjligt att även fortsättningsvis kräva att skattemässigt avdrag för avsättning till internvinstkonto ej får överstiga den avsättning som säljarföretaget gjort i sina räkenskaper. En skattemässig likabehandling av alla internvinster torde för övrigt ur kontrollsynpunkt vara enklare att hantera än nuvarande ordning där avdrag endast får ske för viss del av internvinsten enligt koncernredovisningen.

NOTER

¹⁾SOU 1977:86 s 290 och Roos-Margulies i Balans 1981 nr 8 s 26 ff. Se även SOU 1963:52 s 195.

²⁾Prop 1975:104 s 56 och 182.

³⁾Kedner-Roos, Aktiebolagslagen 2 uppl del II, s 88.

⁴⁾Beträffande orealiserad kursförlust på långfristig fordran anses det dock förenligt med god redovisningssed att istället fördela förlusten över flera år, prop 1975:104 s 187.

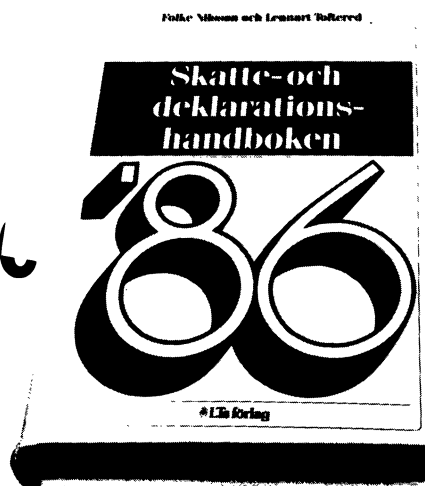
⁵⁾Med internvinst avses den del av vinsten, som belöper på moderbolaget när en tillgång överläts inom koncernen. Förutsättningen är dock att tillgången därefter inte överlåtits till köpare utanför koncernen eller förbrukats inom koncernen före räkenskapsårets utgång, Kedner-Roos del II, s 154 ff.

⁶⁾Se Eriksson, Koncernredovisning 6 uppl, s 98.

⁷⁾Se Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt 8 uppl, s 47 f.

⁸⁾Dolt koncernbidrag till dotterbolag i utlandet godtas inte enligt 43 § 1 mom KL i andra fall än under ett etableringsskede för att täcka förluster i dotterföretaget, prop 1965:126 s 60.

Nya reviderad upplagan av



Folke Nilsson och Lennart Toftered

SKATTE- OCH DEKLARATIONSHANDBOKEN 1986

Skattereglerna har ändrats åtskilligt under 1985. Det förenklade deklarationsförfarandet medför många ändringar, vid 1986 års taxering betalar juridiska personer ffg endast statlig inkomstskatt (vilket nödvändiggjort övergångsregler både i fråga om påford kommunalskatt och förlustavdrag), aktiebolag och ekonomiska föreningar m fl juridiska personer ska i vissa fall göra inbetalning till förnyelsekonto vid 1986 års taxering.

Dessa och många andra förändringar redovisas i denna uppslagsbok/handbok, främst avsedd för dem som yrkesmässigt ägnar sig åt skattefrågor. Den är också kurslitteratur i skatterätt. Ca **495 kr** (+ moms = 610 kr).

Staffan Seth och Knut Wählstedt

EKONOMI — SKATTEPLANERING för rörelse och lantbruk

Tar upp de frågor som påverkar såväl den löpande som den långsiktiga planeringen och relaterar dem till det företagsekonomiska skeendet, vilket medför en bättre samordning av företagsekonomi och skatteplanering. Ca **211 kr** (+ moms = 260 kr).

Köp dem i bokhandeln eller direkt från

LTs förlag, Box 620, 151 27 Södertälje. Tfn 0755/32540.

FAKTA • FRITID • HOBBY • YRKE
från LTs förlag.