



**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1964:29

Finansdepartementet

506
1964:29 A



KONCERNBIDRAG M. M.

BETÄNKANDE AV
SKATTEUTREDNINGEN ANG. ACKUMULERAD
INKOMST M. M.

Stockholm 1964

STATENS

OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1964

Kronologisk förteckning

1. Indexlån. Del I. Kihlström. 96 s. Fi.
2. Indexlån. Del II. Kihlström. 526 s. Fi.
3. Konsumtionsmönster på bostadsmarknaden. Esselte. 212 s. I.
4. Effektivare konsumentupplysning. Esselte. 111 s. H.
5. Bättre åldringsvård. Esselte. 121 s. S.
6. Alkoholreklamen. Norstedt & Söner. 278 s. Fi.
7. Statens skogar och skogsindustrier. Svenska Reproduktions AB. 144 s. Fi.
8. Kapitalutvecklingen i det svenska lantbruket. Esselte. 88 s. Jo.
9. Arbetstidsförkortningens verkningar. Esselte. 216 s. S.
10. Företagsinteckning. Tiden-Barnängen Tryckerier AB. 149 s. Ju.
11. Älgrågan. Norstedt & Söner. 188 s. Jo.
12. Veterinärmedicinsk forskning och undervisning. Del II. Esselte. 302 s. Jo.
13. Religionsfrihet. AB Wilhelmssons Boktryckeri. XXVIII+594 s. E.
14. Svensk namnbok 1964. AB E G Johanssons Boktryckeri, Karlshamn. 227 s. Ju.
15. Utlåtande av Juristkommissionen i Wennerströmmaffären. Norstedt & Söner. 117 s. Ju.
16. Historisk översikt. Kyrkobegrepp. Almqvist & Wiksells Boktryckeri AB, Uppsala. 324 s. E.
17. Rapport av parlamentariska nämnden i Wennerströmmaffären. Norstedt & Söner. 46 s. Ju.
18. Översättning av fördrag angående upprättandet av Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom) och tillhörande dokument. Marcus. 187 s. H.
19. Kommunal skatteutjämning. Kihlström. 419 s. Fi.
20. Krigsmaktens förbandssjukvård. Esselte. 222 s. Fö.
21. Bilskrotning. Esselte. 75 s. K.
22. Förbud mot utförsel av kulturföremål. Kihlström. 67 s. E.
23. Kronhjortsreservat m. m. Berlingska Boktryckeriet, Lund. 109 s. Jo.
24. Behandlingsforskning vid ungdomsvårdsskolorna. Esselte. 279 s. S.
25. Nytt skattesystem. Esselte. 827 s. Fi.
26. Offentliga byggnader 3. Ekonomiskt byggande. Esselte. 103 s. K.
27. Lag om förvaltningsförfarandet. Esselte. 719 s. Ju.
28. Beräkning av pensionsreserv i pensionsstiftelse. Holmqvist skrivbyrå & kontorstryckeri. 39 s. Ju.
29. Koncernbidrag m. m. Esselte. 160 s. Fi.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1964:29

Finansdepartementet



KONCERNBIDRAG M. M.

BETÄNKANDE AV

SKATTEUTREDNINGEN ANG. ACKUMULERAD

INKOMST M. M.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1944:20

Finansdepartementet



KONCERNBILDNING M. M.

BETÄNKNING

SKATTETREDDNINGAR OCH ÅRSHÄRDA

1940:1-3

STATENS TRYCKERI, STOCKHOLM 1944

Innehåll

Skrivelse till Herr Statsrådet och Chefen för Finansdepartementet	5
Sammanfattning av förslagen	7
Författningsförslag	12
Kommunalskattelagen	12
Förordningen om förlustutjämning	20
Taxeringsförordningen	22
Utredningsdirektiven m. m.	24
Aktiebolagslagens koncernbestämmelser	26
Begreppet koncern	26
Koncernredovisningen	29
Vinstutdelning	31
Koncernbestämmelser i annan civilrättslig lagstiftning än aktiebolagslagen	32
Olika koncern typer och koncernförhållanden	33
Bestämmelser angående fusion m. m.	36
Koncernsammanhangets betydelse för beskattningen enligt gällande rätt. . .	40
Vinstöverflyttning enligt gällande rätt	44
Bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen	44
Vissa uttalanden i motiven	46
Historisk bakgrund	51
Konklusioner	53
Koncernbidragens plats i sammanhanget	59
Beskattningen av koncernföretag m.m. i vissa andra länder	67
Västtyskland	67
Österrike	69
Nederländerna	69
Danmark	71
Storbritannien	72
Amerikas förenta stater	75
Utredningens förslag	78
Inledning	78
Resultatutjämning inom helägd aktiebolagskoncern	79
Öppna koncernbidrag inom helägd bolagskoncern	82
Gränsdragningen i förhållande till vissa andra överföringar	83
Vilka förutsättningar bör gälla för öppet koncernbidrag?	85
Sammanfattning av villkoren för öppet koncernbidrag	94

Öppna koncernbidrag inom icke helägd bolagskoncern	96
Öppna koncernbidrag mellan bolag och förening samt mellan föreningar .	97
Redovisning av öppet koncernbidrag	99
Koncernbidrag som utgör omkostnad	100
Beskattning av ackordsvinst	101
Vinstöverföring genom prissättning m. m.	108
Nuvarande läge	108
Utredningens ställningstagande	111
Prissättningsreglernas utformning och tillämpning	116
Överflyttning av dolda reserver	118
Räntebetalning	119
Beskattning av internvinster m. m.	122
S. k. kommissionärsbolag	124
Speciell motivering	128
Inledning	128
Bestämmelserna i 43 § 1 mom. jämte anv.	129
Bestämmelserna i 43 § 2 mom.	136
Bestämmelserna i 43 § 3 mom.	136
Bestämmelserna i 57 § 3 mom.	140
Anvisningarna till 28 och 29 §§	142
Bestämmelserna i 3 § förordningen om förlustutjämning	145
Bestämmelserna i 67 § taxeringsförordningen	146
Bilagor 1—3	147

Till

Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet

Genom beslut den 24 oktober 1958 bemyndigades chefen för finansdepartementet av Kungl. Maj:t att tillkalla sakkunniga med uppdrag att verkställa en översyn av bestämmelserna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst och rörande den skatterättsliga behandlingen av koncernbidrag.

Med stöd av detta bemyndigande tillkallades såsom sakkunniga regeringsrådet, numera presidenten i kammarrätten G. T. Hedborg, direktören E. G. Bergqvist, juris doktorn E. B. T:son af Klercker samt numera lagbyråchefen i finansdepartementet S. V. Lundell.

Den 3 juni 1960 entledigades Hedborg efter egen framställning från sitt uppdrag. Samma dag utsågs Lundell att såsom ordförande leda utredningens arbete.

Såsom sekreterare åt de sakkunniga, vilka antagit benämningen Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m., har tjänstgjort numera kammarrättsrådet C. O. Sandström.

Med skrivelse den 31 oktober 1961 avlämnade de sakkunniga ett betänkande med förslag till ändrade bestämmelser om ackumulerad inkomst (SOU 1961: 56).

De sakkunniga får härmed överlämna ett betänkande angående koncernbidrag m. m. Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm den 28 maj 1964.

Sture Lundell

E. G. Bergqvist

Bertil af Klercker

/C. O. Sandström

Herr Statsrådet och Chefen för Årsl. Finansdepartementet

Genom beslut den 24 oktober 1955 beviljades utrym för försäkrings-
 tementet av Kungl. Maj:ts tillfälliga skattning med syfte att verk-
 ställa en översyn av bestämmelserna om tillfälliga skattningar för tekn-
 niska inkomster och försäkrings- och skatteförklaringsföretag. En kommu-
 nikation utgår.

Med stöd av detta beviljades tillräckligt utrym för försäkrings-
 tementet angående försäkringen i Kammarföretag i Uppsala försäkrings-
 bolag. Enligt beslut den 24 oktober 1955 utgår en skrivelse om utrym för
 försäkringen i Kammarföretag i Uppsala försäkringsbolag.

Den 2 juni 1955 utgår en skrivelse till Uppsala försäkringsbolag om att
 utrym för försäkringen i Kammarföretag i Uppsala försäkringsbolag
 ska utgå.

Såsom skatteförklaringsföretag ska utgå utrym för försäkringen i
 försäkringen i Kammarföretag i Uppsala försäkringsbolag. Enligt beslut
 den 24 oktober 1955 utgår en skrivelse om utrym för försäkringen i
 Kammarföretag i Uppsala försäkringsbolag.

Med skrivelse den 24 oktober 1955 utgår en skrivelse om utrym för
 försäkringen i Kammarföretag i Uppsala försäkringsbolag. Enligt beslut
 den 24 oktober 1955 utgår en skrivelse om utrym för försäkringen i
 Kammarföretag i Uppsala försäkringsbolag.

En skrivelse om utrym för försäkringen i Kammarföretag i Uppsala
 försäkringsbolag utgår den 24 oktober 1955. Enligt beslut den 24
 oktober 1955 utgår en skrivelse om utrym för försäkringen i Kammar-
 företag i Uppsala försäkringsbolag.

Statsrådet

Årsl. Finansdepartementet

E. G. Bergqvist

E. G. Bergqvist

Sammanfattning av förslagen

I utredningsdirektiven har framhållits, att den nu gällande inkomstskattelagstiftningen inte innehåller uttryckliga bestämmelser angående de direkta överföringar företagen emellan, som går under benämningen koncernbidrag. Vidare anfördes att den praxis, som utvecklats på detta område, är synnerligen svårtolkad. Enligt direktiven var det därför önskvärt med en utredning av frågan om koncernbidragens skatterättsliga ställning för att få i lag reglerat, när sådana bidrag skall betraktas som avdragsgilla — med en motsvarande beskattning hos mottagaren — och när det motsatta förhållandet bör gälla. Det tillades, att även från näringslivets sida i den offentliga debatten ställts krav på att denna fråga skulle upptagas till behandling och bringas till en ändamålsenlig lösning.

Vid utformningen av sitt förslag till regler angående öppna koncernbidrag har utredningen haft att taga hänsyn till de bestämmelser, som i övrigt gäller för beskattningen av företagen, särskilt vad beträffar beskattningen av deras utdelade vinstmedel. De nya reglerna får nämligen inte öppna möjligheter till kringgående av gällande bestämmelser om dubbelbeskattning och, i vissa fall, kedjebeskattnings av dylika vinstmedel. Därigenom har de föreslagna bestämmelserna blivit förhållandevis komplicerade, varjämte deras tillämpningsområde måst begränsas.

I detta sammanhang har utredningen vidare omprövat gällande regler i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen angående vinstöverföring genom prissättning o. d. å varor och tjänster eller annat. Om öppna koncernbidrag skall kunna accepteras i den omfattning utredningen föreslagit, krävs nämligen en mera konsekvent utformning av skattebestämmelserna beträffande övriga former av vinstöverföring mellan företag. Av denna anledning har utredningen jämväl föreslagit uttryckliga föreskrifter angående beskattningen av ackordsvinster i vissa fall.

De av utredningen föreslagna bestämmelserna innebär i huvudsak följande.

Öppna koncernbidrag

Under vissa förutsättningar skall företag i en koncern genom öppet koncernbidrag kunna skattefritt överföra vinstmedel till annat företag inom koncernen med skattskyldighet för mottagaren. Ett öppet koncernbidrag

skall lämnas genom överföring av kontanter eller i form av fordringar eller genom efterskänkande av fordran och skall redovisas öppet i deklarationshandlingarna.

I motsats till vad som gäller beträffande de koncernbidrag, för vilka avdrag enligt hittills tillämpad praxis kunnat medges, behöver öppet koncernbidrag, som här avses, inte framstå såsom en direkt omkostnad i det utgivande företagens verksamhet för att avdragsrätt skall föreligga. Utredningen avser emellertid inte att inskränka rätten till avdrag för koncernbidrag, som är att anse som driftkostnad för givaren.

I fråga om den krets av företag, mellan vilka öppet koncernbidrag får lämnas, upptar förslaget en indelning i tre kategorier. Öppet koncernbidrag, som här avses får i huvudsak endast ges mellan svenska aktiebolag. Men koncernbidrag kan godtagas även mellan svensk ekonomisk förening och svenskt aktiebolag.

Den första kategorien omfattar de fall, då ett aktiebolag direkt äger mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i ett eller flera andra aktiebolag. Inom denna krets får öppet koncernbidrag lämnas från vilket som helst av bolagen till något av de andra. Utredningen har här tagit sikte på de i praktiken vanligast förekommande fallen, nämligen när ett moderbolag lämnar bidrag till helägt dotterbolag eller omvänt, liksom då ett sådant dotterbolag lämnar koncernbidrag till ett systerbolag. De förutsättningar, som särskilt angivits såsom villkor för avdragsrätten respektive skattskyldigheten, har till syfte att förhindra att öppet koncernbidrag lämnas i sådana fall, då detta skulle innebära ett obehörigt kringgående av reglerna om dubbel- eller kedjebeskattnings av bolagens vinstutdelningar. Detta betyder, att öppet koncernbidrag i princip inte kan lämnas, om mottagaren är skattskyldig för utdelning från givaren.

Den andra kategorien avser ett moderbolags rätt att lämna öppet koncernbidrag till annat bolag inom koncernen. I motsats till vad som gäller för den första kategorien kräves här inte att moderbolaget innehar aktierna i det andra bolaget i *direkt* ägo. Det är alltså här fråga endast om koncernbidrag i riktning från moderbolaget till bolag, som moderbolaget till mer än nio tiondelar i regel äger indirekt genom andra bolag inom koncernen. Moderbolagets delägarskap kan dock även delvis grunda sig på ett direkt ägareförhållande. I de hithörande fallen medges ej avdrag för koncernbidrag i omvänd riktning, d. v. s. till moderbolaget. Förutsättning för moderbolagets avdragsrätt är, att det aktiebolag, till vilket koncernbidrag ges, efter två eller flera fusioner enligt 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen kunnat sammanslås med moderbolaget.

Vad här sagts gäller koncernbidrag mellan s. k. allmänna aktiebolag. Om moderbolaget är ett bankaktiebolag, kräves såsom förutsättning för öppet koncernbidrag, att bankaktiebolaget äger *samtliga* aktier i dotterbolagen. Bestämmelserna omfattar inte försäkringskoncerner.

Den tredje kategorien, slutligen, omfattar det fallet, att en ekonomisk förening i direkt ägo har samtliga aktier i ett eller flera svenska aktiebolag. Då skall enligt förslaget öppet koncernbidrag kunna lämnas antingen mellan föreningen och något av bolagen eller mellan bolagen. Även i dessa fall gäller, att överföringen inte får kollidera med reglerna om utdelningsbeskattningen.

Prissättningen å varor och tjänster m. m.

Utredningens allmänna ståndpunkt har varit, att även sådana företag, som står varandra nära på grund av intressegemenskap, vid affärer sinsemellan får förutsättas i regel tillämpa en normal prissättning å varor, tjänsteprestationer eller annat. Det är emellertid ofrånkomligt, att prissättningen kan användas för en mer eller mindre maskerad vinstöverföring företagen emellan. En sådan vinstöverföring kan inte utan vidare godtagas i beskattningsavseende.

Vinstöverföringar av detta slag kan nämligen komma i konflikt med det allmänna intresset av en riktig inkomstredovisning hos företagen. Innebär den onormala prissättningen en vinstöverföring till utlandet, kan överföringen betyda en kränkning av statens berättigade anspråk på att få beskatta här i riket förvärvad inkomst. På ett motsvarande sätt kan en onormal prissättning innebära en minskning av skatteunderlaget i en kommun på en annan kommuns bekostnad.

För att motverka dylika obehöriga överföringar — nu behandlade i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen — föreslår utredningen följande.

Är fråga om affärer mellan näringsidkare, som är skattskyldiga för sin inkomst här i riket, skall vinstöverföringen över huvud taget inte godkännas i beskattningsavseende, om den berott på att parterna avtalat *avsevärt* högre eller lägre priser å varor än de i allmänhet gällande eller, beträffande tjänsteprestationer eller annat, avtalat ekonomiska villkor, som i *avsevärd* grad avviker från dem, som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende företag. Följaktligen skall, om genom dylika onormala villkor åstadkommits en inkomstöverföring mellan företagen med belopp, som inte är oväsentliga, båda parternas inkomst räknas om till de belopp, vartill desamma skulle ha uppgått, om normala villkor tillämpats. Denna omräkning skall — väl att märka — ske både vid den statliga och den kommunala inkomsttaxeringen. I ett sådant läge skall mottagaren alltså inte beskattas för den överförda inkomsten, såvida inte överföringen är skattepliktigt utdelning.

Om de villkor angående prissättningen, som avtalats vid affärer mellan sinsemellan närstående företag, inte i så hög grad avviker från de i allmänhet gällande, att avvikelserna kan betecknas som *avsevärd*, skall däremot en omräkning av företagets inkomst inte ske. Men den vinstöverföring, som äger rum, kan även i detta fall enligt vanliga regler vara att anse såsom en utdelning och i så fall skall vinstöverföringen vara avdragsgill för givaren

endast om mottagaren är befriad från skattskyldighet för utdelningen. Bortses från det undantagsfall, att mottagaren är skattskyldig för utdelning från givaren, skall emellertid den avtalade prissättningen i fall som här avses i princip inte föranleda något ingripande från taxeringsmyndigheternas sida med mindre fråga är om en åtgärd i skatteundandragande syfte. Från denna regel skall dock gälla ett par undantag.

Det ena avser fall, då den onormala prissättning, som avtalats mellan företag i intressegemenskap, föranlett en vinstöverföring till utlandet. Har genom villkor, som avviker från dem, som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende företag, inkomst tillförts någon, som inte har att utgöra skatt här i riket för inkomsten, skall inkomsten omräknas, d. v. s. höjas, för den part som är här skattskyldig för inkomsten.

Det andra undantaget gäller det fall, att den onormala prissättningen medfört att inkomst av verksamheten i inte oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats, om intressegemenskap inte förelegat. I så fall skall gälla, att den näringsidkare, hos vilken för hög inkomst redovisats, för skälig del av sin behållna inkomst skall beskattas i den kommun, där den andra parten skulle ha beskattats, om normal prissättning tillämpats. Det är således här inte fråga om en omräkning av inkomsterna utan endast om en överflyttning av den mottagande partens taxering till annan kommun än den, där han eljest skattar för sin inkomst. Utredningen har härvid haft i åtanke särskilt sådana fall, då den överförda inkomsten härrör från utvinning av naturtillgångar som är av stor betydelse ur beskattningssynpunkt för den kommun, där dessa tillgångar varit belägna och verksamheten bedrivits.

En motsvarande överflyttning av den kommunala taxeringen skall enligt förslaget verkställas även när öppet koncernbidrag föranlett att inkomst redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats, om koncernbidraget inte lämnats.

Vad nu sagts om prissättning å varor och tjänsteprestationer skall även gälla när skattskyldiga, mellan vilka intressegemenskap råder, avtalar onormalt hög ränta å fordringar och skulder dem emellan. För det fall att här i riket skattskyldiga tillämpar för låg ränta, skall omräkning av inkomst i princip icke ske. Borgenären kan dock bli beskattad för beräknad ränta å sin fordran, om gäldenären är skattskyldig för utdelning från borgenären.

Beskattningen av s. k. kommissionärsbolag

Utredningen har till behandling upptagit även frågan om beskattningen av de s. k. kommissionärsbolagen. Härmed avser utredningen sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening, som bedriver rörelse i eget namn uteslutande för annat aktiebolags eller annan ekonomisk förenings räkning,

utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning. Inkomsten av verksamheten redovisas följaktligen hos det andra företaget. Enligt förslaget skall, i överensstämmelse med vad som nu sker i praktiken, huvudföretaget anses ha bedrivit kommissionärsbolagets rörelse. Detta innebär att, om kommissionärsbolaget bedrivit rörelsen från ett eller flera fasta driftställen, detta eller dessa skall anses ha utgjort fast driftställe för huvudföretaget. Beskattningen av huvudföretagets inkomst skall således fördelas även på kommissionärsbolagets driftställen, vilket kan ha betydelse för beskattningens bestämmelse vid kommunaltaxeringen.

Beskattning av ackordsvinst

Med hänsyn bl. a. till att en borgenärs efterskänkande av en fordran å gäldenären i vissa fall kan innebära en vinstöverföring, som har samma effekt som ett öppet koncernbidrag, föreslår utredningen uttryckliga föreskrifter angående beskattningen av ackordsvinst. Dylig vinst skall enligt förslaget för gäldenär, som är rörelseidkare eller jordbrukare med bokföringsmässig redovisning, räknas såsom skattepliktig intäkt av verksamheten, om motsvarande belopp utgör för borgenären avdragsgill omkostnad. Beträffande dennes avdragsrätt för den förlust, som uppkommit i samband med att han beviljat gäldenären ackord, skall gälla, att, om ackordet haft sin grund i intressegemenskap mellan borgenär och gäldenär, borgenären skall äga rätt till avdrag för nedskrivning av sin fordran hos gäldenären endast under samma förutsättningar som gäller för öppet koncernbidrag.

I samband härmed föreslås, att de inskränkningar, som i förordningen om förlustutjämnning föreskrives beträffande gäldenärs rätt till förlustavdrag, när han beviljats ackord, skall upphävas.

Ikraftträdandet

De nya bestämmelserna föreslås skola träda i kraft så att de kan tillämpas vid 1966 års taxering.

Författningsförslag

Förslag till

lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 ävensom punkt 1 av anvisningarna till 28 §, punkt 10 av anvisningarna till 29 § samt anvisningarna till 43 § samma lag¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

43 §.

1 m o m. Föreligger intressegemenskap mellan näringsidkare och har vid affärer dem emellan beträffande varor, tjänsteprestationer eller annat avtalats priser eller andra villkor, vilka avvika från dem som skulde hava avtalats mellan två av varandra oberoende företag (n o r m a l a v i l l k o r), skola avtalade villkor gälla vid inkomstberäkningen, därest icke annat följer av vad nedan stadgas.

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder och har, uppenbarligen i följd härav, inkomsten av företaget blivit avsevärt lägre

Har på grund av åtgärder, som i nästföregående stycke sägs, skattskyldigs inkomst blivit lägre än den skulle hava blivit, om normala villkor avtalats, och har inkomst i stället tillförts någon, som icke har att för densamma utgöra skatt här i riket, skall den skattskyldiges inkomst av verksamheten i fråga omräknas till belopp, vartill inkomsten skulle

¹ Senaste lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 28 § se 1959: 170 samt av punkt 10 av anvisningarna till 29 § se 1951: 761.

(Nuvarande lydelse)

än den eljest skolat bliva, samt är tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke för inkomsten skattskyldig här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

(Se vidare anvisningarna.)

(Föreslagen lydelse)

hava uppgått, om normala villkor tillämpats.

Har vid avtal, som i första stycket avses, mellan här i riket skattskyldiga bestämts villkor, som i avsevärd grad avvika från normala sådana, och har därigenom åstadkommits inkomstöverföring med belopp, som icke är oväsentligt, och är icke fråga om tillskott vid aktieteckning eller om överlåtelse av tillgång samtidigt med den verksamhet, vari tillgången ingår, skola de skattskyldigas inkomster omräknas på sätt i andra stycket sägs. Är inkomstöverföring genom avtal, som i första stycket sägs, att anse såsom utdelning, för vilken mottagaren är skattskyldig, eller som gåva, för vilken skyldighet att erlægga gåvoskatt föreligger, eller kan inkomstöverföringen antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende, skall omräkning av inkomsterna dock alltid ske. Angående kooperativ förenings rätt till avdrag för utdelning i form av pristillägg, rabatter m. m. stadgas i 29 § 2 mom.

Hava här i riket skattskyldiga sinsemellan avtalat lägre ränta å gäld än normalt, skall på grund härav omräkning, som i tredje stycket sägs, ej ske. Är gäldenären skattskyldig för utdelning från borgenären, skall dock denne anses hava åtnjutit skattepliktig inkomst med belopp, motsvarande skillnaden mellan normal ränta och avtalad ränta.

2 mom. Har svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening drivit rörelse i eget namn uteslutande

(Nuvarande lydelse)

för annat sådant bolags eller sådant föreningsräkning, utan att i öfrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning (s. k. kommissionärsbolag), och redovisas i följd därav inkomsten av rörelsen hos det andra företaget, skall detta anses hava bedrivit kommissionärsbolagets rörelse, därast förhållandet mellan företagen består under hela beskattningsåret för vardera företaget eller från den tidpunkt, då kommissionärsbolaget började driva verksamhet av något slag, samt beskattningsåren för företagen utgått vid samma tidpunkt.

3 m o m. Har svenskt aktiebolag i direkt ägo aktier i ett eller flera andra svenska aktiebolag i sådan omfattning, att fusion enligt 174 § 1 och 2 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag kan ske, skall koncernbidrag mellan bolagen, vilket enligt eljest gällande regler icke utgör driftkostnad för givaren, vid inkomstberäkningen likväl anses som avdragsgill omkostnad respektive skattepliktig intäkt under förutsättning,

a t t bidraget lämnats kontant eller i form av fordran eller genom efterskänkande av fordran och av båda bolagen redovisats öppet i självdeklarationen eller därtill fogad bilaga,

a t t beskattningsåren för det utgivande och det mottagande bolaget utgått vid samma tidpunkt,

a t t, om bidrag lämnats mellan moder- och dotterbolag, moderbolaget ägt mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget under hela beskattningsåret för båda bolagen eller från den tidpunkt, då dotter-

(Föreslagen lydelse)

för annat sådant bolags eller sådant föreningsräkning, utan att i öfrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning (s. k. kommissionärsbolag), och redovisas i följd därav inkomsten av rörelsen hos det andra företaget, skall detta anses hava bedrivit kommissionärsbolagets rörelse, därast förhållandet mellan företagen består under hela beskattningsåret för vardera företaget eller från den tidpunkt, då kommissionärsbolaget började driva verksamhet av något slag, samt beskattningsåren för företagen utgått vid samma tidpunkt.

3 m o m. Har svenskt aktiebolag i direkt ägo aktier i ett eller flera andra svenska aktiebolag i sådan omfattning, att fusion enligt 174 § 1 och 2 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag kan ske, skall koncernbidrag mellan bolagen, vilket enligt eljest gällande regler icke utgör driftkostnad för givaren, vid inkomstberäkningen likväl anses som avdragsgill omkostnad respektive skattepliktig intäkt under förutsättning,

a t t bidraget lämnats kontant eller i form av fordran eller genom efterskänkande av fordran och av båda bolagen redovisats öppet i självdeklarationen eller därtill fogad bilaga,

a t t beskattningsåren för det utgivande och det mottagande bolaget utgått vid samma tidpunkt,

a t t, om bidrag lämnats mellan moder- och dotterbolag, moderbolaget ägt mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget under hela beskattningsåret för båda bolagen eller från den tidpunkt, då dotter-

(Nuvarande lydelse)

bolaget började bedriva verksamhet av något slag, samt, om bidrag lämnats till moderbolaget, moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget, oavsett i vilken omfattning moderbolagets vinstmedel använts för utdelning till delägarna,

samt att, om bidrag lämnats mellan dotterbolag, dels moderbolaget ägt mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolagen under hela beskattningsåret för ett vart av dem eller alltsedan dotterbolagen började bedriva verksamhet av något slag, dels ock moderbolaget antingen är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda systerbolagen eller ock, oavsett i vilken omfattning moderbolagets vinstmedel använts för utdelning till delägarna, är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det utgivande bolaget.

Bidrag, som enligt föregående stycke utgör avdragsgill omkostnad respektive skattepliktig intäkt, benämnes öppet koncernbidrag.

Äro ägareförhållandena inom en koncern sådana, att aktiebolagen eller vissa av dem efter två eller flera fusioner enligt 174 § 1 och 2 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag kunnat sammanslås med moderbolaget, äger detta under i första stycket angivna förutsättningar lämna öppet koncernbidrag till bolag, vilka på angivet sätt kunna fusioneras med moderbolaget.

Har bankaktiebolag eller har förening, som är av beskaffenhet som i 1 § lagen den 1 juni 1951 om ekono-

(Föreslagen lydelse)

bolaget började bedriva verksamhet av något slag, samt, om bidrag lämnats till moderbolaget, moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget, oavsett i vilken omfattning moderbolagets vinstmedel använts för utdelning till delägarna,

samt att, om bidrag lämnats mellan dotterbolag, dels moderbolaget ägt mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolagen under hela beskattningsåret för ett vart av dem eller alltsedan dotterbolagen började bedriva verksamhet av något slag, dels ock moderbolaget antingen är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda systerbolagen eller ock, oavsett i vilken omfattning moderbolagets vinstmedel använts för utdelning till delägarna, är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det utgivande bolaget.

Bidrag, som enligt föregående stycke utgör avdragsgill omkostnad respektive skattepliktig intäkt, benämnes öppet koncernbidrag.

Äro ägareförhållandena inom en koncern sådana, att aktiebolagen eller vissa av dem efter två eller flera fusioner enligt 174 § 1 och 2 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag kunnat sammanslås med moderbolaget, äger detta under i första stycket angivna förutsättningar lämna öppet koncernbidrag till bolag, vilka på angivet sätt kunna fusioneras med moderbolaget.

Har bankaktiebolag eller har förening, som är av beskaffenhet som i 1 § lagen den 1 juni 1951 om ekono-

(Nuvarande lydelse)

3 m o m. Hava i annat fall än i 43 § sägs rörelseidkare, mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), vid affärer sinsemellan genom åsättande av högre eller lägre pris än de i allmänhet gällande eller andra liknande åtgärder åstadkommit, att inkomst av deras rörelse i avsevärd mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om intressegemenskap icke förefunnits, skall såsom beskattningsort för den rörelseidkare, hos vilken för hög inkomst sålunda redovisats, beträffande skälig del av hans inkomst gälla den kommun, där den andre rörelseidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om normal prissättning tillämpats.

(Föreslagen lydelse)

miska föreningar sägs, i direkt ägo samtliga aktier i ett eller flera svenska aktiebolag, må, under i första stycket angivna förutsättningar öppet koncernbidrag lämnas mellan bankaktiebolaget respektive föreningen och bolagen eller ock mellan bolagen.

Öppet koncernbidrag skall anses utgöra kostnad och intäkt i förvärvskälla, vartill vederbörande företags huvudsakliga verksamhet är hänförlig. Avser det mottagande företags huvudsakliga verksamhet icke jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse, skall bidraget hänföras till förvärvskälla i det inkomstslag, i vilket det utgivande företaget erhållit avdrag för bidraget.

(Se vidare anvisningarna.)

57 §.

3 m o m. Har avtal, som i 43 § 1 mom. första stycket avses, föranlett att skattskyldigs inkomst i icke oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om intressegemenskap icke förefunnits, och har omräkning av inkomsten enligt nämnda moment icke skett, skall såsom beskattningsort för den näringsidkare, hos vilken för hög inkomst redovisats, beträffande skälig del av hans behållna inkomst gälla den kommun, där den andre näringsidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om normala villkor tillämpats. Vad nu sagts skall dock icke gälla när fråga är om tillskott vid aktieteckning eller om överlåtelse av tillgång samtidigt med den verksamhet, vari tillgången ingår.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Har öppet koncernbidrag jämlikt 43 § 3 mom. föranlett, att inkomst redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om koncernbidraget icke lämnats, skall vad ovan i första stycket sägs angående beskattningsorten äga motsvarande tillämpning beträffande det företaget, som erhållit koncernbidraget.

Anvisningar

till 28 §.

1. Till intäkt — — — — — stadgade grunder.

Till intäkt av rörelse räknas även vinst, som uppkommit på grund av att rörelseidkare fått skuld efterskänkt genom ackord, därest motsvarande belopp utgör för borgenären vid taxering här i riket avdragsgill omkostnad eller, om borgenären icke är här i riket skattskyldig för inkomst, skulle hava utgjort avdragsgill omkostnad, därest denne varit här i riket skattskyldig.

Intäkt vid — — — — — av rörelse.

Vid avyttring — — — förutsättningar för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

I enlighet — — — förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Då skattskyldig, — — — — — för överlåtaren.

till 29 §.

10. I anslutning — — — — — såsom kapitalförlust.

I fråga om borgenärs rätt till avdrag för förlust, som uppkommit i samband med att gäldenär beviljats ackord, skall — oavsett vad i första stycket sägs därom, att till driftförlust räknas exempelvis till följd av köparens insolvens utebliven betal-

(Nuvarande lydelse)

I denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av vinst ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. I 57 § 3 mom. givas bestämmelser för vissa fall av överflyttning av vinst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.

till 43 §.

I denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av vinst ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. I 57 § 3 mom. givas bestämmelser för vissa fall av överflyttning av vinst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.

(Föreslagen lydelse)

ning för varor med mera — gälla följande. Har borgenär beviljat gäldenär, med vilken han är i intressegemenskap, dylikt ackord, och kan det antagas, att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, såsom i fall då inga andra borgenärer med fordringar av betydelse lämnat motsvarande ackord eller då gäldenären uppenbarligen icke är på obestånd, skall borgenären äga rätt till avdrag för nedskrivning av sin fordran hos gäldenären endast såsom för öppet koncernbidrag enligt 43 § 3 mom.

Den intressegemenskap, som åsyftas i 1 mom., har avseende på exempelvis det fall, att ett företag direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av ett annat företag eller äger del i dettas kapital, ävensom det fall, att samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av de båda avtalsslutande företagen eller äga del i dessas kapital.

Vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttagas, med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter, som kan påverka prissättningen i dylika fall.

Det förhållandet att inkomstöverföring mellan två företag skett i syfte att täcka förlust hos mottagaren skall icke medföra att överföringen anses hava utgjort ett led i åtgöranden syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende, där est motsvarande utjämning kunnat

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

uppnås genom öppet koncernbidrag.
 Angående beskattningsorten för
 inkomst, som genom prissättning å
 varor, tjänstprestationer eller an-
 nat eller genom öppet koncernbi-
 drag, överförs från en kommun till
 annan kommun, stadgas i 57 § 3
 mom.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad
 uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att lagen
 icke skall äga tillämpning vid 1965 års taxering eller vid eftertaxering för
 år 1965 eller tidigare år.

Förslag till

förordning om ändrad lydelse av 3 § förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst

Härigenom förordnas, att 3 § förordningen den 8 april 1960 om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

3 §.

Förlustavdrag må — — — — — kommunal inkomstskatt.

Rätten till — — — — — skattepliktig inkomst.

Har skattskyldig försatts i konkurs och har konkursen icke blivit nedlagd på grund av att borgenärerna erhållit full betalning, må den skattskyldige vid taxering för det beskattningsår, varunder beslut om konkursen meddelats, och för senare år icke åtnjuta avdrag enligt denna förordning för förlust, som uppkommit under konkursen eller tidigare.

Har skattskyldig försatts i konkurs och har konkursen icke blivit nedlagd *eller avslutad* på grund av att borgenärerna erhållit full betalning *eller att förlikning ingåtts med de borgenärer, som bevakat fordran i konkursen, eller att ackord blivit fastställt*, må den skattskyldige vid taxering för det beskattningsår, varunder beslut om konkursen meddelats, och för senare år icke åtnjuta avdrag enligt denna förordning för förlust, som uppkommit under konkursen eller tidigare.

Har skattskyldig eller vanligt handelsbolag eller kommanditbolag, vari han är delägare, erhållit ackord utan konkurs, må i förlustavdrag, som enligt denna förordning medgives vid taxering för det beskattningsår, varunder ackordet beviljats, eller för senare år, icke inräknas under förstnämnda beskattningsår eller tidigare uppkommet underskott i sådan förvärvskälla, till vilken efterskänt skuld varit att hänföra.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser alltjämt skola äga tillämpning i fråga om 1965 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1965 och tidigare år. Vid ikraftträdandet skall vidare iakttagas, att — om skattskyldig eller vanligt handelsbolag eller kommanditbolag, vari han är delägare, erhållit ackord under räkenskapsår, som tilländalupit före den 1 mars 1965 — äldre bestämmelser alltjämt skola gälla beträffande underskott, som uppkommit under räkenskapsår, då ackordet erhållits eller tidigare år.

Förslag till

förordning om ändring av 67 § taxeringsförordningen len 23 november 1956 (nr 623)

Härigenom förordnas, att 67 § taxeringsförordningen den 23 november 1956 skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

67 §.

Taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. *kommunalskattelagen* må icke verkställas av taxeringsnämnd. Anser sådan nämnd anledning föreligga att beträffande viss skattskyldig tillämpa berörda *stadgande*, skall skriftlig anmälan härom göras hos taxeringsintendenten i länet, som, därest besvär över taxeringen skola prövas av prövningsnämnden i länet, äger göra framställning i frågan hos sagda nämnd. Är däremot fråga om skattskyldig, beträffande vilkens taxering besvär skola anföras hos den mellankommunala prövningsnämnden, skall taxeringsintendenten skyndsamt med eget yttrande överlämna anmälan till allmänna ombudet hos denna nämnd för sådan åtgärd och samtidigt härom underrätta taxeringsintendenten i annat län, där den skattskyldige, såvitt kunnigt är, blivit taxerad till kommunal inkomstskatt.

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen och taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag må icke verkställas av taxeringsnämnd. Anser sådan nämnd anledning föreligga att beträffande viss skattskyldig tillämpa berörda *stadganden*, skall skriftlig anmälan härom göras hos taxeringsintendenten i länet, som, därest besvär över taxeringen skola prövas av prövningsnämnden i länet, äger göra framställning i frågan hos sagda nämnd. Är däremot fråga om skattskyldig, beträffande vilkens taxering besvär skola anföras hos den mellankommunala prövningsnämnden, skall taxeringsintendenten skyndsamt med eget yttrande överlämna anmälan till allmänna ombudet hos denna nämnd för sådan åtgärd och samtidigt härom underrätta taxeringsintendenten i annat län, där den skattskyldige, såvitt kunnigt är, blivit taxerad till kommunal inkomstskatt. *Berör fråga om omräkning av inkomst jämväl skattskyldig, som*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

skall taxeras till statlig inkomstskatt i annat län, skall taxeringsintenden- ten härom underrätta taxeringsinten- denten i detta andra län.

Om handläggning — — — — — rörande taxering.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Utredningsdirektiven m. m.

Enligt de direktiv, vilka innefattas i yttrande till statsrådsprotokollet den 24 oktober 1958 av chefen för finansdepartementet, statsrådet *G. E. Sträng*, har det ålegat oss dels att verkställa en översyn av lagstiftningen om ackumulerad inkomst dels att utreda och framlägga förslag angående den skattemässiga behandlingen av s. k. koncernbidrag. Då något egentligt samband inte rått mellan de olika delarna i vårt utredningsuppdrag, har vi valt att redovisa desamma i två skilda betänkanden. I ett den 31 oktober 1961 avgivet betänkande (SOU 1961:56) har vi framlagt förslag om ändrade bestämmelser beträffande ackumulerad inkomst. I nu förevarande betänkande kommer vi att behandla den återstående delen av vårt utredningsuppdrag nämligen den skattemässiga behandlingen av koncernbidrag. Beträffande frågan om koncernbidragen framhålles i våra direktiv följande.

Bestämmelser om vinstöverflyttning mellan olika rörelseidkare, mellan vilka intressegemenskap råder, t. ex. moder- och dotterföretag, återfinnes i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen. Det är emellertid att märka, att vad som där regleras endast är vinstöverföringar genom särskild prissättning eller andra liknande åtgärder, vilka inverkar på fördelningen mellan inkomst som skall beskattas här i riket eller inte eller ock på fördelningen av den skattepliktiga inkomsten mellan olika kommuner. Däremot förekommer inte någon uttrycklig reglering av sådana direkta överföringar företagen emellan som plägar gå under benämningen koncernbidrag. I praxis har emellertid sedan länge förekommit, att man i vissa fall medgivit bolag avdrag för koncernbidrag till ett annat bolag respektive beskattat det mottagande bolaget för det erhållna bidraget. Å andra sidan har i många fall avdrag för dylikt koncernbidrag vägrats. Det står utom allt tvivel att den praxis som utvecklats är synnerligen svårtolkad.

I anslutning härtill anförde departementschefen vidare.

Det torde vara önskvärt med en utredning av frågan om koncernbidragens skatterättsliga ställning för att få i lag reglerat när sådana bidrag skall betraktas såsom avdragsgilla — med en motsvarande beskattning av mottagaren — och när det motsatta förhållandet bör gälla. Tilläggas må att även från näringslivets sida har i den offentliga debatten i ämnet ställts krav på att denna fråga upptages till behandling och bringas till en ändamålsenlig lösning.

Departementschefen framhöll avslutningsvis, att utredningen borde ha en teknisk karaktär.

Ett koncernbidrag innebär, såsom framgår av direktiven, en direkt vinstöverföring mellan två företag inom en koncern. Det synes lämpligt att först

söka klarlägga begreppet koncern samt vilka former av vinstöverföring, som innefattas i begreppet koncernbidrag.

Då koncernbegreppet inte definierats i skattelagstiftningen, är man för att få klarhet i den närmare innebörden av detta begrepp enligt gällande rättsuppfattning hänvisad till den civilrättsliga bestämningen av detsamma. Härvid är det framför allt bestämmelserna i aktiebolagslagen som är av intresse.

Aktiebolagslagens koncernbestämmelser

Begreppet koncern

Vid den revision av aktiebolagslagstiftningen, som verkställdes av lagberedningen (se SOU 1941:8 och 9) och som ledde till 1944 års nu gällande aktiebolagslag, uppmärksammades bl. a. koncernväsendets alltmer ökade betydelse i det ekonomiska livet. Lagberedningen konstaterade att det blivit allt vanligare att ett ekonomiskt företag drives icke som ett enda aktiebolag utan som en grupp av bolag, koncern, bestående av ett aktiebolag såsom moderbolag samt ett större eller mindre antal aktiebolag — vilka moderbolaget behärskar främst genom innehav av större del av aktierna i bolagen — såsom dotterbolag. Denna utveckling nödvändiggjorde särskilda bestämmelser för koncernbolagen, framför allt beträffande redovisningen för koncernens ekonomiska ställning och för resultatet av verksamheten.

Tillämpningsområdet för de i aktiebolagslagen intagna särskilda stadgandena rörande koncernförhållande blev beroende av bestämningen av begreppen moderbolag och dotterbolag.

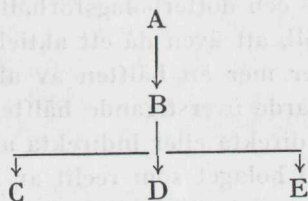
Denna begreppsbestämning, som återfinnes i 221 § aktiebolagslagen, utgår från att ett bestämmande inflytande kan utövas från det ledande bolagets, moderbolagets, sida och att tillika en väsentlig intressegemenskap finnes mellan detta och det beroende bolaget, dotterbolaget. Denna förutsättning ansågs enligt lagberedningen föreligga typiskt, när det ena bolaget, moderbolaget, äger mer än hälften av aktierna i det andra, dotterbolaget, och detta aktieinnehav representerar motsvarande andel ej blott i dotterbolagets aktiekapital utan även i röstetalet för samtliga aktier i dotterbolaget. Men även då ett bolag äger aktier i ett annat bolag, i vilket aktier med olika röstvärde finnes, kunde enligt lagberedningen det förra utöva ett bestämmande inflytande över ledningen av det senare, om det äger så många aktier däri att röstetalet för dem utgör mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier i bolaget. Trots att den ekonomiska intressegemenskapen är beroende av det förra bolagets andel i det senares aktiekapital ansåg lagberedningen därför avgörande betydelse böra tillmätas andelen i röstetalet för samtliga aktier i bolaget.

I enlighet med det sagda gäller enligt 1 mom. första stycket första punkten i nämnda paragraf att, om ett aktiebolag äger mer än hälften av aktierna i ett annat aktiebolag eller, om aktier med olika röstvärde finnes, så många aktier, att röstetalet för dem utgör mer än hälften av röstetalet för

samtliga aktier, skall det förra bolaget anses såsom moderbolag och det senare bolaget såsom dotterbolag.

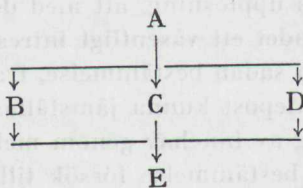
Med det nu nämnda direkta dotterbolagsförhållandet ansågs böra likställas indirekt dotterbolagsförhållande. I lagrummet i fråga föreskrives nämligen i nästa punkt att, om ett eller flera dotterbolag eller ock moderbolaget och ett eller flera dotterbolag tillsammans äger så många aktier i ett annat bolag som nyss sagts — d. v. s. dotterbolag — skall jämväl sistnämnda bolag anses såsom dotterbolag (dotterdotterbolag) till moderbolaget. Förhållandet bedöms alltså på samma sätt som om aktierna i dotterdotterbolaget ägdes direkt av moderbolaget.

Som exempel på dylikt indirekt dotterbolagsförhållande har lagberedningen angivit, att ett dotterbolag B äger mer än hälften av aktierna i vart och ett av bolagen C, D och E enligt följande.



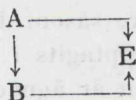
I detta fall bildar bolagen A, B, C, D och E en koncern, huvudkoncernen, i vilken A är moderbolag samt bolagen B, C, D och E dotterbolag. C, D och E är dotterdotterbolag till A. Bolagen B, C, D och E bildar en underkoncern, i vilken B är moderbolag samt C, D och E dotterbolag.

Vidare föreligger enligt lagberedningen indirekt dotterbolagsförhållande, om dotterbolagen B, C och D äger aktieposter i E, som tillsammans utgör mer än hälften av aktierna i E.



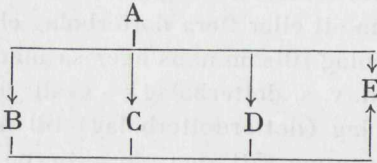
I detta fall, där icke något av bolagen B, C eller D antages ensamt äga mer än hälften av aktierna i E, föreligger ej underkoncernbildning. A:s andel i E utgör summan av B:s, C:s och D:s andelar i E.

Enligt lagberedningen föreligger indirekt dotterbolagsförhållande också om A och dotterbolaget B äger aktieposter i E, som tillsammans utgör mer än hälften av aktierna i E.



A:s andel i E utgör i detta fall summan av A:s och B:s andel i E.

Motsvarande indirekta dotterbolagsförhållande föreligger om A och dotterbolagen B, C och D tillsammans äger mer än hälften av aktierna i E.



I detta fall, där icke något av bolagen A, B, C eller D antages ensamt äga mer än hälften av aktierna i E, föreligger ej underkoncernbildning. A:s andel i E utgör här summan av A:s, B:s, C:s och D:s andelar i E.

Emellertid ansåg sig lagberedningen inte kunna stanna vid de hittills berörda formerna av moder- och dotterbolagsförhållanden.

Lagberedningen framhöll, att även då ett aktiebolag icke — vare sig direkt eller indirekt — äger mer än hälften av aktierna i ett annat bolag eller aktier med ett röstvärde överstigande hälften av rösttalet för samtliga aktier i bolaget, dess direkta eller indirekta aktieinnehav dock kan representera ett inflytande i bolaget som reellt är bestämmande över detta, en s. k. praktisk majoritet, och tillika ett väsentligt ekonomiskt intresse i bolaget. Även i sådant fall har beredningen ansett koncernbestämmelserna böra äga tillämpning. Enligt beredningen syntes vidare moder- och dotterbolagsförhållande böra anknytas icke endast till ägandet direkt eller indirekt av en viss aktiepost. Enligt beredningen borde nämligen moder- och dotterbolagsförhållande också anses föreligga, om ett aktiebolag på grund av avtal eller av annan orsak har ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag och tillika en sådan rätt till vinstutdelning eller till del i aktiekapitalet vid bolagets upplösning, att med det bestämmande inflytandet över bolaget är förbundet ett väsentligt intresse i det senares ställning och i dess resultat. Med en sådan bestämmelse, framhöll beredningen, torde med äganderätt till en aktiepost kunna jämföras — såsom enligt engelsk och tysk rätt — varje slag av innehav genom mellanhand. Lagberedningen tillade, att utan en dylik bestämmelse försök till kringgående i olika former av de särskilda stadgandena rörande koncernförhållanden torde kunna befaras.

I enlighet med det anförda har i 221 § 1 mom. första stycket sista punkten föreskrivits att, om ett aktiebolag eljest på grund av aktieinnehav eller avtal eller av annan orsak har ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag, varmed jämväl är förbundet ett väsentligt intresse i det senares ställning och resultatet av dess verksamhet, det förra bolaget skall anses såsom moderbolag och det senare såsom dotterbolag. Det bör här särskilt framhållas, att de regler som upptagits i första och andra punkterna av samma stycke enligt beredningen är ägnade att tjäna till ledning för be-

dömandet av frågan, när ett bestämmande inflytande skall anses föreligga och att således i viss mån begränsa omfattningen av begreppen moder- och dotterbolag.

Sammanfattningsvis stadgas i 221 § andra stycket, att alla bolag, som är med varandra sålunda förenade att de inbördes är moder- och dotterbolag eller dotterbolag till samma moderbolag, kallas koncernbolag.

De nämnda reglerna om koncernförhållande avser i första hand svenskt aktiebolags delägarskap i annat svenskt aktiebolag. Enligt lagberedningen bör därmed jämföras delägarskap i utländskt aktiebolag ävensom i sådant utländskt bolag som till sin art väsentligen överensstämmer med det svenska aktiebolaget, såsom det engelska private company, det tyska och schweiziska Gesellschaft mit beschränkter Haftung och det franska société à responsabilité limitée.

Även om aktiebolagslagens regler sålunda avser endast förhållandet mellan aktiebolag och därmed överensstämmande utländska bolagsformer, gör sig motsvarande synpunkter gällande vid svenskt aktiebolags delägarskap i företag, som drivs under annan form än aktiebolagets, t. ex. handelsbolag, kommanditbolag, gruvbolag och ekonomisk förening samt däremot svarande utländska företagsformer. I lagen har inga regler upptagits avseende sådana delägarskap. Men på grund av de allmänna förpliktelser, som åvilar ett aktiebolags styrelseledamöter, verkställande direktör och revisorer, ankommer det enligt lagberedningen på dessa personer att jämväl beträffande sådant delägarskap tillse att den försiktighetsprincip, som skall vara ledande vid bedömningen av ett aktiebolags ställning, tillämpas. Är detta delägarskap förbundet med ett bestämmande inflytande och ett väsentligt ekonomiskt intresse, kräver nämnda princip att även här de för koncernförhållanden gällande reglerna beaktas.

Koncernredovisningen

I och med att ett koncernförhållande i förut angiven mening föreligger mellan två eller flera aktiebolag gäller enligt aktiebolagslagen vissa särskilda regler för redovisningen av bolagens ställning och verksamhetsresultat m. m.

De särskilda reglerna, vilka givetvis åsyftar att för intressenterna möjliggöra en samlad överblick av koncernen, avser huvudsakligen moderbolaget. Någon ingående redogörelse för dessa regler torde inte vara erforderlig i detta sammanhang. För att likväl ge en uppfattning om i vilka hänseenden koncerngemenskapen beaktas enligt de ifrågavarande redovisningsreglerna — av vilka de flesta återfinnes i 100—104 §§ aktiebolagslagen — skall emellertid några huvudpunkter antydvas i det följande.

Sålunda skall t. ex. moderbolaget i sin balansräkning upptaga aktierna i dotterbolaget som särskild post bland anläggningstillgångarna. I en särskild uppgift till balansräkningen, vilken uppgift dock inte behöver framläggas å bolagsstämman, skall därjämte redovisas varje dotterbolags ak-

tier i annat koncernbolag. Likaså skall i sådan uppgift redovisas sammanlagda beloppet av moderbolagets fordringar och skulder hos varje dotterbolag samt dotterbolagets fordringar och skulder hos annat dotterbolag. Vid värderingen av moderbolagets aktier respektive fordringar hos dotterbolag skall avdrag ske för den del av värdet som belöper på dotterbolagets eventuella innehav av aktier i moderbolaget.

I moderbolagets vinst- och förlusträkning skall vinstutdelning och räntor från dotterbolag anges särskilt liksom även räntor till dotterbolag.

Vad särskilt beträffar redovisningen av koncernbidrag föreligger enligt 102 § aktiebolagslagen en uttrycklig skyldighet för aktiebolag att i vinst- och förlusträkningen särskilt angiva, bland intäkterna, vederlagsfria eller andra extraordinära förvärv och, bland kostnaderna, extraordinära kostnader och förluster. Till dylika extraordinära intäkter och kostnader, vilka således skall redovisas öppet, hör även koncernbidragen.

Av särskild betydelse är i detta sammanhang den speciella redovisning som det enligt 104 § aktiebolagslagen åligger moderbolaget att avgiva i form av antingen en koncernbalansräkning eller en koncernredogörelse.

Denna särskilda koncernredovisning har till direkt syfte att överbrygga det förhållandet att de olika bolagen i en koncern utgör formellt fristående bolag. Genom koncernredovisningen vill man således åstadkomma i stort sett samma redovisningsresultat som om koncernens verksamhet drivits inom en enhetlig aktiebolagsbildning. Koncernredovisningen skall därför utvisa vinsten eller förlusten å koncernens verksamhet i dess helhet.

Vid redovisningen av denna vinst eller förlust måste emellertid eventuella internvinster avräknas. En av koncernredovisningens viktigaste uppgifter är nämligen att förhindra, att vinster på överlåtelse inom koncernen påverkar redovisningsresultatet för koncernen i dess helhet innan dessa vinster ur koncernsynpunkt realiserats. Så länge realisation av internvinsterna ej skett, måste de alltså avdragas, elimineras, från koncernbolagets intäkter för att samma resultat skall kunna vinnas som om koncernens verksamhet drivits av ett enda bolag.

I lagen har begreppet internvinst angivits sålunda, att med dylik vinst avses på moderbolaget belöpande andel av vinst å överlåtelse av tillgång inom koncernen, i den mån ej överlåtelse av tillgången därefter skett till köpare utanför koncernen eller ock förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde ägt rum hos koncernbolag som förvärvat densamma.

Internvinst kan uppkomma genom överlåtelse såväl från moderbolag till dotterbolag som från dotterbolag till moderbolag eller till annat dotterbolag.

Det kan anmärkas att varken koncernbalansräkning eller koncernredogörelse behöver offentliggöras. De skall tillställas revisorerna men behöver inte företes å bolagsstämma eller insändas till patent- och registreringsverket.

Vinstutdelning

Av den princip, som koncernförhållandet bygger på, d. v. s. att koncernbolagen skall behandlas som ett enda företag, har ansetts följa att moderbolagets rätt att verkställa vinstutdelning måste vara beroende av vinsten för koncernen i dess helhet. I enlighet därmed föreskrives i 74 § aktiebolagslagen att av moderbolagets vinst må, ändå att vinstutdelning eljest är medgiven (med hänsyn till moderbolagets egen ställning), så stort belopp ej utdelas att vinstutdelningen, med hänsyn till koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet i dess helhet, får anses stå i strid mot god affärssed.

Att gränsdragningen beträffande tillåten utdelning inte gjorts mera exakt än vad som skett sammanhänger bl. a. med att de två redovisningsmetoder, som alternativt får användas — koncernbalansräkning eller koncernredogörelse — inte kan antagas alltid leda till fullt överensstämmande beräkning av koncernverksamhetens resultat.

I aktiebolagslagens förarbeten har understrukits att vid beslut om vinstutdelning bör beaktas inte blott den nu angivna legala gränsen för dylik utdelning. Hänsyn bör även tagas till sådant som koncernens räntabilitet och likviditet.

Koncernbestämmelser i annan civilrättslig lagstiftning än aktiebolagslagen

1948 års lag om försäkringsrörelse innehåller beträffande försäkringsbolag bestämmelser om koncernförhållanden, som i stort sett överensstämmer med de föreskrifter i aktiebolagslagen, för vilka redogörelse nyss lämnats. Däremot innehåller varken lagen om bankrörelse, sparbankslagen, lagen om ekonomiska föreningar eller lagen om jordbrukskasserörelsen några koncernbestämmelser. Sådant moder- och dotterföretagsförhållande, som kännetecknar sambandet mellan företag i en koncern, föreligger normalt inte mellan olika bankbolag, sparbanker, ekonomiska föreningar eller jordbrukskassor. Ett dylikt moder- och dotterföretagsförhållande kan emellertid föreligga mellan t. ex. en ekonomisk förening och ett aktiebolag. För sådana koncernbildningar har inte föreskrivits några särskilda regler.

En speciell form av koncern finns inom Kooperationen. De lokala föreningarna sammansluter sig till centralorganisationer i vilka de lokala föreningarna är medlemmar. Sålunda är jordbrukets föreningsrörelse uppbyggd på följande sätt. Dess topporganisation är Sveriges lantbruksförbund, förening u. p. a. Förbundet omfattade vid årsskiftet 1962/63 i första hand 13 riksorganisationer, såsom Svenska Mejeriernas riksförening, Sveriges Slakteriförbund, Svenska Lantmännens riksförbund, Sveriges jordbrukskassoförbund m. fl. Men därjämte omfattade förbundet de flesta av riksorganisationernas medlemmar eller, närmare bestämt, 25 mejeriförbund och mejeriföreningar, 22 slakteriföreningar, 21 centralföreningar och lantmanaförbund, 23 skogsägareföreningar, 12 centralkassor för jordbrukskredit samt 10 hypoteksföreningar. Till dessa senare förbund, föreningar och kassor är i sin tur anslutna lokala sammanslutningar av motsvarande slag, i vilka omkring 300 000 av landets jordbrukare är medlemmar.

Olika koncern typer och koncernförhållanden

Gemensamt för alla koncerner är såsom framgår av det föregående en av ägareförhållanden eller av andra omständigheter betingad intressegemenskap mellan de i koncernen ingående företagen. Denna intressegemenskap kan i olika koncerner ha skiftande karaktär. I systematiskt avseende kan koncernerna indelas i grupper avseende vissa typfall, som är mer eller mindre renodlade. Några sådana typfall skall nämnas i det följande.

Framför allt i den skatterättsliga diskussionen under senare år har man i stor utsträckning använt uttrycken horisontell och vertikal integration såsom åsyftande två olika huvudtyper av koncerngemenskap.

Den *horisontella integrationen* karakteriserar sambandet mellan olika företag med såväl sinsemellan likartad verksamhet som gemensam ledning. Som exempel härpå kan nämnas butikskedjor bestående av självständiga företag, olika försäkringsbolag inom en försäkringskoncern, olika bokförlag inom en och samma förlagsgrupp etc. Det är närmast den horisontella integrationen som åsyftas i anvisningarna till 18 § kommunalskattelagen, när det där talas om att gemensamhet i verksamheten kan föreligga, »förutom då verksamheten är av fullt likartad beskaffenhet, när det är vanligt, att de olika slag av verksamhet, som i det särskilda fallet föreligga, drivas tillsammans (t. ex. bruksrörelse)».

Den *vertikala integrationen* åsyftar en sammanslutning av företag, som står efter varandra i olika led av produktionen eller distributionen.

Även denna form av integration har berörts i anvisningarna till 18 § kommunalskattelagen. I dessa anges nämligen det fallet att »den ena verksamheten avser att förädla eller eljest tillgodogöra sig den andra verksamhetens produkter eller ock då de olika rörelsegrenarna antingen i olika avseenden tillvarata och förädla råämnen eller produkter från en gemensam källa eller leverera råämnen eller produkter till en gemensam tredje rörelsegren».

Såsom exempel på olika företag i en och samma produktionskedja kan nämnas företag vilkas verksamhet omfattar respektive skogsdrift, sågverk, snickeri och möbeltillverkning samt möbelförsäljning. Koncernerna inom t. ex. järn- och stålindustrien torde i stor utsträckning kännetecknas av en utpräglad vertikal integration av företag representerande olika led i produktionen och f. ö. även distributionen. Den vertikala integrationen kan på så sätt främja en rationell arbetsfördelning mellan företagen i de olika leden. Så var t. ex. förhållandet i det kända »Arafart-målet» (RÅ 1943 ref. 50).

Där var fråga om ett rederibolag, som genom sin befraktning betjänade ett kolimportbolag som i sin tur tillgodosåg ett flertal bolag för handel med stenkol. Samtliga dessa bolag ägdes av ett förvaltningsbolag såsom moderbolag.

Integrationen mellan koncernföretagen kan givetvis vara blandad, både horisontell och vertikal, och således representera två eller flera företag med likartad verksamhet samt därjämte företag i andra led av produktionen eller distributionen.

Vare sig integrationen är horisontell eller vertikal, kan koncernföretagen, allt efter ägareförhållandena och organisationen, vara över- och underordnade eller sidoordnade i förhållande till varandra. Hur dessa förhållanden kan gestalta sig framgår av vad som tidigare sagts angående koncernbegreppet enligt aktiebolagslagen.

I fråga om de över- och underordnade företagens verksamhet är givetvis olika kombinationer tänkbara. Alla företagen kan vara rörelsedrivande eller ock förvaltande. Ibland kan moderföretaget vara förvaltande, t. ex. ett holdingbolag eller investmentbolag, och dotterföretagen rörelsedrivande. Men även ett dotterföretag kan vara förvaltande, därvid förvaltningen kan avse t. ex. fastigheter eller värdepapper. Att de olika bolagen organisatoriskt kan representera olika led i produktionen och distributionen, såsom när fråga är om tillverkning och försäljning, framgår av det förut sagda.

I detta sammanhang kan också erinras om de företag som går under benämningen kommissionärsbolag, d. v. s. företag vilka i eget namn bedriver rörelse men vilkas resultat helt eller till större delen överföres till moderbolaget i samband med bokslutet. Dessa s. k. kommissionärsbolag, vilka ofta bibehålles endast för att utnyttja inarbetade välkända firmanamn, intar så tillvida en särställning, som deras ändamål och faktiska verksamhet huvudsakligen består i att för moderbolagets räkning bedriva viss verksamhet.

Då i det föregående talats om koncerner och koncernföretag har hela tiden förutsatts, att moderföretaget i koncernen är en juridisk person som jämväl skattemässigt behandlas som juridisk person. Däremot har inte åsyftats sådana fall som då ett eller flera aktiebolag ägs och behärskas av samma fysiska personer eller av samma handelsbolag (handelsbolaget behandlas ju inte som självständigt skattesubjekt, ehuru det är en juridisk person). Om man i koncernbegreppet innefattar även dylika fall, skulle snart sagt vilka samband som helst mellan företagen motivera en rubricering som koncern. Därför torde det vara riktigare att lämna dessa fall utanför det egentliga koncernbegreppet. Därest exempelvis två aktiebolag ägs av samma person eller personer eller av ett handels- eller kommanditbolag, torde följaktligen ett sådant förhållande icke böra betraktas som en koncern. Däremot kan givetvis ett handels- eller kommanditbolag ingå i en koncern genom att andelarna i bolaget äges av t. ex. ett aktiebolag.

I anslutning till den här lämnade redogörelsen för olika koncern typer

och koncernförhållanden — av vilken framgår att det som allmänt sett kännetecknar en koncern är de i koncernen ingående företagens beroende av ett visst gemensamt ägareintresse — kan det vara anledning att nämna ett par andra, koncernen närliggande former av samgående mellan företag som inte bör sammanblandas med koncernbegreppet. Här åsyftas de former av samverkan mellan olika företag som representeras av karteller och trustar.

Kartellen utgör en sammanslutning av företag som är mera löslika än koncernen. Kartellen grundar sig på ett avtal, som i konkurrensbegränsande syfte träffats mellan i övrigt sinsemellan fristående företag. I flertalet fall avser avtalet prissättningen (priskarteller). Ofta får avtalet karaktär av marknadsindelningsavtal, som tillförsäkrar kartellmedlemmarna en viss andel av försäljningen (kvoteringsavtal) eller anvisar envar av dem ett visst försäljningsområde. Som den längst drivna formen av kartellsamarbete brukar betecknas försäljningskartellen, som innebär att kartellparterna överlämnat försäljningen av sina produkter till ett gemensamt försäljningsorgan. När företagen kan sägas därigenom ha till en mera väsentlig del uppgivit sin organisatoriska självständighet, kan kartellen betecknas som ett syndikat. Horisontella avtal av de slag som nu angivits kompletteras inte sällan av vertikala överenskommelser, d. v. s. överenskommelser mellan företagare inom olika tillverknings- eller försäljningsled.

Kartellavtalens konkurrensbegränsande effekt har såsom berörande den allmänna näringsfriheten föranlett bl. a. 1953 års lagstiftning om motverkande i vissa fall av konkurrensbegränsning inom näringslivet. Då kartellen inte utanför avtalet framstår som en självständig bärare av rättigheter och skyldigheter, har — i motsats till vad som gäller beträffande koncernen — rättsbestämmelser angående kartellen såsom företagsform inte ansetts påkallade. Kartellen har således inte heller i beskattningsavseende någon självständig betydelse.

Vad härefter angår *trusten*, torde den kunna karakteriseras såsom en kombination av kartell och koncern. Samtidigt som de av trusten omfattade företagen står i ett beroendeförhållande till varandra på grund av ett visst gemensamt ägareintresse eller en viss gemensam ledning har sammanslutningens verksamhet en stark inriktning på en konkurrensbegränsning inom marknaden. Verksamheten kan då innebära, att företagen svarar för en väsentlig del av företagsamheten i landet eller del av landet. Därigenom får verksamheten också lätt karaktär av monopol. Även monopol-samverkan mellan olika företag beröres av 1953 års nyssnämnda konkurrenslagstiftning.

Trusten är främst en amerikansk företeelse. I vår lagstiftning behandlas trusten icke som en rättslig enhet. Detta hindrar emellertid inte att även svenska företag i praktiken kan samverka på samma sätt som en trust. I den mån sammanslutningen sammanfaller med en koncern, blir givetvis koncernbestämmelserna tillämpliga på densamma.

Bestämmelser angående fusion m. m.

Ett koncernförhållande kan ha uppstått därför att det av olika skäl ansetts lämpligt att driva verksamheten på flera självständiga juridiska personer. Men koncernförhållandet kan också vara betingat av rent historiska förhållanden. Moderföretaget har förvärvat dotterföretaget sedan detta bildats och börjat driva verksamhet. Oavsett anledningen till att koncernen uppstått, kan det stundom visa sig mindre rationellt att driva verksamheten fördelad på skilda juridiska personer och att det från organisatorisk synpunkt är önskvärt att företagen inom koncernen sammanslås till ett företag d. v. s. fusioneras.

För att underlätta en sammanslagning av företag har i flera författningar införts särskilda bestämmelser om fusion.

Av särskilt intresse i detta sammanhang är bestämmelserna i aktiebolagslagen om fusion mellan olika bolag. Även dessa bestämmelser kan nämligen sägas markera uppfattningen av koncernen såsom ett enhetligt företag. Denna enhetlighet är givetvis särskilt framträdande då fråga är om moderbolag och av moderbolaget helägda dotterbolag. Det är därför helt naturligt att de ifrågavarande bestämmelserna, såsom framgår av motiven för deras tillkomst, i första hand åsyftar ett underlättande av fusion mellan dylika bolag. Den koncernbildning, som uppstår, när ett aktiebolag såsom moderbolag successivt direkt eller indirekt förvärvar aktierna i andra bolag — dotterbolag — kan nämligen på grund av ordningen för förvärven till sin utformning bli mindre ändamålsenlig och understundom mycket invecklad, vilket försvårar överblicken över koncernen såsom ekonomiskt företag och komplicerar koncernredovisningen. Det framhölls av lagberedningen, att en sammanslagning i sådana fall av dotterbolag med moderbolaget därför mången gång kunde framstå såsom önskvärd för vinnande av en organisatorisk ändamålsenlighet och förenkling.

Enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen gäller således att, om moderbolaget äger samtliga aktier i ett dotterbolag, med tillåtelse av bolagsstämman i dotterbolaget avtal mellan bolagen får träffas om dotterbolagets uppgående i moderbolaget genom att dotterbolaget utan likvidation upplöses och alla dess tillgångar och skulder övertages av moderbolaget. Till fusionen skall rätten meddela tillstånd.

För att möjliggöra en dylik fusion även i sådana fall, då moderbolaget inte äger alla aktierna i dotterbolaget, har i 174 § 2 mom. tillagts ett kompletterande stadgande om rätt för moderbolag, som äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget att i viss ordning inlösa återstående aktier.

I detta fall har också envar av de övriga aktieägarna rätt att påkalla inlösen av sina aktier.

Men även för fall, då det inte föreligger något moder- och dotterbolagsförhållande som grundar sig på ett innehav av mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget, har en fusion ansetts böra kunna åstadkommas under förutsättning av effektivt skydd mot kränkning av minoritetsintressena i det bolag som övertages. Därom handlar bestämmelserna i 175 § aktiebolagslagen. Enligt 176 § kan ett bolag, även sedan detsamma trätt i likvidation, genom fusion uppgå i annat bolag.

Att man också i beskattningshänseende beaktat den särskilda samhörighet som råder mellan moderbolag och dess helägda dotterbolag framgår av bl. a. bestämmelserna om frihet från utskiftningsskatt i de fall, då aktiebolag genom fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen upplöses och uppgår i annat bolag. Förutsättning härför är, att moderbolaget alltsedan den 1 januari 1940 eller, om koncernförhållandet uppstått senare, alltsedan den dag, då dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag, vid varje tillfälle ägt aktier motsvarande mer än nio tiondelar av aktiekapitalet. Men även om nämnda förutsättning inte föreligger, kan riksskattenämnden medge att utskiftningsskatteskulden övertages av moderbolaget, därest med fusionen åsyftas att vinna en mera ändamålsenlig organisation och erläggandet av utskiftningsskatten med hänsyn till dennas storlek kan anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen, allt under förutsättning likväl att fusionen inte kan antagas vara ett led i åtgöranden, vilka syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera bolaget eller för någon, med vilken ettdera bolaget är i intressegemenskap.

Däremot har skäl inte ansetts föreligga att medge lättnader i fråga om utskiftningsskatt vid fusion enligt 175 § aktiebolagslagen, d. v. s. vid fusion mellan andra aktiebolag än moderbolag och helägda dotterbolag. Man har menat, att ett sammanförande genom två av varandra kanske helt oberoende bolag måste ske under beaktande av konsekvenserna i avseende å utskiftningsskatten, även om fördelar i ekonomiskt eller organisatoriskt avseende skulle vinnas genom fusionen.

I samband med att frihet från utskiftningsskatt vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen infördes i förordningen om utskiftningsskatt, ansågs det erforderligt att i skattelagarna meddela särskilda bestämmelser, som garanterar en materiellt riktig taxering vid de ifrågavarande fusionsfallen. Även dessa bestämmelser avser att ge uttryck åt uppfattningen om koncernens enhet. Vid utformningen av dessa föreskrifter har således den grundläggande principen varit, att moderbolagets skattemässiga ingångsvärden för de tillgångar, som vid fusionen övertagits från dotterbolaget, skall motsvara de i beskattningshänseende gällande värdena hos dotterbolaget vid fusionstillfället. Detta innebär alltså att dotterbolagets med obeskattade vinstmedel upplagda dolda reserver skall överföras på moder-

bolaget och skattemässigt behandlas som om de uppstått hos moderbolaget. Som exempel på dylika föreskrifter kan nämnas följande bestämmelser i kommunalskattelagen, nämligen i 28 § 3 mom. angående övertagna fordringar, 29 § 1 mom. angående övertaget varulager, punkt 4 av anvisningarna till 22 § angående övertagen skog samt punkterna 3 b och 5 av anvisningarna till 29 § angående övertagna inventarier och liknande tillgångar respektive övertagna patenträtter. I punkt 5 av anvisningarna till 35 § nämnda lag har principen direkt angivits vara, att moder- och dotterbolag skall anses ha utgjort en skattskyldig. Vidare har i 1955 års förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning samt i 1954 och 1959 års förordningar om särskilda investeringsfonder för avyttrat fartyg respektive för förlorade inventarier och lagertillgångar upptagits bestämmelser, som möjliggör övertagande av fonder vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen. Beträffande investeringsfonder enligt 1955 års förordning kan Kungl. Maj:t även utan samband med fusion medge överflyttning av dylika fonder mellan bolag inom en koncern.

Det må anmärkas, att de särskilda bestämmelserna i skattelagarna angående beskattningen i samband med fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen inte är tillämpliga, då något av de fusionerande bolagen driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. Anledningen är att det i dessa fall kan inträffa att tillgångar, som hos det upphörande företaget utgjort lagertillgång, blir anläggningstillgång hos det övertagande företaget eller tvärtom. De skatteproblem, som uppkommer vid fusioner av detta slag, har således inte direkt reglerats. Någon inskränkning av nu nämnt slag gäller dock inte i fråga om moderbolagets rätt till avdrag enligt 9 § förordningen om förlustutjämning för förlust som uppkommit hos dotterbolaget före fusionen.

Vid fusion enligt 175 och 176 §§ aktiebolagslagen, d. v. s. då något koncernförhållande i lagens mening inte föreligger, förvärvar det övertagande bolaget det överlåtande bolagets tillgångar mot vederlag i aktier eller annat. I skattehänseende föreligger således köp och försäljning av nämnda tillgångar, varför särskilda bestämmelser för att reglera skattekonsekvenserna inte ansetts erforderliga i dessa fall.

Om fusion mellan ekonomiska föreningar är stadgat i 96 § lagen om ekonomiska föreningar. Sålunda kan mellan ekonomiska föreningar träffas avtal om, att den ena föreningen (överlåtande föreningen) skall uppgå i den andra föreningen (övertagande föreningen) på så sätt att dels medlemmarna i den överlåtande föreningen enligt avtalets närmare bestämmelser blir medlemmar i den övertagande föreningen, dels ock den överlåtande föreningen utan likvidation upplöses samt alla dess tillgångar och skulder övertages av den övertagande föreningen. Rättens tillstånd till fusionen förutsättes.

Då lagen om ekonomiska föreningar i motsats till aktiebolagslagen saknar koncernbestämmelser, har de närmare bestämmelserna om fusion av

ekonomiska föreningar i föreningslagen utformats efter de principer som gäller enligt 175 och 176 §§ aktiebolagslagen. Till sin innebörd är emellertid en fusion enligt lagen om ekonomiska föreningar i viss mån att jämföras med en fusion enligt 174 § aktiebolagslagen. Sedan frågan om övertagandet av medlemmarna reglerats, gäller det nämligen i andra hand en sammanslagning av de av fusionen berörda föreningarnas tillgångar och skulder. I skattehänseende har detta beaktats genom att de särskilda bestämmelserna i skattelagarna angående skattekonsekvenserna vid fusion enligt 174 § aktiebolagslagen — vilka nyss berörts — gjorts tillämpliga jämväl beträffande fusion enligt föreningslagen.

Enligt 87 § lagen om jordbrukskasserörelsen må genom fusion jordbrukskassa uppgå i annan kreditkassa och centralkassa i annan centralkassa. Därvid skall fusionsbestämmelserna i lagen om ekonomiska föreningar i huvudsak gälla. Även vid fusion enligt lagen om jordbrukskasserörelsen gäller — oaktat här är fråga om företag som driver penningrörelse — samma bestämmelser i beskattningshänseende som vid fusion enligt 174 § aktiebolagslagen.

1955 års sparbankslag innehåller bestämmelser om fusion i lagens 78 och 79 §§. Fusion av sparbank med annan sparbank skall grunda sig på avtal, enligt vilket den ena sparbankens alla tillgångar och skulder genom fusionen skall övertagas av den andra sparbanken. Det förutsattes, att huvudmännen i den överlåtande sparbanken godkände det avtalsförslag som styrelsen i denna bank framlagt och att tillstånd till fusionen erhöles av länsstyrelsen. Enligt beslut av 1964 års riksdag gäller numera särskilda regler bl. a. i fråga om realisationsvinstbeskattning vid fusion av sparbanker.

Såvitt angår bankaktiebolag och försäkringsbolag kan en sammanslagning av olika företags verksamhet förekomma. För dylika sammanslagningar har emellertid i respektive författningar inte använts beteckningen fusion.

Sålunda föreskriver 190 § i 1955 års lag om bankrörelse endast, att bankaktiebolag ej må övertaga annat bankbolags eller sparbanks rörelse, med mindre Konungen, där övertagandet icke finnes vara till skada för det allmänna, lämnar tillstånd därtill.

Enligt 295 § lagen om försäkringsrörelse gäller bl. a., att avtal därom att ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd eller del därav skall övertagas av ett annat försäkringsbolag må träffas mellan bolagen, såframt av styrelsen i det överlåtande bolaget framlagt förslag till avtal angående överlåtelse godkänns av bolagsstämman i detta bolag i viss ordning. Avtalet får ej verkställas utan försäkringsinspektionens tillstånd.

Kungl. Maj:t har tillagts befogenhet att medgiva dispens från utskiftningsskatt och inkomstskatt vid fusion av försäkringsbolag (se riksdagens skrivelser nr 221 år 1948 och nr 216 år 1949). Enligt beslut av 1964 års riksdag gäller numera särskilda regler bl. a. i fråga om realisationsvinstbeskattning vid fusion av försäkringsföretag.

Koncernsammanhangets betydelse för beskattningen enligt gällande rätt

Av den föregående framställningen framgår, att koncernen såsom en enhet även i rättsligt avseende fått ett visst erkännande genom t. ex. aktiebolagslagens bestämmelser om koncernförhållanden. Formellt utgör emellertid varje särskilt koncernföretag en fristående juridisk person. Detta betyder i skattesammanhang, att det inte är koncernen som sådan utan det enskilda koncernföretaget som beskattas för sina inkomster, efter avdrag för utgifterna, på samma sätt som varje annat företag. Någon automatisk utjämning av vinster och förluster mellan de olika koncernföretagen görs alltså inte vid beskattningen, även om en sådan utjämning företagsekonomiskt och ur koncernsynpunkt kunde vara motiverad. En särställning intar dock de s. k. kommissionärsbolagen.

Den fristående beskattningen av de olika företagen inom koncernen utesluter emellertid inte att man i skattelagstiftningen tar hänsyn till den samfälliga beskattningseffekten i vissa fall, då beskattningsfrågan är sådan att den berör två juridiska personer, t. ex. ett dotterbolag och ett moderbolag eller över huvud taget två bolag. De motiv som därvidlag varit bestämmande för lagstiftaren sammanfaller i mycket med det intresse som ligger bakom koncerntanken, nämligen att koncernen med däri ingående företag skall behandlas som en enhet.

Det kan f. ö. nämnas att vederbörande departementschef i visst sammanhang (prop. 1953: 28 sid. 40) uttryckligen framhållit, att i skattelagstiftningen i princip intagits den ståndpunkten, att när fråga är om moder- och dotterbolag i egentlig mening, skattebelastningen för koncernen och dess delägare ej bör bli större än om bolagen varit sammanslagna till ett bolag. Det har, med andra ord, ansetts saknas anledning att utkräva en sammanlagd större skatt endast av det skälet, att verksamheten av organisatoriska skäl fördelats på moder- och dotterföretag.

Som exempel på sådana fall, då man i skattelagstiftningen tagit hänsyn till den samfälliga beskattningseffekten för koncernföretagen i enlighet med det nyss sagda kan nämnas de förut berörda skattereglerna vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, 96 § 1 mom. föreningslagen och 87 § 1 mom. lagen om jordbrukskasserörelsen.

Ett annat exempel, som återopades i det nyssnämnda uttalandet av departementschefen, är bestämmelserna i 54 § kommunalskattelagen och 7 §

förordningen om statlig inkomstskatt. Dessa regler medger som bekant skattefrihet för utdelning mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar och förhindrar följaktligen i dessa fall en s. k. kedjebeskattnings. Reglerna i fråga är visserligen inte undantagslösa. Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, är således undantagna från skattefriheten. Vidare har, såsom framgår av nämnda paragrafer, från skattefriheten för erhållna utdelningar undantagits de s. k. svarta familjebolagen. Därtill kan nämnas de ytterligare inskränkningar i skattefriheten för vissa utdelningar som infördes genom 1960 års förordning (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall. Men, fränsett dessa undantagsregler, vilka alla varit föranledda av speciella skäl, har lagstiftaren, när det gällt vinstutdelningar från aktiebolag och ekonomiska föreningar, sökt upprätthålla huvudprincipen om dubbelbeskattnings av dylika företags vinster, nämligen att skatt skall utgå en gång hos det bolag eller den förening, där vinsten uppkommit, och därefter en gång hos den slutliga mottagaren av utdelningen, d. v. s. den fysiske aktie- eller andelsägaren. I den mån utdelningen, innan den kommit i den sistnämndes hand, passerat två eller flera aktiebolag eller ekonomiska föreningar skall detta alltså, i överensstämmelse med det förut nämnda departementschefsuttalandet, i princip inte föranleda en hårdare beskattning än om utdelningen gått direkt till den fysiske delägaren. När lagstiftaren i sådana fall velat undvika en flerdubbel beskattning, d. v. s. vad som allmänt benämnes kedjebeskattnings, kan han således i samma mån sägas ha beaktat koncerntanken, eftersom de olika företagen i realiteten behandlats såsom ett enda företag.

Det bör dock i detta sammanhang observeras, att den skattefrihet för utdelningar mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar som följer av huvudregeln i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt i själva verket går längre än som borde följa av det allmänna koncernbegreppet. Den ifrågavarande skattefriheten avser nämligen utdelning över huvud taget från ett bolag eller från en förening till ett annat bolag eller en annan förening, oberoende av hur stor andel utdelningens mottagare har i det utdelande företaget på grund av sitt aktie- eller andelsinnehav. Något koncernförhållande i egentlig mening mellan det utdelande och det mottagande företaget behöver med andra ord inte föreligga för att skattefrihet för utdelningen skall få åtnjutas.

Det är just denna skattefrihet utöver vad som följer av det egentliga koncernförhållandet som den förut nämnda år 1960 införda provisoriska lagstiftningen delvis riktar sig mot. När man i denna lagstiftning av vissa skäl från skattefriheten undantagit sådana aktier och andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar som förvärvats i kapitalplaceringssyfte och därvid utgått från att aktier och andelar, vilkas sammanlagda röstetal vid be-

skattningsårets utgång motsvarar 25 % eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det bolag eller den förening, som verkställt utdelningen, inte förvärvat i kapitalplaceringssyfte, innebär detta nämligen att man mera medvetet och i högre grad än tidigare sökt beakta koncernsammanhanget. Den allmänna skattefriheten för utdelningar mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar har nämligen ansetts motiverad endast om ett visst inte alltför obetydligt organisatoriskt samband mellan de ifrågavarande företagen föreligger och således ett visst koncernförhållande kan sägas ha utbildats.

På ett motsvarande sätt har koncernsammanhanget i samma lagstiftning beaktats vid utformningen av den provisoriska avdragsrätten för utdelning på grund av nyemissioner under viss tid. Avdragsrätten gäller nämligen i princip inte, om mer än hälften av aktierna i bolaget innehas av ett annat aktiebolag eller en ekonomisk förening.

I nära sammanhang med bestämmelserna om skattefrihet för utdelning mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar står reglerna i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen om inskränkningar i aktiebolags och ekonomisk förenings rätt till avdrag för ränta å gäld, som belöper på deras innehav av aktier eller andelar i andra bolag eller föreningar. Även här har man tagit hänsyn till koncerngemenskapen, då inskränkningen i fråga, såsom framgår av det nämnda lagrummet, förklarats inte avse sådan gäldränta, »som belöper å aktier eller föreningsandelar, vilka innehas såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, ävensom för ränta å gäld som belöper å andra innehavda aktier i bolag eller andelar i ekonomisk förening såvida detta innehav motsvarar mer än nio tiondelar av aktie- eller andelskapitalet i sistnämnda bolag eller förening samt under förutsättning tillika att samma bolag eller förening icke — direkt eller genom förmedling av juridisk person — under beskattningsåret ägt aktier eller föreningsandelar».

Koncernförhållandet mellan olika företag har vidare fått stor praktisk betydelse vid utformningen av de avtal till undvikande av dubbelbeskattning som vårt land träffat med främmande länder. För koncerner med företag i olika länder är det givetvis en naturlig strävan att om möjligt föra över en del av koncernens vinst till den stat som har den lägsta beskattningen. För att förhindra sådana vinstöverföringar mellan koncernföretag som från nationell synpunkt framstår som illojala innehåller avtalen bestämmelser om de avtalslutande parternas rätt att verkställa jämkning av den gjorda vinstredovisningen. Bestämmelserna förutsätter för sin tillämpning en intressegemenskap mellan företagen i fråga, som definierats på olika sätt i de olika avtalen. I detta sammanhang bör också nämnas den bestämmelse med likartat syfte, som återfinnes i 43 § kommunalskattelagen och till vilken återkommes i följande avsnitt.

Även i fråga om beskattningen enligt avtalen av t. ex. utdelningar som från utlandet uppbäres av svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar har koncernförhållandet en avgörande betydelse. Enligt avtalen — frånsett några äldre sådana — skall nämligen i allmänhet dessa bolag och föreningar frikallas från skattskyldigheten i Sverige under samma förutsättningar, som gäller för skattebefrielse för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Avtalen innehåller i denna del en direkt hänvisning till de interna svenska skattebestämmelserna. I vissa fall har som ytterligare villkor för skattebefrielse angivits visst krav på omfattningen av det utdelningsmottagande bolagets innehav av aktier i det bolag varifrån utdelningen uppbäres. I praktiken utgöres de svenska företagens innehav av utländska aktier och andelar ofta av organisationsaktier och organisationsandelar. Det är med andra ord i regel fråga om fall då utpräglad koncerngemenskap föreligger.

Vinstöverflyttning enligt gällande rätt

Bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen

Av den förut lämnade redogörelsen framgår att lagstiftaren vid beskattningsreglernas utformning intagit den ståndpunkten att de olika företagen i en koncern i princip skall behandlas som en enhet. Detta betyder emellertid inte att koncernen som sådan upphöjts till ett självständigt skattesubjekt — delföretagen skattar var för sig för sin inkomst — men i vissa speciella hänseenden, vilka i och för sig är nog så betydelsefulla, beaktas den omständigheten att fråga är om koncernföretag, såsom vid beskattningen i samband med fusion och i vissa fall vid beskattningen av aktieutdelningar.

I övrigt berör skattelagarna i princip inte sådant som beräkningen av koncernföretagets inkomster och utgifter på grund av den löpande verksamheten med särskild tanke på att företaget utgör del av en koncern. För koncernföretaget gäller härvidlag inga andra regler än dem som gäller för andra företag. Detta innebär bl. a. att det inte finns några uttryckliga bestämmelser angående vinstöverföringar från ett koncernföretag till ett annat. Huruvida sådana överföringar är tillåtna från skattesynpunkt är således något som i allmänhet får bedömas enligt de allmänna reglerna för inkomstuppskattningen och med ledning av rättstillämpning och rättspraxis.

I ett par speciella avseenden har emellertid vinstöverföringar mellan företag ansetts kräva särskild reglering. Det ena fallet är när vinstöverföringen påverkat storleken av det utgivande företagets här i riket skattepliktiga inkomst. Det är detta fall som avses i 43 § kommunalskattelagen. Det andra fallet gäller det förhållandet att vinstöverföringen inverkat på skatteunderlaget inom olika kommuner. Detta fall behandlas i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen.

I båda bestämmelserna är det i första hand dolda vinstöverföringar genom prissättningen på tillhandahållna varor och tjänster eller andra liknande åtgärder som åsyftas. Av särskild betydelse är i detta sammanhang det krav på intressegemenskap mellan de berörda företagen som uppställts i de nämnda bestämmelserna. Det är detta krav och den närmare innebörden därav som — trots bestämmelsernas speciella syften — haft ett stort inflytande på den praxis som efter hand utbildat sig beträffande frågan om avdragsrätten respektive skattskyldigheten för s. k. koncernbidrag, även om denna praxis långt ifrån kan sägas vara entydig.

En närmare granskning av de här åsyftade bestämmelserna är därför på sin plats.

Stadgandet i 43 § kommunalskattelagen har följande lydelse:

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder och har, uppenbarligen i följd härav, inkomsten av företaget blivit *avsevärt* lägre än den eljest skolat bliva, samt är tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke för inkomsten skattskyldig här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

Av lagrummets innehåll kan konstateras, att detsamma är tillämpligt under följande förutsättningar:

att fråga är om vinstöverflyttning från en här i riket skattskyldig näringsidkare till en härstädes icke skattskyldig person,

att överflyttningen sker till någon, som är ekonomiskt intresserad i den vinstöverflyttandes näringsföretag eller som kan öva inflytande på det senare företagens ledning,

att vinstöverflyttningen skett genom att varor försålts till lägre pris eller köpts till högre pris än de i allmänhet gällande eller ock andra liknande åtgärder vidtagits, samt

*att detta uppenbarligen haft till följd, att det här i riket skattskyldiga företagens inkomst blivit *avsevärt* lägre än den eljest skolat bliva.*

Föreligger dessa förutsättningar skall det vinstöverförande företagens i Sverige skattepliktiga inkomst höjas med den oriktigt överförda vinstens belopp.

Av bestämmelsens utformning framgår att en restriktiv tillämpning åsyftats, något som också bekräftas av uttalanden i förarbetena (prop. 1927: 102 sid. 244). Eftersom dess syfte är att förhindra skatteflykt genom vinstöverföringar från riket och kontrollsvårigheterna i sådana fall på grund av bulvanförhållanden m. m. ofta gör det svårt att klarlägga om moder- och dotterbolagsförhållande föreligger i det enskilda fallet, synes lagstiftaren inte ha ansett sig kunna uppställa ett uttryckligt krav på intressegemenskap mellan kontrahenterna utan nöjt sig med villkoret att den utländske parten är ekonomiskt intresserad i det svenska företaget eller kan utöva inflytande på dess ledning.

Det må anmärkas, att stadgandet i 43 § kommunalskattelagen självfallet äger tillämpning jämväl vid taxering för statlig inkomstskatt, se 2 § förordningen om statlig inkomstskatt.

Bestämmelserna i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen lyder sålunda:

Hava i annat fall än i 43 § sägs rörelseidkare, mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning) vid affärer sinsemellan genom åsättande av högre eller lägre pris än de i

allmänhet gällande eller andra liknande åtgärder åstadkommit, att inkomst av deras rörelse *i avsevärd mån* redovisas inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om intressegemenskap icke förefunnits, skall såsom beskattningsort för den rörelseidkare, hos vilken för hög inkomst sålunda redovisats, beträffande skälig del av hans inkomst gälla den kommun, där den andre rörelseidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om normal prissättning tillämpats.

För tillämpningen av denna bestämmelse, som endast berör den kommunala inkomsttaxeringen, gäller således följande förutsättningar:

att vinstöverflyttningen skett mellan rörelseidkare (enligt 43 § behöver den mottagande parten däremot inte vara näringsidkare),

att vinstöverflyttningen mellan företagen skett vid affärer dem emellan genom åsättande av högre eller lägre priser än de i allmänhet gällande eller att samma resultat åstadkommits genom liknande åtgärder,

att vinstöverflyttningen företagits emellan sådana rörelseidkare mellan vilka intressegemenskap funnits, samt

att »affärena» eller de »liknande åtgärderna» åstadkommit att vederbörande företags inkomster *i avsevärd mån* redovisas i annan kommun än om intressegemenskapen inte funnits.

När de angivna förutsättningarna föreligger skall inte, såsom enligt 43 §, det vinstöverförande företagets taxering höjas utan i stället det företag, till vilket vinsten överförts, beträffande skälig del av dess vinst beskattas i samma kommun som den där det överförande företaget skolat taxeras om normal prissättning tillämpats.

Bestämmelsens syfte är alltså här att skapa rättvisa kommunerna emellan och förhindra koncernföretag att spekulera i den olika kommunala utdebiteringen.

Under förarbetena till stadgandet i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen framhölls, att tillämpningen av en dylik beskattningsregel inte borde anförtros åt de lokala taxeringsnämnderna utan överlämnas åt taxeringsmyndigheter av högre ordning. Det ansågs självklart, att de lokala taxeringsnämnderna i intet fall borde tillerkännas någon beslutanderätt i dylika frågor, där det ju gällde att slita tvister mellan olika kommuner. Alltjämt gäller enligt 67 § taxeringsförordningen att taxering till kommunal inkomstskatt på grund av nämnda stadgande icke må verkställas av taxeringsnämnd. Anser sådan nämnd anledning föreligga att beträffande viss skattskyldig tillämpa berörda stadgande, skall skriftlig anmälan härom göras hos taxeringsintendenten i länet.

Den omräkning av inkomsten, som skall ske enligt 43 §, kan däremot verkställas av taxeringsnämnd.

Vissa uttalanden i motiven

I förarbetena till bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen har gjorts vissa allmänna uttalanden rörande koncernbeskattningen,

vilka i viss mån varit vägledande för rättstillämpningen på detta område och vilka därför är av intresse i detta sammanhang.

I första hand åsyftas ett par uttalanden av sedermera generaldirektören Anders Örne. Åt denne hade nämligen anförtrotts uppdraget att överväga frågan, hur en interkommunal beskattning av företag, mellan vilka intressegemenskap rådde, lämpligen skulle kunna ordnas. På grund av Örnes utnämning till statsråd upphörde det honom lämnade uppdraget, innan utredningen hunnit bli slutförd, men i en den 5 december 1921 dagtecknad promemoria till chefen för finansdepartementet redogjorde Örne för de grundsatser, varpå hans förslag varit ämnat att byggas.

I denna promemoria (se SOU 1926: 18 sid. 47 ff och prop. 1927: 102 sid. 234 ff) anförde Örne till en början i huvudsak.

Den företeelse i det ekonomiska livet, som givit upphov till det föreliggande problemet, vore i främsta rummet den s. k. integrationen. Denna bestode däri, att företag, som stode på olika trappsteg inom produktionsprocessen, sammanslötes mer eller mindre intimt för att göra de skilda företagen mer oberoende av marknadens växlingar. Den fullt genomförda integrationen skulle medföra, att ett enda företag eller en grupp av samverkande företag behärskade hela produktionen inom en viss bransch från råvarornas urkälla fram till den siste konsumenten. — Integrationen kunde försiggå på två vägar. Antingen samlades de olika företagen i en enda ägares — vanligen ett aktiebolags — hand. Eller också förbleve de juridiskt sett fristående, men behärskades från en punkt i serien genom inköp av aktiemajoriteterna i de föregående och efterföljande ledens företag. En speciell form av integration erbjöde kooperationen, där de personer, som hade behov av varor eller tjänster, sammanslöte sig i lokala företag antingen för anskaffning av konsumtionsartiklar eller råvaror för yrkesutövningen eller också för avsättning av yrkesutövningens alster; dessa lokala företag sammanslöte sig sedermera till centralorganisationer, som vore organ för de lokala företagens varuanskaffning och produktion (eventuellt varuavsättning). De fall, där integrationen framträdde i det enhetliga affärsföretagets form, där sålunda ett enda aktiebolag direkt ägde samtliga de anläggningar och anstalter, som inginge i integrationsserien, erbjöde i beskattningshänseende inga större svårigheter. De kunde bedömas helt efter gällande regler. De teoretiska och praktiska svårigheterna framträdde först beträffande den andra gruppen, där man sålunda hade att göra med från juridisk synpunkt fullt självständiga företag, som dock genom en mer eller mindre fullständig intressegemenskap sammanhölles till en faktisk enhet. Mest besvärliga vore helt naturligt de koncerner av detta slag, vars skilda företag vore belägna i olika länder. Jämte den form av intressegemenskap integrationsprocessen medfört torde föreligga vissa andra former, där enskilda personers eller sammanslutningars makt över *olikartade* företag kunde tänkas medföra möjlighet till manipulationer i syfte att flytta beskattningsbar inkomst från en kommun till en annan. Dessa former torde dock vara sällsynta eller i varje fall av ringa betydelse i jämförelse med de övriga. — Den nuvarande svenska skattelagstiftningen syntes utgå från den föreställningen, att varje särskilt företag i sammanslutningens form hade intresse av att frambringa den största möjliga vinst i penningar. Med integrationen bortföle emellertid detta intresse helt eller delvis beträffande flera eller färre led i den samverkande företagsserien. Ett pappersbruk, som skaffat sig en trämassfabrik med tillhörande skogar, hade

i de flesta fall blott intresse av att få trämassan så fördelaktigt som möjligt, då trämassfabriken anlagts och skogarna inköpts för detta ändamål. Om pappersbruket ägde trämassfabriken och skogarna direkt, kunde, såsom redan förut framhållits, den nuvarande lagstiftningen anses tillfredsställande åtminstone i lika hög grad som beträffande vanliga industri- och handelsföretag med filialer. Skattemyndigheterna hade full frihet att inom ramen av företagets sammanlagda inkomst bestämma inkomstens fördelning mellan olika verksamhetsgrenar efter vad de funne rätt och skäligt. Vore däremot trämassfabriken ett särskilt aktiebolag, där bestämmanderätten över ledningen låge hos pappersbruket på grund av dess aktieinnehav, saknade beskattningsmyndigheterna möjlighet att pröva skäligheten av den vinstfördelning mellan pappersbruket och trämassfabriken, som pappersbrukets ledning åstadkommit genom sin makt att fastställa de priser, vartill trämassfabriken avlevererat sina tillverkningar till detsamma. Hade priserna varit låga, uppstode för trämassfabriken minskad vinst, för pappersbruket däremot ökad vinst (respektive minskad förlust). Det vore naturligtvis också tänkbart, att det företag, som tillverkade halvfabrikatet, betraktades som huvudföretag och genom annan prisberäkning erhöle ökad i stället för minskad vinst.

Det framgår vidare att Örne beträffande den interkommunala beskattningen utgått från att beskattningen av integrerade, formellt självständiga företag icke kunde göras hårdare, än om respektive företag sammanslöte sig (fusionerades) till ett enda enhetligt företag. Örne fortsatte.

Principen borde sålunda vara, att dylika företag i beskattningshänseende behandlades såsom en enhet med de modifikationer, som påkallades av företags typens säregna beskaffenhet. Bestämmelserna i skattelagarna borde avfattas så, att intet undantag behövde ifrågakomma för de kooperativa företagen. Detta vunnos därigenom, att varje till en intressegrupp hörande företag förberedelsevis betraktades såsom fristående och dess inkomst fastställdes enligt vanliga taxeringsgrunder, d. v. s. med hänsyn till företagets deklaration och egen bokföring. I den mån därigenom olika kommuners skäliga anspråk på andel i skatten av företagsgruppens samlade årsresultat icke tillgodosåges, borde möjlighet till jämkningar beredas, dock med strängt fasthållande vid grundsatsen, att det eller de företag, hos vilka en för stor andel av den samlade vinsten hopats, även bleve skyldiga att erlægga skatten; att ålägga de företag, vars verkliga inkomst blivit ringa eller ingen, att betala ut skatt på en godtyckligt beräknad inkomst, kunde icke från någon synpunkt försvaras. Om man återginge till det förut anförda exemplet, enligt vilket ett pappersbruk i kommunen A ägde aktiemajoriteten i en trämassfabrik i kommunen B och ordnat saken så, att vinsten på trämassetillverkningen flyttades över i dess egna böcker, borde följaktligen enligt den hävdade principen en skälig del av *pappersbrukets* vinst beskattas i kommunen B i stället för kommunen A. En särskild fråga uppstode i det fall, att vissa av intressegruppens företag lämnat vinst och andra förlust. Med fasthållande av grundsatsen, att de till gruppen hörande företagen borde behandlas såsom ett enda företag, borde från summan av vinster i vissa fall få avdragas förluster. Detta torde emellertid ej kunna medgivas, när det kunde tänkas leda till svåra missbruk.

De ifrågavarande spörsmålen upptogs sedermera till förnyat överbäggande av bl. a. 1924 års skatteberedning, som föreslog bestämmelser i ämnet avseende dels det fall, då vinstöverflyttning skett till någon, som icke var

skattskyldig här i riket, och dels det fall då bägge parterna var skattskyldiga här. Beredningen anförde bl. a. följande (SOU 1926: 18 sid. 51 ff).

Det problem, som i förevarande sammanhang synes böra främst lösas, gäller, huru beskattningen skäligen bör ordnas, när ett svenskt aktiebolag har aktier i ett eller flera svenska aktiebolag, och särskilt intresse erbjuder härvid det fall, att det gäller moder- och dotterbolag i inskränkt mening, d. v. s. då ett moderbolag behärskar andra företag inom produktionsserien eller ett fåtal bolag tillsammans bildat ett dotterbolag t. ex. för avsättning av moderbolagens alster. Örne synes också för sin del hava närmast tänkt på dylika företag. Med nuvarande beskattningsregler kan den inkomst, som kommer de fysiska delägarna i moderbolaget tillgodo, bliva underkastad en mångdubbel beskattning, därest vinsterna redovisas hos de bolag som verkligen intjänat desamma.

Ställer man sig på den ståndpunkten, att beskattningen för moder- och dotterföretag tillsammans ej bör bliva större, än om de utgjorde ett gemensamt företag, blir frågan om den rätta fördelningen av moder- och dotterbolags inkomster i beskattningshänseende i vissa avseenden förenklad, men i andra avseenden möta svårigheter, vilka hittills icke visat sig för statsbeskattningens del, men väl i viss utsträckning vid kommunalbeskattningen.

Ett sätt att lösa frågan vore att sammanlägga alla bolagens inkomst, uträkna skatten på denna inkomst samt fördela skatten på de olika bolagen med hänsyn till samma faktorer, som äro avgörande för fördelningen på flera kommuner av inkomsten från en och samma rörelse. Detta synes dock vara en alltför radikal åtgärd och torde komma att medföra stora svårigheter, men framförallt är denna utväg oanvändbar, om man, på sätt i det följande ifrågasättes, vill undvika den flerdubbla beskattningen av all aktiebolagsinkomst och icke endast flerdubbel beskattning av inkomst från moder- och dotterbolag i inskränkt mening.

Enklare synes vara att formellt betrakta varje bolag såsom ett självständigt företag samt anordna beskattningen på sådant sätt, att det önskade resultatet i möjligaste mån vinnas. Första förutsättningen för att en flerdubbel beskattning av en viss inkomst skall kunna undvikas synes då vara, att man i statsbeskattningen inför samma bestämmelse, som nu gäller beträffande bevillningen, eller att aktiebolag äro frikallade från skatt för aktieutdelning, men denna frikallelse måste avse icke blott utdelning, som sker i förhållande till aktieinnehav, utan även utdelning, som i form av rabatt eller pristillägg sker i förhållande till gjorda inköp från eller försäljningar till bolaget. Införes en dylik bestämmelse, kommer ett överförande av vinsten från ett bolag till ett annat i regel icke att medföra några särskilda fördelar i beskattningsavseende. Då bolagen, bland annat för att kunna kontrollera huru varje särskild gren av produktionen lönar sig, torde ur organisationssynpunkt hava intresse av att bokföringen utvisar den vinst, som rätteligen bör tillkomma varje särskild del av rörelsen, torde man våga antaga, att efter en dylik omläggning av beskattningen bolagens bokföring skulle komma att i stort sett överensstämma med den verkliga vinstfördelningen.

Vad angår kommunalbeskattningen, har uti det föregående antagits, att följden av ett borttagande av aktiebolagens skattskyldighet för aktieutdelning skulle bliva, att bolagens bokföring komme att i stort sett överensstämma med den verkliga vinstfördelningen. En följd härav skulle bliva, att vinsten på en rörelse komme att redovisas hos det bolag, som verkligen intjänat densamma, och då bleve även beskattningssorten den riktiga. Man måste dock förutsätta, att det även i framtiden kommer att finnas vissa fall, då bolagen hava intresse av en felaktig

vinstdelning, så t. ex. då kommunalskatten är hög i dotterbolagets rörelsekommun och låg i den kommun, där moderbolagets inkomst skall beskattas. För dessa fall erfordras en särskild bestämmelse av den innebörd, som Örne föreslagit, så att det bolag, som fått ökad inkomst, kommer att för inkomstökningen beskattas i den kommun, där inkomsten skolat beskattas, därest vinsten icke överförts från det ena bolaget till det andra. Man torde dock kunna hoppas, att en dylik bestämmelse skall behöva tillämpas endast i ett ytterst ringa antal fall.

Vad skatteberedningen föreslog rörande beskattning av moder- och dotterbolag i inskränkt mening borde enligt beredningen gälla även för andra fall, då ett aktiebolag äger aktier i ett annat aktiebolag. Aktiebolagen borde alltså bli frikallade från skattskyldighet för aktieutdelning, vare sig denna skett i förhållande till aktieinnehav eller i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar. Skatteberedningen anförde vidare — efter att ha berört frågan om vinstöverföring genom prissättningen från svenska dotterföretag till utländska moderföretag — bl. a. följande.

Slutligen bör behandlas det fall, att av en eller annan anledning två näringsidkare i andra fall än de hittills omnämnda använda onormal prissättning vid affärer med varandra. Denna fråga torde icke äga någon större räckvidd. När båda näringsidkarna skola beskattas i Sverige, synes från statsbeskattningens synpunkt några åtgärder icke vara påkallade, utan envar bör beskattas för sin verkliga inkomst. Vid kommunalbeskattningen torde däremot med hänsyn till beskattningssorten särskilda bestämmelser kunna ifrågasättas. Det synes emellertid vara tillräckligt, om man, i överensstämmelse med vad som föreslagits i fråga om svenska moder- och dotterbolag, föreskriver, att den genom prissättningen gynnade näringsidkaren skall för en del av sin inkomst beskattas i den andres rörelsekommun. Är den, som gynnats genom prissättningen, icke skattskyldig i Sverige, torde det kunna komma i fråga att omräkna inkomsten för den här i Sverige bosatte näringsidkaren på sätt föreslagits i fråga om svenskt dotterföretag till utländskt moderföretag.

I propositionen till 1927 års riksdag godkände departementschefen i huvudsak de av skatteberedningen framlagda förslagen i fråga om förfarandet vid oriktig prissättning i förhållandet mellan moderföretag och dotterföretag. Rörande den regel, som avsåg förhållandet till utlandet, framhöll departementschefen dock, att densamma fått en sådan avfattning, att en viss varsamhet vid tillämpningen borde kunna påräknas. Departementschefen anförde i övrigt.

I fråga om företag inom landet torde det förfarandet, som på sin tid ifrågasatts av herr Örne och som nu upptagits av skatteberedningen, på ett tillfredsställande sätt lösa den gamla tvistefrågan om moder- och dotterföretags beskattning. Detta innebär icke, att ett företag, som sålt varor till för låga priser eller köpt till för höga priser, blir skattskyldigt för en vinst, som ej redovisats på detta företag, utan att det företag, på vilket vinsten redovisats, får skatta för densamma i den kommun, där vinsten rätteligen bort redovisas... Med det förslag, jag i det föregående förordat om skattefrihet för utdelning på aktier i dotterföretag, är det mycket sannolikt, att de fall, då en oriktig prissättning förekommer, bliva helt få, och att den nu förevarande bestämmelsen blott sällan skall behöva komma i tillämpning.

Vid 1928 års riksdag fick de ifrågavarande bestämmelserna sin nuvarande lydelse, därvid vissa redaktionella ändringar vidtogs som bl. a. avsåg att beträffande den interkommunala beskattningen starkare framhålla, att stadgandet skulle gälla uteslutande för fall av omflyttning av inkomst mellan näringsföretag.

För att bättre belysa de gällande reglernas innebörd skall de här redovisade uttalandena i förarbetena kompletteras med följande historiska tillbakablick.

Historisk bakgrund

Diskussionen om ifrågavarande vinstöverföringar kan föras tillbaka till en av landskamreraren O. V. Landén i januari 1917 till chefen för finansdepartementet avgiven promemoria, som avsåg vissa frågor rörande beskattningen av utlänningar. I promemorian hade Landén föreslagit, att i anvisningarna till inkomstskatteförordningen och bevillningsförordningen skulle införas en särskild bestämmelse riktad mot vinstöverföringar till utlandet. Bestämmelsen avsåg fall, då en näringsidkare på grund av sina förbindelser med någon, som var ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kunde öva inflytande på företagets ledning, tillförde denne vinster, för vilka mottagaren icke var skattskyldig här i riket. Om näringsidkaren till denne andre person försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande, skulle enligt bestämmelsen inkomsten av näringsidkarens företag beräknas till det belopp, vartill den kunde antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

I proposition (nr 238) till 1918 års lagtima riksdag föreslogs en bestämmelse liknande den av Landén föreslagna, men enligt propositionsförslaget skulle en omräkning av inkomsten alltid ske, när genom åtgärder av ifrågavarande slag en näringsidkares inkomst hade minskats under vad den vid normal prissättning bort vara, alltså icke blott när inkomst överflyttats till någon, som icke var här i riket skattskyldig för densamma. Här föreslogs således en mera allmän bestämmelse mot oriktig inkomstredovisning. Den av 1918 års riksdag antagna bestämmelsen hade följande lydelse.

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder, och har i följd härav inkomsten av företaget blivit lägre, än den eljest skolat bliva, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest sådana åtgärder icke vidtagits.

Denna bestämmelse skulle träda i kraft den 1 januari 1920.

Redan vid 1919 års riksdag väcktes emellertid en motion, vari — bl. a. under hänvisning till de verkningar, som berörda bestämmelse skulle medföra för de kooperativa föreningarna — hemställdes om sådan ändring, att därest det gällde företag inom landet, kammarrätten i första hand skulle

kunna besluta om tillämpning av den antagna regeln. Alternativt yrkades bestämmelsens fullständiga upphävande.

Riksdagen beslöt stadgandets upphävande, och det upphörde alltså att gälla redan innan det hunnit tillämpas.

För en fullständigare redogörelse angående ärendets behandling vid 1919 års riksdag hänvisas till prop. 1920: 191 sid. 510—514.

Vidare må erinras därom, att uti det år 1917 avgivna Eiserman—von Wolckerska förslaget till lag angående kommunal skattskyldighet och taxering beträffande avkastningsskatten intagits följande bestämmelse:

I de fall, då utövare av näringsverksamhet för förnödenheter eller andra varor påtagligen betalt avsevärt högre eller betingat avsevärt lägre pris än marknaden föranlett, samt sådan prissättning kunnat användas, utan att näringsidkaren eller, om han är juridisk person, delägarna eller medlemmarna därigenom tillskyndas förlust eller minskad ekonomisk fördel, må näringsverksamhetens avkastning beräknas till belopp, vartill avkastningen skulle hava uppgått, om gällande marknadspris lagts till grund för prissättningen.

Därjämte anfördes exempel på fall, där ett sådant särskilt beräkningssätt kunde ifrågakomma. Angående motiven till den föreslagna bestämmelsen hänvisas till 1917 års betänkande sid. 405—422.

Frågan om vinstöverflyttningarna, som väsentligen ansågs utgöra en del av problemet angående beskattningen av moder- och dotterföretag, upptogs på nytt vid 1920 års riksdag i samband med kommunalskattefrågan.

Kungl. Maj:t föreslog (prop. nr 191), att omräkning av näringsidkares inkomst skulle ske under i stort sett samma förutsättningar som enligt det år 1918 antagna stadgandet, dock med den ändring, dels att, därest omräkning skett, motsvarande jämkning skulle ske i fråga om beräkningen av den inkomst, för vilken den gynnade personen skulle taxeras, dels ock att under vissa villkor omräkning icke finge äga rum i fråga om kooperativ förenings inkomst.

Andra särskilda utskottet vid 1920 års riksdag avstyrkte Kungl. Maj:ts förslag i förevarande del, men då bestämmelser syntes vara av behovet påkallade dels för att hindra utländska företag att undandraga sig stats- eller kommunalskatt i Sverige för dotterföretag härstädes, dels ock för att i fall, då ett svenskt företag hade ett dotterföretag i annan kommun, förekomma att någondera kommunen i väsentlig mån ginge miste om skatt för inkomst, som skäligen där bort beskattas, föreslog utskottet, att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t begära förnyad utredning av frågan med särskild hänsyn till beskattning av utländska dotterföretag i Sverige samt den kommunala beskattningen av moder- och dotterföretag.

Denna utskottets hemställan vann riksdagens bifall.

Det var med anledning härav som Örnes promemoria kom till. De viktigaste avsnitten av denna promemoria har redan redovisats i det föregående (se sid. 47 ff).

Av tidigare lämnad redogörelse framgår likaså att de ifrågavarande spörsmålen i fortsättningen kom att övervägas av 1924 års skatteberedning. Det var skatteberedningens förslag som i det väsentliga låg till grund för de nuvarande bestämmelserna i ämnet.

Konklusioner

Av den här lämnade historiska återblicken framgår, att frågan om vinstöverflyttningen mellan olika företag med tiden kom att i hög grad identifieras med frågan om moder- och dotterföretagens beskattning. Det var med andra ord koncernbeskattningen det gällde, då liksom nu, dock med den skillnaden att de direkta vinstöverföringarna i form av koncernbidrag inte var aktuella, åtminstone inte i skattesammanhang. Förutom den vinstöverföring, som i mer eller mindre förtäckt form kunde ske genom prissättningen eller genom rabatter och pristillägg, förutsattes vinstöverföring mellan de berörda företagen endast ske genom utdelning från dotterföretag till moderföretag på grund av det senare företagens innehav av aktier eller andelar i dotterföretaget.

Tyngdpunkten i det förslag, som 1924 års skatteberedning framlade i syfte att lösa frågan om beskattningen av moder- och dotterföretag och den därmed sammanhängande frågan om vinstöverflyttningen låg uppenbarligen i den del av förslaget som innebar frihet från kedjebeskattning inte bara, såsom enligt då gällande regler, vid den kommunala beskattningen utan även vid den statliga beskattningen. Framhållas må att skattefriheten skulle gälla inte endast utdelning i vanlig bemärkelse, d. v. s. sådan utdelning, som sker i förhållande till aktieinnehavet, utan även utdelning som i form av rabatt eller pristillägg sker i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar. Det antogs att, om en sådan bestämmelse infördes, ett överförande av vinsten från ett bolag till ett annat i regel inte skulle medföra några särskilda fördelar i beskattningshänseende och att bolagens bokföring skulle komma att i stort sett överensstämma med den verkliga vinstfördelningen (se skatteberedningens uttalande som återgivits å sid. 49 ovan). Vad skatteberedningen sålunda föreslagit motsvaras av vad som nu gäller enligt 54 § första stycket kommunalskattelagen jämte punkt 1 av anvisningarna till samma lagrum och motsvarande bestämmelse i förordningen om statlig inkomstskatt. Det är pristilläggen och rabatterna som åsyftas, när det i anvisningspunkten talas om utdelning, som uppburits efter annan grund än i förhållande till innehavda aktier eller andelar (dock med undantag för de kooperativa föreningarnas utdelningar i motsvarande form, för vilka avdragsrätt föreligger enligt 29 § 2 mom. kommunalskattelagen).

För fullständighetens skull kan tilläggas, att skatteberedningens förslag i förevarande del dessutom innefattade en reglering av frågan i vad mån skuldräntor borde anses belöpa på den skattefria utdelningen (nu behandlad i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen) ävensom — med hänsyn till att

den statliga inkomstskatten då var progressiv även för bolagen — frågan om beräkningen av inkomstprocenten vid statsbeskattningen.

Vid sidan av det nyss berörda huvudförslaget utgör den del av skatteberedningens förslag som motsvaras av de nuvarande bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen endast ett komplement för de speciella fall som där avses, nämligen vinstöverflyttningar som icke är att hänföra till utdelningar och som sker till företag i utlandet eller mellan företag här i riket men i olika kommuner.

Det kan konstateras att den nya lagstiftningen inte täckte alla vinstöverföringar mellan företag. För det första åsyftade bestämmelserna i princip endast sådana vinstöverföringar som sker från dotterföretag till moderföretag och alltså inte vinstöverföringar i omvänd riktning, från moder- till dotterföretag. I likhet med den vanliga aktieutdelningen ansågs tydligen även återbäringar genom rabatter och pristillägg, i den mån de var av betydelse, gå från dotter- till moderbolag. Detta synes i vart fall vara utgångspunkten för bestämmelserna i 54 §. Regeln i 43 § handlar likaledes om överföringar från dotter- till moderbolag, ehuru det senare är beläget i utlandet. (Här bortses från att ordalagen i nämnda paragraf närmast ger intryck av att avhandla förhållandet mellan fysiska personer. Bestämmelsen torde avsiktligt ha utformats så med tanke på de bulvanförhållanden som ibland förekommer när utländska intressen finns.) Vad beträffar bestämmelsen i 57 § 3 mom. så täcker densamma enligt sin lydelse visserligen vinstöverföring i båda riktningarna men det framgår av skatteberedningens betänkande att man såsom exempel på fall, då bolagen hade intresse av en felaktig vinstfördelning, i första hand tänkte på det fallet att kommunalskatten var hög i dotterbolagets rörelsekommun och låg i den kommun, där moderbolagets inkomst skulle beskattas.

För det andra är det tydligt att, när rabatter och pristillägg som skett i förhållande till gjorda inköp och försäljningar enligt 54 § kommunalskattelagen jämte anvisningar likställdes med vanliga utdelningar i fråga om skattefriheten i moderföretagets hand, man inte utan vidare åsyftat alla dylika återbäringar utan åtskillnad. Man måste nämligen skilja mellan, å ena sidan, sådana rabatter och pristillägg som enligt avtal eller eljest är förutbestämda och därför utgår oberoende av rörelsens resultat samt, å andra sidan, sådana rabatter och pristillägg som utgår endast om rörelsens resultat det medger och vilkas utbetalning följaktligen är att betrakta såsom en vinstdisposition. Det är givetvis endast den sistnämnda kategorien som avsetts skola likställas med aktieutdelningar. För rabatter och pristillägg av det förra slaget — här avses alltså kassarabatter, årsomsättningsrabatter, pristillägg å råvaror i relation till färdigvarans pris etc. — bör däremot avdrag medges för utbetalaren såsom för vanlig omkostnad i rörelsen respektive mottagaren beskattas för mottaget belopp, om han själv är rörelse-

idkare, eljest icke. En annan sak är att det kan vara svårt att draga gränsen mellan återbäringar av det ena och det andra slaget. 1924 års skatteberedning var medveten om denna svårighet och framhöll att uppdelningen måste göras i viss mån schablonmässigt, då det var omöjligt att i varje speciellt fall undersöka, huruvida en rabatt eller ett pristillägg skulle hänföras till det ena eller andra slaget. Skatteberedningen erinrade emellertid i sammanhanget om att rabatter eller pristillägg till utomstående alltid bör få avdragas, även om de lämnats ur den redovisade vinsten. (Gränsdragningsfrågan har i den skatterättsliga litteraturen behandlats vid olika tillfällen. Härom se af Klercker, Resultatutjämning mellan olika beskattningsår, sid. 91 ff. Se även K. G. A. Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse, 3:e uppl., sid. 197—202 och sid. 329—330, samt artikel av Bertil Holmberg i Svensk Skattetidning 1961 sid. 107 ff.)

Utanför vinstöverföringar enligt 54 § kommunalskattelagen faller således dels de återbäringar som har karaktär av vinstdisposition och går i riktning från moderföretag till dotterföretag, dels ock alla återbäringar av omkostnadstyp, oavsett riktningen.

Vad den förra typen av återbäringar beträffar så är det knappast troligt att lagstiftaren — om han över huvud taget räknade med sådana återbäringar i riktning från moder- till dotterbolag — skulle ha ansett dem avdragsgilla i motsats till återbäringarna av samma typ från dotter- till moderföretag. Den omläggning av beskattningen som de nya förslagen innebär, förväntades ju, såsom framgår av skatteberedningens uttalanden, medföra att bolagens bokföring efter förslagens genomförande skulle komma att i stort sett överensstämma med den verkliga vinstfördelningen. Detta resultat kunde knappast nås, om man även måste räkna med avdragsgilla återbäringar med karaktär av vinstdisposition i riktning från moderbolag till dotterbolag. (Då här talas om moder- och dotterbolag, är det f. ö. en grov schablonisering. Bestämmelsen i 54 § om skattefrihet för aktieutdelning avser ju inte bara utdelning från dotterföretag till moderföretag i egentlig mening utan över huvud taget all utdelning, som ett aktiebolag eller ekonomisk förening erhåller från annat aktiebolag eller annan ekonomisk förening. Även om lagstiftaren i första hand hade koncernföretagen i tankarna, hade han intresse av att främja en riktig inkomstredovisning jämväl i de fall då aktieinnehavet inte var så stort som i de egentliga koncernfallen.) Från den dåtida lagstiftarens synpunkt borde alltså återbäringar av vinstdispositionstyp från moder- till dotterföretag snarast vara likställda med aktieägarettillskott. Ett aktieägarettillskott är inte avdragsgillt vid givarens taxering och utgör inte skattepliktigt intäkt för mottagaren.

Går man så till återbäringarna av omkostnadstyp är det uppenbart att de måste vara avdragsgilla även när det är moderbolaget som utbetalar dem till dotterbolaget. I vilken riktning de än går, måste de accepteras såsom

avdragsgill omkostnad respektive skattepliktig intäkt så länge de inte kommer i konflikt med specialreglerna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen.

Förutom genom utdelningar (som inte har omedelbart intresse i detta sammanhang) och genom återbärningar i form av rabatter och pristillägg kan vinstöverföring ske genom prissättningen vid affärer mellan företagen. Det är närmast vinstöverflyttning av detta slag som lagstiftaren tänkt på i de berörda bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen, vilket också framgår av deras ordalydelse. Uppfattar man uttrycket prissättning i mera vidsträckt bemärkelse, bör även rabatter och pristillägg inrymmas däri. Bortser man från de nämnda båda specialreglerna, finns i kommunalskattelagens regler om inkomstsuppskattningen inga uttryckliga bestämmelser om att normal prissättning eller över huvud taget någon viss prissättning skall följas.

Formellt finns det således ingen annan gräns i beskattningshänseende för den vinstöverföring som kan ske genom prissättningen än den som följer av specialreglerna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen. Går man till lagens förarbeten, finner man att 1924 års skatteberedning i sitt betänkande, efter att ha behandlat alla de olika slag av vinstöverföringar, vilka sedermera i enlighet med beredningens intentioner fick sin rättsliga reglering i de nuvarande bestämmelserna i 43 §, 54 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen, såsom en sista punkt upptog just frågan om hur man skulle behandla det fallet att av en eller annan anledning två näringsidkare i andra fall än de hittills omnämnda använde onormal prissättning. Skatteberedningens uttalande i denna punkt har återgivits i det föregående (se sid. 50). Av uttalandet framgår, att frågan inte ansågs äga någon större räckvidd. I normalfallet, d. v. s. när båda näringsidkarna beskattades i Sverige, syntes, enligt vad skatteberedningen uttryckligen framhöll, från statsbeskattningens synpunkt några åtgärder icke vara påkallade, utan var och en av näringsidkarna borde enligt beredningen beskattas för sin verkliga inkomst. Beträffande kommunalbeskattningen var det, såsom framgår av uttalandet, tillräckligt om man i enlighet med vad beredningen föreslagit föreskrev att den genom prissättningen gynnade näringsidkaren skulle för en del av sin inkomst beskattas i den andres rörelsekommun. I övrigt berördes i uttalandet det speciella fall, då den som gynnats genom prissättningen inte var skattskyldig i Sverige.

Då skatteberedningen på sätt nyss angivits såsom en huvudprincip fastslog, att vid statsbeskattningen näringsidkarna i hithörande fall skulle beskattas för sin verkliga inkomst, måste därmed uppenbarligen ha avsetts den inkomst de faktiskt uppgivit utan någon av prissättningen föranledd omräkning från taxeringsmyndigheternas sida. Samma princip ansågs uppenbarligen gälla även vid den kommunala beskattningen, försåvitt inte prissättningen i sådan grad avvikit från den i allmänhet gällande, att rö-

relseinkomsten hos de näringsidkare som träffat avtal med varandra i *avsevärd mån* redovisats inom annan kommun än den eljest skulle ha redovisats om intressegemenskap inte funnits. Detta innebär alltså att, med skatteberedningens utgångspunkter, taxeringsmyndigheterna, utom i de särskilt angivna fallen, inte ansågs ha befogenhet att vid taxeringsarbetet frånga den av företagen tillämpade prissättningen. Prissättningen skulle med andra ord i princip även i beskattningshänseende vara fri. Samma inställning kom ju för övrigt till uttryck redan i de uttalanden som gjordes av Örne i dennes år 1921 avlämnade promemoria och som citerats i det föregående (se sid. 47 ff).

Det bör dock understrykas att, såsom klart framgår av skatteberedningens uttalanden, beredningen bedömt frågan om prissättningens betydelse för inkomststoppbeskattningen huvudsakligen ur praktisk synpunkt. Ur den synpunkten ansågs den, såsom nämnts, inte äga någon större räckvidd. Därmed är alltså inte sagt att skatteberedningen avsett att utan vidare acceptera en medvetet oriktig prissättning av vilken storleksordning som helst. Det i princip naturliga underlaget för en riktig inkomstredovisning från de skattskyldigas sida måste, även om detta inte uttryckligen utsagts i lagstiftningsmotiven, vara en normal prissättning, låt vara att en sådan inte alltid låter sig fixeras. Att en riktig inkomstredovisning varit målet för lagstiftarens ansträngningar på det här berörda området framgår tydligt av de förut redovisade förarbetena.

I belysning av den praxis som under årens lopp utvecklats har skatteberedningens uppfattning, att prissättningsfrågan inte hade någon större räckvidd, i den meningen att särskilda regler inte var erforderliga, i åtminstone ett hänseende bekräftats. Ofta har nämligen de fall, i vilka den vid affärer mellan olika företag tillämpade prissättningen befunnits onormal och följaktligen ansetts innebära en obehörig vinstöverföring från ett företag till ett annat, kunnat bedömas såsom fall av förtäckt vinstutdelning. I sådana fall har avdrag för vinstöverföringen vägrats och den onormala prissättningen sålunda underkänts. Exempel på ingripanden av detta slag utgör rättsfallet nr 37 å *bilaga 1* (RÅ 1961 not. 454). I detta fall ansågs aktieägarna i ett bolag, vilka jämte bolaget bildat ett kommanditbolag för försäljning av aktiebolagets produkter, ha tillförts förtäckt utdelning därigenom att aktiebolagets produkter vid avräkning med kommanditbolaget upptagits till underpris. Aktiebolaget beskattades därför för vad som skäliga kunde anses utgöra dess inkomst av egen tillverkning utöver uppgiven sådan inkomst.

Emellertid har taxeringsmyndigheterna ingripit mot vinstöverföringar genom onormal prissättning även utan att åberopa förtäckt utdelning.

Som exempel på att taxeringsmyndigheterna ansett sig kunna och böra uppdraga vissa gränser för onormal prissättning kan nämnas den schablon-

regel, som åtminstone tidigare förordats av allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden. Enligt denna regel, som var avsedd att tillämpas inte blott vid den kommunala utan även vid den statliga inkomst-taxeringen, skulle man i fråga om prissättningen i beskattningshänseende kunna godtaga en halvering eller fördubbling av i allmänhet gällande marknadspriser. Affärsmässigt betingade omständigheter skulle dock i vissa fall kunna motivera än större proportioner på den skattemässigt godtagbara vinstöverflyttningen genom prisbestämningen.

Med hänsyn till att frågan om prissättningens inverkan på inkomstberäkningen uttryckligen reglerats endast i specialfallen enligt 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen kan givetvis ifrågasättas i vad mån den nämnda schablonregeln verkligen överensstämmer med lagstiftarens mening. Även om nämnda schablonregel, som också återgivits i skattelitteraturen, i viss utsträckning uppfattats såsom normerande vid den praktiska tillämpningen, finns intet belägg för att regeln skulle ha vunnit rättsligt erkännande av den högsta instansen. Man kan nog tvärtom utgå från att skattedomstolarna inte är benägna att binda sig vid en dylik regel. Utan att det i och för sig behöver utgöra något bevis för ett principiellt ställningstagande i frågan, kan nämnas det å *bilaga 1* som nr 35 redovisade rättsfallet. Där hade regeringsrätten att taga ställning till taxeringsintendentens yrkande att avdrag för koncernbidrag måtte helt förvägras ett rederibolag eller, i andra hand, medges med endast ett lägre belopp, som tydligen framräknats med tillämpning av nämnda schablonregel. Regeringsrätten föredrog det förra alternativet (RN 1958 nr 5: 3). Däremot torde såsom förut nämnts lagstiftaren inte ha varit beredd att godtaga en medvetet oriktig prissättning av vilken storleksordning som helst. I så fall skulle såsom allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden framhållit i det nyssnämnda målet även obetydliga affärstransaktioner kunna medföra rätt till obegränsade koncernbidrag. Det är därför naturligt att man i den praktiska tillämpningen, vilket den ifrågavarande schablonregeln tyder på, försökt använda sig av en allmän riktlinje för bedömningen av vad som kan anses vara tillåtna eller icke tillåtna avvikelser från normal prissättning.

Tydligen måste den här berörda schablonregeln ses mot bakgrund av utvecklingen på området. Sedan tiden för de nuvarande bestämmelsernas tillkomst har frågan om de obehöriga vinstöverföringarna genom prissättningen fått en större praktisk betydelse än vad 1924 års skatteberedning förutsatte i sitt förut citerade uttalande.

Även om taxeringsmyndigheternas rätt att utan stöd av bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen och utanför området för förfäktat vinstutdelning ingripa mot onormal prissättning i viss utsträckning lämnats obestridd, är det likväl i någon mån oklart vad som i detta hänseende skall anses tillåtet och inte tillåtet utanför området för nämnda bestämmelser. Oklarheten gäller framför allt i vad mån onormal prissättning,

frånsett utlandsfallen, kan accepteras vid den statliga inkomsttaxeringen, eftersom 57 § 3 mom. kommunalskattelagen endast ingriper vid den kommunala beskattningen. Men oklarheten vidlåder också kommunalbeskattningen, i den mån den tillämpade prissättningen avviker från den gängse prissättningen men likväl inte i sådan grad att den *avsevärt* påverkat inkomstredovisningen.

Koncernbidragens plats i sammanhanget

Av den redogörelse som här lämnats för lagstiftningen på området framgår, såsom tidigare nämnts, att koncernföretagens beskattning stod i centrum för lagstiftarens intresse och att denne framför allt inriktade sina strävanden på att uppnå en riktig inkomstredovisning hos de olika koncernföretagen. Det är mot den bakgrunden man får se de olika bestämmelserna i 54 § samt i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen. Dessa bestämmelser reglerar vinstöverföringar i form av vanlig utdelning å aktier och andelar samt i form av återbäring och prissättning. Frågan om behandlingen av direkta bidrag, s. k. koncernbidrag, mellan moder- och dotterföretag har däremot över huvud taget inte varit på tal. Tydligt var frågan om dylika bidrag inte aktuell i skattesammanhang. Skall man bedöma frågan om avdragsrätten för koncernbidrag enbart med ledning av den nu berörda lagstiftningens tillkomsthistoria sådan den kommit till uttryck i de olika förarbetena, synes man knappast kunna komma till annat resultat än att någon avdragsrätt för bidragen inte föreligger. Frågan om koncernbidragens skatterättsliga behandling är således inte reglerad i skattelagarna. Då avdrag för koncernbidrag likväl medgivits i vissa fall, måste detta bero på att koncernbidraget betraktats såsom en omkostnad i det utgivande företags verksamhet respektive intäkt i det mottagande företags rörelse inom ramen för bestämmelserna i 28 och 29 §§ kommunalskattelagen.

Undersöker man de rättsfall angående vinstöverföringar mellan koncernbolag som finns, kan det konstateras att koncernbidraget uppdyker ganska sent. Uttrycket koncernbidrag användes nämligen första gången i Arafartmålet, RÅ 1943 ref. 50. Därefter återkommer inte frågan om koncernbidragen förrän i åtskilliga rättsfall under år 1951 och senare. Erinras må att koncernbegreppet infördes i aktiebolagslagen först genom 1944 års lag. De första rättsfallen angående vinstöverföringar, som kom under regeringsrättens prövning efter kommunalskattelagens ikraftträdande, gällde rabatter och provisioner. Se rättsfallen RÅ 1933: 356, 1934: 725, 1935: 476 liksom även senare RÅ 1947: 631; se rättsfallsförteckning å *bilaga 1* där rättsfallen sammanställts i kronologisk ordning. I dessa fall medgavs avdrag, då det tydligt i samtliga fall gällde återbärningar av omkostnadstyp. Å *bilaga 2* har rättsfallen sammanställts i grupper så att därav framgår i vilket förhållande de berörda bolagen stått till varandra inom koncernen och

i vilken riktning vinstöverföringen skett. Vidare har rättsfallen uppspaltats så att inom respektive grupp sammanförts de fall i vilka avdrag för vinstöverföringen medgivits och de fall i vilka avdrag vägrats. (I denna bilaga har inte medtagits de rättsfall som avsett tillämpningen av 43 § kommunal-skattelagen och andra speciella fall.) Å *bilaga 3* har till ytterligare belysning av rättstillämpningen upprättats en sammanställning av riksskattenämndens förhandsbesked angående koncernbidrag o. dyl., vilka inte överklagats till regeringsrätten. Vid en jämförelse med regeringsrättens praxis, sådan den framgår av *bilaga 1*, synes riksskattenämnden ha haft en något mer liberal inställning än regeringsrätten i fråga om rätten till avdrag för koncernbidrag. Det må därför framhållas att, i den mån regeringsrätten under senare tid kan sägas ha anlagt en mera restriktiv bedömning beträffande avdragsrätten, en viss åstramning torde ha skett även i riksskattenämndens motsvarande praxis.

Av *bilaga 2* framgår att av alla de fall, som kan anses avse direkta koncernbidrag och som varit föremål för regeringsrättens prövning, avdragsrätt för det utgivna bidraget hittills ansetts föreligga endast i två fall. Det ena är det nyssnämnda Arafart-fallet och det andra är rättsfallet RÅ 1956: 667 angående Martin Rind AB. Möjligen kan hit räknas också rättsfallet RÅ 1943: 284. Bidraget, som betecknades som tillskott, gick i detta fall till ett icke helägt dotterföretag och ansågs utgöra omkostnad i det utbetalande bolagets rörelse. I övriga fall — 16 stycken enligt *bilaga 2* — har avdrag däremot vägrats. Antalet fall som varit under regeringsrättens prövning och där avdragsrätt för koncernbidrag medgivits, är således mycket litet. Med hänsyn till det betydligt större antal fall i vilka avdrag vägrats framstår regeringsrättens praxis följaktligen som mycket restriktiv i fråga om dylika avdrags beviljande.

Det kan vara av intresse att söka klarlägga om någon mera påtaglig skillnad beträffande omständigheterna förelegat i de fall i vilka avdrag medgivits jämfört med de fall i vilka avdrag vägrats.

Det kan då konstateras att avdragsrätten inte kan ha varit beroende av den riktning i vilken bidraget gått från det ena bolaget till det andra. De tre fall i vilka avdrag medgivits fördelar sig nämligen, såsom framgår av *bilaga 2*, på de tre vanligast förekommande riktningarna: från dotterbolag till moderbolag och, omvänt, från moderbolag till dotterbolag samt mellan systerbolag. Samma är förhållandet beträffande de fall där avdrag vägrats. Det är för övrigt inte utan intresse att notera, att det första fallet angående koncernbidrag som bedömdes vara av den betydelse att det borde refereras i årsboken i stället för att blott omnämnas med en notis — Arafart-målet — gällde bidrag mellan systerbolag.

Inte heller kan skillnaden i bedömningen förklaras med olikheter i aktieägareförhållandena i de skilda fallen. I flertalet fall, där avdrag vägrats, torde det nämligen ha rört sig om förhållandet mellan moderbolag och dess

helägda dotterbolag. I fallet Martin Rind AB, där avdrag medgavs, gällde det emellertid också ett helägt dotterbolag och i Arafart-målet var de båda systerbolagen helägda dotterbolag till det gemensamma moderbolaget.

Ingenting tyder på att tiden för koncernförhållandets bestånd skulle ha spelat någon avgörande roll vid bedömningen. Om man för rätt till avdrag för koncernbidrag förutsätter att det skall ha karaktär av omkostnad, kan givetvis den omständigheten att ett dotterbolag, som får bidrag av moderbolaget, är nybildat i och för sig inverka så att bidraget i stället bedöms såsom ett kapitaltillskott. Skulle en dylik bedömning ha gjorts i något av de fall, i vilka regeringsrätten vägrat avdrag, så har detta likväl icke uttryckligen utsagts i utslagen. Om nybildade dotterbolag var det fråga i t. ex. RÅ 1951 ref. 3 och i förhandsbeskedet från 1957 (i mål om förhandsbesked gäller det f. ö. ofta nybildade bolag).

Någon avgörande skillnad beträffande gemensamhet i den personella ledningen eller beträffande gemensamma lokaler för rörelsernas bedrivande föreligger ej heller. Exempel på dylik gemenskap återfinnes i lika mån bland de vägrade fallen.

Om man således i de mera yttre faktorerna inte kan finna någon avgörande skillnad som förklarar de olika utgångar som hittills berörts, bör lösningen ligga djupare.

En viss ledning erbjuder det förhållandet, att motiveringen till regeringsrättens utslag i såväl Arafart-målet som målet angående Martin Rind AB är densamma. I båda fallen motiveras avdragsrätten för de utgivna koncernbidragen av hänsyn till »rådande intressegemenskap» mellan de ifrågasvarande bolagen ävensom det »sammanhang» som enligt vad handlingarna utmärker förefunnits mellan bolagens rörelser. Man kan utgå ifrån att regeringsrätten vid utformningen av 1956 års utslag i målet angående Martin Rind AB anknutit till sitt tretton år tidigare meddelade utslag i Arafart-målet, ehuru karakteriseringen av sammanhanget mellan de inblandade bolagens rörelser såsom »inre» bortfallit i utslaget av 1956.

Så som utslagen formulerats har avdragsrätten direkt knutits till den konstaterade intressegemenskapen och till sammanhanget mellan rörelserna. En uttrycklig förklaring, att bidragen med den angivna utgångspunkten vore att betrakta såsom en omkostnad i det utgivande bolagets rörelse, har tydligen inte ansetts erforderlig.

Vad är det då för intressegemenskap och rörelsesammanhang som i så hög grad ansetts motivera avdragsrätt?

Vad först beträffar *intressegemenskapen* så kan därmed inte gärna åsyftas annat än koncernförhållandet mellan de berörda bolagen, d. v. s. att fråga är om moder- och dotterföretag (fallet Martin Rind AB) eller företag under i huvudsak gemensam ledning (fallet Arafart). Detta är den definition av uttrycket intressegemenskap som ges i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen. En mera preciserad definition av koncernbegreppet ges ju i 221 § aktie-

bolagslagen. Denna bestämmelse har behandlats i det föregående. Det må erinras att kommunalskattelagens bestämmelse tillkom långt före den nu gällande aktiebolagslagen.

Vad beträffar det *inre sammanhanget* mellan rörelserna är man hänvisad till de särskilda omständigheterna i målen för att få reda på den närmare innebörden.

I Arafart-målet var dessa omständigheter bl. a. följande.

Ett förvaltningsaktiebolag med säte i Stockholm ägde såsom moderbolag aktierna i dels ett kolimportaktiebolag i Stockholm, dels två rederiföretag, likaledes i Stockholm, dels ock ett flertal bolag för lagerhandel med stenkol. Koncernen hade ursprungligen uppbyggt kring kolimportaktiebolaget. Rederibolagen, av vilka AB Arafart var det ena, hade tillkommit för att göra kolimporten oberoende av främmande fraktfart. Lagerhandelsbolagen hade till uppgift att ombesörja försäljningen inom landet av det av importbolaget med rederibolagens fartyg importerade kolet. Under kriget hade det visat sig att en del av koncernens företag gynnats av krigskonjunkturen, medan andra blivit lidande därav. Koncernledningen beslöt då, att utav ett av rederiföretagens vinster till några systerbolag utanordna vissa belopp i form av koncernbidrag i vinstutjämnande syfte.

Från myndigheternas sida anmärktes, att koncernbidragen från Arafart till ett av lagerhandelsbolagen och till kolimportbolaget redovisats såsom inkomst i räkenskaperna för de mottagande bolagen. Av dessa hade lagerhandelsbolaget, oavsett bidraget, utvisat underskott, under det att kolimportbolaget även utan bidraget sannolikt lämnat vinst. Då bidragen lämnats i vinstutjämnande syfte, kunde de ej betraktas som driftkostnader.

Från Arafarts sida invändes bl. a., att det förhållandet att bolaget öppet i sin vinst- och förlusträkning redovisat koncernbidragen ej borde ställa bolaget i ogynnsammare ställning än om vinstutjämnningen ävägbragts genom särskild prissättning företagen emellan eller genom att rörelsens olika grenar på de särskilda orterna omhänderhafs av s. k. kommissionärsbolag.

I den skatterättsliga diskussionen kring detta rättsfall har man såsom särskilt utmärkande för det *inre sammanhanget* mellan rörelserna i detta fall pekat på, att de olika bolagen representerade olika led i den samlade företagsamheten, som här kan karakteriseras som en distributionskedja (kolimport, rederi och lagerhandel). Här förelåg med andra ord s. k. vertikal integration. Avdragsrätten kan då motiveras med att koncernbidraget till sin innebörd är jämförligt med den prissättning som förekommer vid de inbördes affärerna mellan bolagen inom kedjan. Följaktligen utgör koncernbidraget en omkostnad i det utgivande bolagets rörelse.

Det torde med all sannolikhet ha varit det affärsmässiga sambandet mellan de olika bolagens rörelser som för regeringsrätten utgjorde det »inre sammanhang», som domstolen åsyftade i utslaget. Det råkade i detta mål vara fråga om en vertikal integration. Särskilt från skattemyndigheternas sida tog man fasta på detta förhållande och förfäktade, att avdragsrätt i princip kunde föreligga endast vid dylik integration men inte vid t. ex. horisontell integration. I fallet Martin Rind AB förelåg i huvudsak horisontell integration. Eftersom avdrag medgavs för koncernbidraget i detta fall, underkändes alltså den sistnämnda ståndpunkten.

Beträffande omständigheterna i fallet Martin Rind AB hänvisas i första hand till redogörelsen enligt *bilaga 1*. Härjämte kan tilläggas att i målet var upplyst, att båda bolagen mottog varor från ASEA men sålde relativt litet till ASEA eller till varandra. Elektroholm sålde huvudsakligen till detaljister och installatörer. Martin Rind AB sålde huvudsakligen till grossister. Det framhölls vidare bl. a. att, eftersom koncernbidraget inte använts till täckande av förlust, något skattebelopp inte undandragits.

Regeringsrätten ansåg, såsom redan nämnts, även i detta fall sådan intressegemenskap mellan de båda bolagen och sådant sammanhang mellan deras rörelser föreligga att avdrag för koncernbidraget kunde medgivnas. Något uttalande om integrationens beskaffenhet gjordes självfallet inte. Tydligt ansågs det affärsmässiga sammanhanget mellan rörelserna under alla förhållanden vara tillräckligt ådagalagt. En ledamot av regeringsrätten var dock skiljaktig och ville för sin del vägra avdraget i fråga.

I de fall, i vilka regeringsrätten inte medgivit avdrag för koncernbidrag, kan man utgå från att skälet därtill mestadels varit att, trots förefintligheten av intressegemenskap mellan bolagen, något inre sammanhang mellan deras rörelser likväl inte ansetts vara för handen. I vart fall kan man antaga, att detta varit huvudmotivet för avslaget i alla de mål rörande koncernbidrag som avgjordes av regeringsrätten under åren 1951—1956 enligt *bilaga 2*, med undantag givetvis för det förut nämnda målet angående Martin Rind AB, som ju erhöll det yrkade avdraget.

Avsaknaden av sådant sammanhang mellan rörelserna som kunde motivera avdragsrätt för koncernbidraget åberopades uttryckligen av regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1951 ref. 3. I referatrubriken angavs uttryckligen att frågan gällde, huruvida mellan två aktiebolags rörelser förelåg sådant sammanhang, att vid inkomsttaxering det ena bolaget ägde åtnjuta avdrag för bidrag, som till vinnande av kostnadsutjämning utgivits till det andra bolaget. Omständigheterna var enligt referatet följande.

Wennbergs Rörledningsaffär AB, här kallat rörledningsbolaget, hade i sin år 1945 i Karlstad avgivna självdeklaration avdragit ett belopp av 25 000 kr., som i bolagets vinst- och förlusträkning angivits utgöra koncernbidrag till Förenade Elektriker i Värmland AB, här kallat elektricitetsbolaget. Aktiemajoriteten i detta bolag innehades av rörledningsbolaget.

Rörledningsbolaget anförde bl. a., att bolaget börjat sin verksamhet år 1932. År 1943 hade innehavaren av aktiemajoriteten i bolaget bildat ett nytt bolag, AB Arkitekthuset, med ändamål att utöva byggnadsverksamhet jämte annan därmed förenlig verksamhet. Då det sedermera visat sig lämpligt att förvärva kontroll över de elektriska installationsarbetena hade år 1944 elektricitetsbolaget bildats, varvid rörledningsbolaget tecknat praktiskt taget samtliga aktier. Rörledningsbolaget och elektricitetsbolaget vore underleverantör till AB Arkitekthuset. Då elektricitetsbolaget således vore dotterbolag till rörledningsbolaget och detta bolag systerbolag till AB Arkitekthuset, hade de tre bolagen bildat en koncern. Arafartmålet åberopades.

Taxeringsnämndens ordförande motsatte sig bifall till rörledningsbolagets yrkande och framhöll följande. För att en kostnadsutjämning mellan företag över huvud taget skulle vara motiverad måste det föreligga s. k. vertikal integration,

d. v. s. att företagen köpte och sålde till varandra i sådan omfattning, att prissättningen kunde föranleda till kostnadsutjämning företagen emellan, vilket icke vore förhållandet i förevarande fall. Det förefölle för övrigt anmärkningsvärt, att elektricitetsbolaget, som under 7 månader haft en omsättning av ca 153 000 kr., på denna korta tid kunnat åsamka sig så stor rörelseförlust, att ett koncernbidrag av 25 000 kr. varit nödvändigt för att täcka densamma. Troligast vore att de i förhållande till omsättningen stora administrationskostnaderna samt nedskrivning av det inköpta materiallagret medverkat till att åstadkomma underskott, varigenom moderbolaget kunnat placera sin rörelsevinst och därigenom undandraga sig beskattning.

Taxeringsintendenten åberopade vad taxeringsnämndens ordförande anförde. Sammanhanget mellan de berörda företagen syntes för övrigt icke vara av sådant slag, att avdrag för s. k. koncernbidrag kunde medgivas.

Kammarrätten biföll rörledningsbolagets talan med samma motivering som regeringsrätten använt i Arafart-målet. Regeringsrätten intog emellertid motsatt ståndpunkt och förklarade, såsom förut nämnts, att mellan de båda i målet avsedda bolagens rörelser icke, såvitt handlingarna i målet utvisade, förelåg sådant sammanhang att rörledningsbolaget kunde anses berättigat att vid taxeringarna åtnjuta avdrag för koncernbidraget. Det samma borde därför inte heller betraktas såsom intäkt i elektricitetsbolagets rörelse. Troligen har regeringsrätten delat den uppfattning som framgår av det av taxeringsnämndens ordförande avgivna yttrandet och som går ut på att det inte förelåg ett tillräckligt affärsmässigt förhållande mellan moder- och dotterbolaget i den meningen att de köpte och sålde till varandra i den omfattningen att prissättningen kunde föranleda till kostnadsutjämning bolagen emellan. Däremot torde regeringsrätten inte ha delat uppfattningen att vertikal integration måste föreligga.

Ett annat fall, där regeringsrätten också — i motsats till kammarrätten — uttryckligen uttalade att det erforderliga sammanhanget mellan rörelserna saknades, är rättsfallet RÅ 1952: 632. Även i detta mål upplystes, att de inbördes affärerna under beskattningsåret mellan företagen i fråga varit obetydliga.

På ett i det väsentliga likartat sätt torde, såsom förut antytts, flertalet övriga vägrade fall, som upptagits å *bilaga 2* ha bedömts. Givetvis kan i de olika fallen även andra biomständigheter tänkas ha inverkat på utgången men i vad mån så varit förhållandet undandrager sig bedömande, då de inte åberopats i utslagen. Det torde därför vara tillräckligt att här hänvisa till de korta sammanfattningarna av rättsfallen i fråga å *bilaga 1*.

Bland de senare årens rättsfall finns det särskild anledning att uppehålla sig vid det fall som redovisats i riksskattenämndens meddelanden 1957 nr 2:5 (eftersom det gäller mål om förhandsbesked finns ingen saklig redogörelse i regeringsrättens årsbok, där fallet torde åsatts notisnumret 2028). Fallet, som avgjordes av regeringsrätten den 11 december 1956, är framför allt av intresse på grund av den motivering som regeringsrätten

anförde i utslaget. Motiveringen skiljer sig nämligen något från den tidigare använda. Beträffande omständigheterna i målet kan hänvisas till den redogörelse som lämnats å *bilaga 1* under nr 30.

Av redogörelsen framgår, att fråga var bl. a. om moderbolag och helägt dotterbolag, med i huvudsak identiska styrelser för båda bolagen. En viss central ledning skulle enligt de angivna förutsättningarna komma att utövas av moderbolaget i de större frågorna rörande uppköp m. m. Båda bolagens rörelser skulle vara av samma art, varför en övervägande horisontell integration förelåg, även om moderbolaget i målet hävdade att jämväl moment av vertikal integration var inflätade. Enligt bolaget kunde man inte tänka sig ett fullständigare »sammanhang mellan rörelserna».

Det kan tilläggas att moderbolaget, enligt vad som framgår av skriftväxlingen i målet, varit medvetet om att man i vissa fall syntes — utöver integration — såsom villkor för godkännande av avdrag för koncernbidrag ha uppställt kravet, att det i och för sig skulle ha varit möjligt att åstadkomma »affärer» mellan bolagen. Moderbolaget hävdade, att även om detta strängare villkor skulle uppställas, uppfylldes detta krav i den av bolaget planerade företagsgruppen. Med hänsyn till att inköpen i viss utsträckning skulle planeras och verkställas av moderbolaget även för dotterbolagets behov, kunde nämligen enligt bolaget en betydande inkomstöverflyttning ske inom ramen för en måttlig rabattering för leveranser till dotterbolaget. Moderbolaget önskade emellertid undvika denna metod, enär den i föreliggande fall skulle komplicera resultatredovisningen samt försvåra överblicken över företagets verksamhet. Det kunde därjämte i vissa fall, framhöll bolaget, framstå såsom lämpligt att, även om inköpen verkställdes av moderbolaget, leverans och fakturering skedde direkt till dotterbolaget. I annat sammanhang anförde bolaget att inkomstöverflyttning i och för sig också kunde ske genom administrationsbidrag.

Det framgick alltså inte av målet, att »affärer» mellan bolagen (jämför 57 § 3 mom. kommunalskattelagen) verkligen skulle bli aktuella. Man fick snarast intrycket att sådana skulle undvikas. Det är sannolikt att detta var en starkt bidragande orsak till utgången i målet, även om regeringsrättens utslag inte direkt pekade på just detta förhållande.

Regeringsrätten uttalade nämligen — med ändring av det av riksskatte-nämnden meddelade förhandsbeskedet, se *bilaga 1* — att vad moderbolaget i målet uppgivit angående sambandet mellan bolagets och det ifrågasatta nya bolagets organisation och verksamhet icke utgjorde tillräcklig grund för att anse ett av moderbolaget till dotterbolaget utgivet s. k. koncernbidrag såsom en moderbolagets omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. På grund därav förklarade regeringsrätten, att moderbolaget icke ägde att, under åberopande allenast av de i målet angivna omständigheterna, vid ifrågavarande taxeringar åtnjuta avdrag för dylikt bidrag.

Detta utslag — som, trots att detsamma är negativt avfattat, torde kunna

sågas uttrycka regeringsrättens nuvarande principiella ståndpunkt till frågan om avdragsrätten för koncernbidrag — skiljer sig från de tidigare berörda utslagen däri, att domskälen inte såsom i dessa helt allmänt anknyter till huruvida intressegemenskap och inre sammanhang mellan rörelserna förelegat. Det avgörande är i stället, att det i det ifrågavarande målet inte visats att koncernbidraget utgör en moderbolagets omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Även om omkostnadstanken får antagas också ha legat bakom regeringsrättens avgöranden i de tidigare koncernbidragsmålen, har principen klarare kommit till uttryck i det nu berörda målet. Samma princip torde också ha varit vägledande i de mål om koncernbidrag som kommit under regeringsrättens prövning efter detta mål.

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 inkomststopp-skattningen för det företag som lämnat bidraget.

Med denna utgångspunkt utgör enbart den omständigheten, att ett koncernförhållande föreligger mellan det bolag som lämnar ett koncernbidrag och det mottagande bolaget inte tillräcklig grund för avdragsrätt. Det räcker alltså inte att fråga är om moder- och dotterbolag eller om systerbolag.

Det är i och för sig inte heller avgörande om i det enskilda fallet föreligger s. k. horisontell eller vertikal integration. En annan sak är att utsikterna för avdragsrätt torde vara större i fall av vertikal integration än i fall av horisontell integration, eftersom koncernverksamheten i det förra fallet i allmänhet bygger på »affärer» mellan de olika företagen, såsom t. ex. inköp av råvaror eller halvfabrikat respektive försäljning av färdigprodukter. Det är förekomsten av sådana affärer bolagen emellan som synes markera skiljelinjen mellan de fall i vilka regeringsrätten medgivit avdrag för koncernbidrag och de fall, å andra sidan, i vilka avdrag vägrats. Dylika affärer bör emellertid kunna komma till uttryck även i annan form än nu nämnts, t. ex. genom täckande helt eller delvis av administrationskostnader och liknande som kan medverka till ett förmånligare driftsresultat för koncernen i dess helhet. För att motivera avdragsrätt bör koncernbidraget alltså framstå såsom en utgift i förvärvskällan, som på kortare eller längre sikt kan antagas vara av betydelse för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

Beskattningen av koncernföretag m. m. i vissa andra länder

Västtyskland

I Västtyskland torde det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet från skatterättslig synpunkt ha varit relativt betydelselöst.

Inom skatterätten tillämpas i stället den s. k. *organteorien*, därvid det grundläggande begreppet är »die Organschaft». Någon legal definition av detta begrepp finns dock inte. Ett »Organschaft» innebär ett sådant förhållande mellan två bolag, där det ena bolaget, »die Organgesellschaft» är så finansiellt, ekonomiskt och (i personellt avseende) organisatoriskt inlemmat i det andra härskande bolaget, »der Organträger», att det förra bolaget måste anses som ett osjälvständigt bolag i förhållande till det senare, m. a. o. endast ett »organ» för det härskande bolaget. Organförhållandet innebär att det underordnade bolaget visserligen utåt handlar i eget namn men i själva verket uteslutande handlar för det överordnade bolagets räkning, efter dettas direktiv och i dettas intresse.

Ett dylikt organförhållande mellan olika bolag gör, såsom framgår av det följande, det möjligt för dessa bolag att utjämna vinster och förluster.

I finansiellt avseende torde förutsättas att »der Organträger» äger minst 50 % av »die Organgesellschaft». I allmänhet rör det sig om ett delägarskap av mellan 76 och 100 %. I fråga om omsättningsskatten har numera som förutsättning för tillämpning av den s. k. *organteorien* uttryckligen fastslagits att moderbolaget skall inneha dels mer än 75 % av aktie- eller andelskapitalet i dotterbolaget och dels mer än 75 % av totala antalet röster i dotterbolaget. Denna gränsdragning är en kompromiss mellan dem som förordat ett bibehållande av den tidigare tillämpade 50 %-gränsen och de kretsar som önskat en höjning av procenttalet till närmare 100. Däremot finns inga uttryckliga föreskrifter om organförhållande såvitt angår den allmänna inkomstskatten och bolagsskatten. Å andra sidan ställs i den praktiska tillämpningen stränga krav på de förutsättningar som anses skola vara uppfyllda. Särskilt kan nämnas, att ett organförhållande som tillskapats i skatteundandragande syfte inte accepteras.

I fråga om inkomstskatten och bolagsskatten beaktas ett organförhållande av det slag som det här är fråga om i sådana fall, då moderbolaget (»der Organträger») och dotterbolaget (»die Organgesellschaft») träffat skriftlig överenskommelse för en tid av minst fem år angående rätt och

skyldighet för moderbolaget att övertaga dotterbolagets vinster och förluster. Inkomstredovisningen kommer härigenom för de båda bolagen att ske på samma sätt som om en koncernbalans använts. Dotterbolagets balansräkning uppvisar ingen vinst eller förlust utan i stället en skuld till eller en fordran på moderbolaget.

I förhållande till utlandet torde ett tyskt dotterbolag knappast kunna erkännas som ett »Organgesellschaft» till ett utländskt moderbolag. Möjligen kan ett utländskt dotterbolag till ett tyskt moderbolag, som är »Organ-träger», tänkas bli behandlat som ett motsvarande tyskt dotterbolag.

En skattemässig subventionering kan vidare ske genom att ett bolag i syfte att rädda ett annat bolags ekonomiska ställning efterskänker sin fordran hos detta andra bolag. Det bolag, som efterskänker sin fordran, kan då få avdrag för sin förlust såsom för en driftförlust. Det andra bolaget slipper å sin sida skatta för den vinst som uppkommer genom eftergiften (11 § Körperschaftsteuergesetz). Samma regler som de nu sist nämnda finns i Nederländerna (se nedan).

Angående inkomstbeskattningen i Västtyskland kan nämnas följande.

Enligt 1958 års lagstiftning, som gäller från och med 1959 års taxering, utgör inkomstskatten för bolag i allmänhet 51 % på fonderad vinst, varemot skatten på utdelad vinst utgör endast 15 %. För vissa bolag av mera personlig karaktär (s. k. personenbezogene Kapitalgesellschaften) gäller dock särskilda skattesatser. Förutsättningen för att dessa särskilda skattesatser skall tillämpas är bl. a., att minst 76 % av aktierna eller andelarna i bolaget ägs av fysiska personer. Beträffande aktiebolag måste samtliga aktier vara ställda å viss man, varjämte aktierna inte får vara säljbara på börsen eller eljest på den allmänna marknaden. Vidare får bolagets förmögenhet vid förmögenhetstaxeringen inte ha överstigit 5 milj. DM. Såvitt angår bolag av denna kategori utgör inkomstskatten 49 % av ej utdelad vinst och 26,25 % av utdelad vinst. För den del av den icke utdelade vinsten som icke överstiger 50 000 DM beräknas dock skatten efter en för varje 10 000-tal DM stigande skala från 39 till 59 %.

I överensstämmelse med den även i Västtyskland gällande allmänna principen om dubbelbeskattning av bolagens utdelade vinstmedel är utdelningarna underkastade ny inkomstbeskattning hos mottagaren. Härvid är att märka, att 25 % av utdelningens belopp innehålls av det utdelande bolaget såsom Kapitalertragsteuer, som inte är en självständig skatt utan blott en källskatt som avräknas å mottagarens inkomstskatt med möjlighet till återbetalning om inkomstskatten till äventyrs skulle vara lägre. Med inkomstskatt avses här Körperschaftsteuer, om mottagaren av utdelningen är en juridisk person, och Einkommensteuer, om mottagaren är en fysisk person. Skattesatserna för Körperschaftsteuer har redan nämnts och därav framgår att, om utdelningsmottagaren också är ett bolag, beloppet av den inkomstskatt detta senare bolag har att utgöra för utdelningen blir beroende av om denna i sin tur vidareutdelas eller fonderas. Vad angår den Einkommensteuer, som erlägges av fysiska personer, så utgår den efter en komplicerad skala, enligt vilken inkomst upp till 8 000 DM beskattas proportionellt med 20 % och inkomst överstigande 8 000 DM progressivt efter skattesatser från 20 till 53 %. För fullständighetens skull må i sammanhanget erinras om att även

utdelningsmottagaren kan vara skyldig att erlägga, förutom allmän inkomstskatt, andra skatter, såsom förmögenhetsskatt och näringskatt m. m. Beträffande vissa av dessa skatter föreligger avdragsrätt för erlagda belopp men i den mån detta ej är fallet, kan således även här inträffa ytterligare dubbelbeskattning av utdelade vinstmedel.

Undantag från kedjebeskattningen av bolagsutdelning har emellertid gjorts i följande hänseende. Om utdelningsmottagaren är ett aktiebolag (eller G.m.b.H.), som under hela beskattningsåret ägt minst 25 % av aktierna i det utdelande bolaget, gäller att moderbolaget är befriat från skattskyldighet för utdelningen från dotterbolaget, under förutsättning att den uppburna utdelningen i sin tur utdelas vidare till moderbolagets aktieägare (Schachtelprivileg). Vid moderbolagets beskattning torde denna skattefrihetsbestämmelse böra så förstås, att av moderbolaget verkställd utdelning alltid i första hand, så långt utdelningen därtill förslår, anses hänförlig till mottagen utdelning. Överstiger moderbolagets egen utdelning beloppet av den från dotterbolaget erhållna utdelningen, har moderbolaget att därå erlägga inkomstskatt med 15 %.

I den mån moderbolaget underlåter dylik vidareutdelning uttages en särskild skatt å den innehållna utdelningen, s. k. Nachsteuer, med 36 % av utdelningsbeloppet i fråga. Skatten motsvarar således skillnaden mellan skatten på icke utdelad vinst och skatten på utdelad vinst ($51 - 15 = 36$).

Österrike

Organteorien omfattas också av det österrikiska skattesystemet. Såvitt angår bolagsskatten kräves även här en skriftlig överenskommelse om vinst- och förlustöverföring mellan det över- och det underordnade bolaget för att organförhållandet skall beaktas vid beskattningen.

Nederländerna

Även i Nederländerna tillämpas ett slags organteori, i det att man i vissa fall räknar med en »fiktiv fiskalisk fusion» mellan olika bolag. Ur teoretisk synpunkt går en dylik fusion längre än det tyska organförhållandet mellan över- och underordnade bolag, i det att de bolag som omfattas av den fiskaliska fusionen skattemässigt betraktas som en enhet (enhets-teorien).

Till skillnad mot vad fallet är i Västtyskland finns det i den nederländska skattelagstiftningen uttryckliga bestämmelser angående dylika »fusioner». Den väsentliga skillnaden är emellertid att, medan ett tyskt »Organschaft» föreligger och accepteras i och med att de förutsatta betingelserna är för handen, den skatterättsliga fusionen mellan bolagen enligt Nederländernas lagstiftning förutsätter en frivillig överenskommelse med myndigheterna.

Enligt denna lagstiftning gäller således att finansministern kan medgiva att beskattningen av ett moder- och dotterbolag sker som om de varit en skatterättslig enhet, d. v. s. som om dotterbolaget uppgått i moderbolaget. Dylikt tillstånd kan enligt uttrycklig föreskrift medges endast om moderbolaget äger samtliga aktier i dotterbolaget. Skulle sedermera en eller flera av dessa aktier övergå i annans ägo, anses den skatterättsliga enheten i fråga

upplöst och både moder- och dotterbolaget betraktas åter som självständiga skattesubjekt.

Den skattemässiga konsekvensen av en fiktiv sammanslagning av förevarande slag är att dotterbolagets tillgångar och skulder i moderbolagets räkenskaper ersätter aktierna i dotterbolaget. De nämnda tillgångarna och skulderna upptages därvid till de värden, vartill de i skattehänseende skulle ha upptagits hos dotterbolaget. Om moderbolaget senare civilrättsligt låter upplösa sitt dotterbolag, får detta ingen betydelse för beskattningen, eftersom den skattemässiga upplösningen redan ägt rum. Fördelen med den skatterättsliga sammanslagningen är att dotterbolagets vinster och förluster hänföres till moderbolaget, varigenom en kvittning kan ske mot detta senare bolags respektive förluster eller vinster. Vidare kräves inte någon justering med hänsyn till vinstöverföringar från det ena bolaget till det andra. Slutligen gäller att kostnader för administrering m. m., hänförliga till innehavet av aktier i dotterbolaget, blir avdragsgilla från vinsten, något som inte var möjligt före den skattemässiga sammanslagningen.

De villkor som av finansministern uppställas för hans tillstånd till en dylik sammanslagning är i huvudsak av rent skatteteknisk art. Det kan nämnas att dessa villkor inte innefattar något krav, att all vinst och förlust hos dotterbolaget även civilrättsligt skall överföras till moderbolaget. Vilken verkan en privat överenskommelse mellan ett moder- och dotterbolag om vinst- och förlustöverföringar — utan myndigheternas medverkan — kan ha, torde vara en öppen fråga. Dylika överenskommelser torde knappast förekomma i praktiken.

I fråga om omsättningsskatten accepteras en skatterättslig sammanslagning mellan moderbolag och dotterbolag, om dotterbolaget i finansiellt, organisatoriskt och ekonomiskt avseende behärskas av moderbolaget. Överföring av varor och tjänster från det ena bolaget till det andra betraktas då såsom rent intern och underkastas i dylika fall icke omsättningsskatt.

Liksom i Västtyskland finns även i Nederländerna särskilda regler beträffande vinster som i samband med rekonstruktioner uppkommer till följd av att ett bolag subventionerar ett annat bolag i en kritisk situation.

Här åsyftas sådana fall som då ett bolag åsamkats så stora förluster, att dess fortsatta existens står på spel, och bolagets borgenärer helt eller delvis efterskänkt sina fordringsanspråk på bolaget. Om nu bolaget såsom ett led i en ekonomisk rekonstruktion av bolaget får sina skulder efterskänkta, anses den härigenom uppkomna vinsten icke utgöra skattepliktig inkomst för bolaget i fråga. Detta gäller även till den del vinsten överstiger de förluster som uppkommit under det löpande året och under tidigare år. Det bolag som efterskänkt sin fordran får avskriva densamma såsom en driftsförlust.

De gällande reglerna för bolagsbeskattningen i Nederländerna innebär följande.

Av nederländska aktiebolag erlägges från den 1 januari 1963 *statlig inkomstskatt* med 45 % av totalinkomsten. Understiger inkomsten 50 000 floriner, utgör skatten dock 42 % ökad med 15 % av den del av inkomsten, som överstiger 40 000 floriner. Aktiebolag, som verkställer utdelning till aktieägarna, skall härjämte såsom källskatt innehålla *kupongskatt* med 15 % av utdelningens belopp. Om aktiebolaget självt uppbär utdelning, äger bolaget rätt att från den statliga inkomstskattens belopp avräkna den kupongskatt som det utdelande bolaget innehållit. I den mån inkomstskatten med hänsyn till rörelsens resultat understiger 15 % av utdelningens belopp, medges bolaget restitution av för mycket erlagd kupongskatt.

I vissa fall beskattas icke den av ett aktiebolag uppburna utdelningen. Utdelningen är nämligen skattefri, om det bolag, som erhåller utdelningen, äger minst 25 % av det nominellt inbetalda aktiekapitalet i det utdelande bolaget. Som villkor för skattefriheten gäller att det bolag, som uppbär utdelningen, skall ha ägt aktierna från årets början och att aktierna medtagits i bolagets bokförda aktieinnehav. Vidare förutsättes att ömsesidig delaktighet mellan bolagen inte föreligger. Denna skattefrihet kan beviljas även i fall då aktieinnehavet inte uppgår till 25 % av aktierna i det utdelande bolaget. Förutsättning härför är att aktieinnehavet finnes utgöra ett led i bolagets normala verksamhet (t. ex. skofabrik och garveri) eller ock att innehavet är motiverat av ett allmänt intresse.

Beträffande investmentbolag (holdingbolag) som uteslutande innehar värdepapper gäller följande särskilda bestämmelser. Man skiljer mellan allmänna (öppna) investmentbolag, vilkas aktier är noterade å de officiella börslistorna i Amsterdam och Rotterdam, och privata (slutna) investmentbolag. Beträffande den förra gruppen gäller att mottagen aktieutdelning, vare sig den härrör från inhemska eller utländska bolag (i fråga om det utländska bolaget förutsättes dock att detta självt är underkastat bolagsskatt i sitt hemland), inte inräknas i den skattepliktiga inkomsten. För den senare gruppen gäller motsvarande regel endast under förutsättning att investmentbolaget till sina aktieägare vidareutdelar 60 % av all mottagen aktieutdelning samt att investmentbolaget förvärvat de aktier från vilka den mottagna utdelningen härrör minst sex månader före utdelningen. De strängare kraven för skattefriheten för de privata investmentbolagen beror på att man eljest befarat att dessa bolag skulle begagnas för uppsamling av vinstutdelningar med möjlighet för aktieägarna att därigenom undgå beskattning för dessa vinstmedel. I praktiken lämnar de här berörda bestämmelserna möjlighet för investmentbolagen att till aktieägarna överföra aktieutdelning utan mellankommande beskattning hos investmentbolaget.

Förslag till ny lagstiftning har framlagts, innebärande bl. a. att av inhemska bolag utdelad vinst, i likhet med vad fallet är i Tyskland, skall beskattas efter lägre skattesats än fonderad vinst samt att befrielsen för utdelning från annat bolag skall kunna medges redan vid innehav av endast 5 % av aktierna i det utdelande bolaget. Förslagets antagande torde emellertid ännu dröja något.

Danmark

En skatterättslig sammanslagning av bolag, liknande den som finns i Västtyskland, Österrike och Nederländerna, förekommer även i Danmark.

Enligt lagen den 11 juni 1960 om inkomstbeskattning av aktiebolag m. m., vilken lag första gången skall tillämpas för skatteåret 1962/63, kan nämligen ligningsrådet tillåta att två eller flera aktiebolag »sambeskattas». En förutsättning härför är att bolagen har samma räkenskapsår. Om bolagen är hemmahörande i Danmark, kan tillstånd ges endast om samtliga aktier

i dotterbolagen ägs av moderbolaget eller av ett eller flera av de dotterbolag, som omfattas av sambeskattningen. Är ett eller flera av dotterbolagen hemmahörande i utlandet, kan tillstånd ges om de danska bolag som omfattas av sambeskattningen äger hela den del av de utländska dotterbolagens aktiekapital som enligt bestämmelserna i vederbörande land får ägas av aktiebolag i Danmark. De närmare villkoren för sambeskattningen i fråga — häri inbegripet hur det skall förfaras vid dennas upphörande — fastställas av ligningsrådet.

Storbritannien

Brittiska aktiebolag har att erlägga dels en allmän inkomstskatt med 38,75 % och dels profits tax med 15 % av inkomsten. Från utdelat belopp får dock avdragas den inkomstskatt som belöper på utdelningen och som anses vara erlagd i aktieägarens ställe.

I fråga om båda de nu nämnda skatterna är varje bolag att anse som ett självständigt skattesubjekt. Detta gäller även sådana bolag som ingår i en koncern — d. v. s. vad som enligt engelsk terminologi kallas »group of companies». Vissa undantag från huvudregeln finns dock.

1) Med avseende å profits tax kan moderbolag inom sex månader från räkenskapsårets utgång begära att genom »consolidation» få övertaga vinster och förluster som uppkommit hos ett eller flera av dess dotterbolag. Såsom dotterbolag kommer i betraktande endast sådana bolag som moderbolaget direkt eller indirekt äger till minst 75 %. Ett sådant övertagande kan inte återkallas utan måste fortsätta så länge som 75 %-intresset består. Övertagandet innebär, att det eller de ifrågavarande dotterbolagens vinster eller förluster behandlas som om de uppkommit hos moderbolaget. I allmänhet debiterar moderbolaget dotterbolaget dess andel av den totala profits tax som utgår.

Emellertid finns icke någon föreskrift i skatteförfattningen därom, varför överföringen av skatt på dotterbolaget beror på den överenskommelse som i varje särskilt fall träffas mellan bolagen. Anledningen till att »consolidation» inte gjorts tillämplig för inkomstskatten är de tekniska svårigheter som sammanhänger med att taxeringen här grundar sig på ett föregående räkenskapsår, under det att taxering för profits tax grundar sig på löpande räkenskapsår.

Denna fakultativa möjlighet att slå ihop vinster och förluster beträffande profits tax har förlorat en hel del av sin betydelse sedan de olika skattesatserna å utdelad och icke utdelad vinst avskaffats i fråga om nämnda skatt och sedan möjlighet införts till skatteutjämning i fråga om såväl inkomstskatt som profits tax genom direkta koncernbidrag. Dessa koncernbidrag skall beröras i nästa punkt.

2) Genom dylika direkta koncernbidrag (subvention payments) kan förluster hos ett bolag inom en koncern effektivt utjämnas mot vinster hos ett

annat bolag inom koncernen. Avräkningen avser såväl den allmänna inkomstskatten som profits tax. Kvittningsmöjligheten infördes år 1953. Följande villkor gäller.

a) Det bolag som utger bidraget och det som mottager detsamma måste vara moder- respektive dotterföretag till varandra, vilket innebär att det senare skall ägas av moderbolaget till minst 75 %, eller ock måste båda bolagen vara 75-procentiga dotterbolag till ett gemensamt moderbolag. Förhållandet mellan bolagen måste ha bestått under hela den relevanta tidsperioden. Därjämte gäller att båda bolagen skall ha sitt säte i riket (United Kingdom).

b) En skriftlig överenskommelse angående förlustutjämningen måste ingås.

c) Bidraget behandlas som rörelseomkostnad för utbetalaren och som rörelseinkomst för mottagaren, i båda fallen per räkenskapsårets sista dag. Den verkliga utbetalningen måste verkställas inom två taxeringsår efter sistnämnda dag.

d) Bidragsbeloppet begränsas till det lägsta av utbetalarens överskott eller av mottagarens underskott under motsvarande räkenskapsår. (Med hänsyn till att bidraget hänför sig till räkenskapsår och inte till taxeringsår, gäller särskilda regler för över- respektive underskottets beräkning.)

3) När ett bolag överför sin rörelseverksamhet till ett annat bolag inom koncernen, till vilket det står i sådant förhållande som nämnts under 2 a) ovan, betraktas den överförda verksamheten som en fortsättning av en och samma verksamhet. Därigenom undviks tillämpningen av de särskilda bestämmelser angående inkomstbeskattningen som är tillämpliga vid påbörjandet eller upphörandet av en rörelse. Vidare möjliggöres också förlustutjämning under senare år (carry over) hos det nya bolaget för inkomstskatteändamål, däremot inte såvitt avser profits tax.

4) Vissa bestämmelser riktar sig mot obehöriga vinstöverföringar mellan närstående bolag.

a) Sålunda kan skattemyndigheterna justera den beskattningsbara inkomsten för bolag som står under gemensam kontroll eller ledning i sådana fall då transaktioner mellan bolagen verkställts på annan grund än »arm's length», d. v. s. inte som om de ägt rum mellan av varandra oberoende företag. Det är dock att märka, att dylika justeringar, såvitt angår inhemska bolag, inte får göras om en post, vilken behandlats som utgift hos det ena bolaget, redovisas som skattepliktig inkomst hos det andra bolaget. Det sagda gäller både inkomstskatten och profits tax.

b) Vidare finns bestämmelser som ger skattemyndigheterna möjlighet att frångå den allmänna marknadens pris i fall då tillgångar som är föremål för skatteavskrivning överförs mellan bolag som står under gemensam kontroll. I dylika fall kan företagen i stället välja det nedskrivna värdet såsom överlåtelsepris i skattehänseende.

c) Under år 1960 har införts särskilda bestämmelser mot skatteflykt, som är tillämpliga i vissa fall vid intresseförvärv (t. ex. genom aktieköp) i vissa bolag, särskilt sådana bolag vilkas verksamhet består i handel med värdepapper eller fastigheter, byggnadsrörelse eller i värdepappersförvaltning (holding of investments). Dylika bestämmelser finns jämväl för fall, då varulager avyttras av rörelsedrivande bolag till icke rörelsedrivande bolag eller tvärtom och bolagen står under gemensamt inflytande. Alla de här berörda bestämmelserna går ut på att garantera en beskattning av rörelsevinst som eljest skulle undgå beskattning genom överlåtelse av icke skattepliktig natur (kapitalrealisation) under utnyttjande av det förhållandet att det ena bolaget är rörelsedrivande och det andra icke rörelsedrivande.

I anslutning till den lämnade redogörelsen för olika slag av vinstöverföringar mellan bolag bör framhållas att dubbelbeskattning av aktieutdelning inte föreligger. Däremot får det utdelande bolaget, såvitt angår inkomstskatten, från utdelat belopp avdraga den inkomstskatt som belöper på utdelningen (efter s. k. standard rate). Skatteavdraget innebär att det utdelande bolaget erlägger skatt i stället för aktieägaren. Denne betalar å sin sida, vare sig han är en fysisk eller juridisk person, inte någon skatt för utdelningen. I fråga om profits tax avräknas vid inkomstberäkningen sådan utdelning från annat bolag, vilket självt är underkastat profits tax. Inte heller här sker således någon beskattning hos det bolag som mottagit utdelningen.

Det ovan sagda gäller även utdelningar mellan koncernbolag. En specialregel må dock nämnas. Den innebär att, om ett bolag, som förvärvat 10 % eller mer av aktierna i ett annat bolag efter april 1958 (i vissa fall oktober 1955), erhåller utdelning å aktierna som hänför sig till vinst uppkommen före förvärvet, utdelningen, vilken är skattefri hos mottagaren, bl. a. inte får inräknas i sådant överskott som ligger till grund för bestämmandet av gränsen för direkta koncernbidrag [se 2 d) ovan].

Särskilda regler gäller för s. k. Overseas Trade Corporations (OTC), d. v. s. bolag som har sitt säte i Storbritannien men rörelseverksamheten förlagd utom riket.

I fråga om räntor och royalty mellan koncernbolag finns inga speciella bestämmelser, såvitt angår inkomstskatten. Beträffande profits tax må nämnas följande. Utbetalas ränta, årlig avgift, hyra (arrende), royalty e. d. av ett inhemskt bolag till annat bolag, vare sig detta är inhemskt eller ej, och är bolagen moderbolag respektive 75-procentigt dotterbolag eller också båda bolagen 75-procentiga dotterbolag till ett gemensamt moderbolag, gäller att utbetalningen inte är avdragsgill hos utbetalaren. Å andra sidan är det utgivna beloppet inte skattepliktigt i mottagarens hand.

Vad beträffar de internationella koncernförhållandena kan nämnas att ett brittiskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag i princip inte behandlas

annorlunda än andra brittiska bolag. Följande modifikationer kan dock nämnas.

a) I den mån transaktioner förekommit på annan grund än »armslängd», har skattemyndigheterna möjlighet att justera inkomstberäkningen för såväl inkomstskatt som profits tax.

b) Sammanslagning (consolidation) för resultatutjämnning såvitt angår profits tax [se 1) ovan] är inte möjlig, eftersom det för en dylik sammanslagning krävs att båda bolagen har sitt säte i Storbritannien.

c) Av samma skäl är inte heller direkta koncernbidrag [se 2) ovan] till eller från det utländska moderbolaget möjliga.

d) Ett 75-procentigt dotterbolag är inte befriat från profits tax för räntor, hyror eller från det utländska moderbolaget. Motsvarande utbetalningar från dotterbolaget till moderbolaget är inte avdragsgilla.

e) Möjligheten att välja det skattemässiga restvärdet för tillgångar som överförts till eller från moderbolaget är utesluten.

I fråga om utländska dotterbolag till brittiska moderbolag gäller att dotterbolagen är underkastade beskattning endast om de anses ha sitt säte i Storbritannien. Moderbolaget beskattas endast för räntor, utdelningar, royalté o. d. De nyssnämnda modifikationerna (a—e) gäller även här.

I den mån av Storbritannien ingångna avtal till undvikande av dubbelbeskattning är tillämpliga kan givetvis andra regler gälla än de nu nämnda.

Amerikas förenta stater

Överenskommelser om rena vinstöverföringar mellan bolag accepteras i princip inte i den amerikanska inkomstskattelagstiftningen (»the fruit may not be attributed to a different tree from that on which it grew»). Obefogade överföringar från dotterbolag till moderbolag behandlas således på samma sätt som utdelningar. Om å andra sidan moderbolaget utan rimlig anledning överför medel till dotterbolaget, anses överföringen vara kapitaltillskott med därav följande konsekvenser, d. v. s. mistad avdragsrätt för utgivaren och skattefrihet för mottagaren.

Däremot erkännes jämväl i skattehänseende affärsmässigt betingade transaktioner mellan besläktade bolag. Ett dotterbolag medges således avdrag för t. ex. hyra eller arrende för egendom, vars nyttjande upplåtits av moderbolaget. Moderbolaget beskattas å sin sida för den ersättning som uppburits. På samma sätt behandlas t. ex. royaltéavgifter för utnyttjande av patent, varumärke o. s. v.

Som ett korrektiv mot missbruk genom godtyckliga inkomstöverföringar mellan bolag, vare sig de är besläktade eller ej, har skattemyndigheterna enligt uttrycklig föreskrift tillerkänts en allmän rätt att, vid inkomstberäkningen hos bolagen i fråga verkställa de justeringar av inkomst- och avdragsposterna som kan befinnas erforderliga för att åstadkomma en riktig inkomststoppbeskattning. Det är dock att märka att, även om bestämmelsen

i fråga fått en vidsträckt utformning, domstolarna avsevärt begränsat skattemyndigheternas befogenheter i det hänseende varom fråga är. Det måste klart framgå att transaktionerna resulterat i en obehörig skattelättnad och i en oriktig inkomststoppsskattning för att inte myndigheternas justeringar skall ogillas.

För att transaktioner mellan moder- och dotterbolag skall anses godtagbara, förutsättes att de skett »at arm's length» — d. v. s. som om de ägt rum mellan av varandra oberoende bolag — och att de tjänat ett bestämt affärs-mässigt ändamål.

Av särskilt intresse ur koncernsynpunkt är emellertid den möjlighet som finns för de i en koncern ingående bolagen att avlämna en gemensam inkomstdeklaration (consolidated return). Denna möjlighet står öppen i sådana fall, då ett eller flera bolag till minst 80 % (av röstvärdet då fråga är om röstberättigande aktier) ägs av ett gemensamt moderbolag. Med en dylik gemensam inkomstdeklaration följer förmånen att kunna kvitta vinster hos vissa bolag mot förluster hos andra bolag inom samma koncern och därigenom åstadkomma en skattemässig utjämning av det sammanlagda resultatet. Vidare får utdelningar gå skattefritt mellan bolagen. Vinsten på försäljningar mellan bolagen är likaledes skattefri. En dylik vinst beskattas först när den realiseras genom vidareförsäljning till utomstående.

Priset för förmånen av att få använda en gemensam deklaration är att koncernen får betala 2 % högre inkomstskatt än om de olika bolagen deklarerat var för sig, alltså 54 % i stället för 52 %. Därtill kommer att endast ett bottenavdrag för tilläggsskatten (surtax) och för den särskilda skatten för obefogad vinstfondering — till innebörden av dessa avdrag återkommes i det följande — får räknas koncernen tillgodo.

Har gemensam deklaration valts, måste denna omfatta alla bolagen inom koncernen så länge denna består, försåvitt inte något ytterligare bolag som icke bildats av något av koncernbolagen anslutit sig till koncernen under ett senare år. Skyldigheten att fortsätta med den gemensamma deklarationen kan också upphävas om skattelagarna ändras i sådan omfattning att upprättandet av en dylik deklaration framstår som väsentligt mindre förmånligt än tidigare. Slutligen kan vederbörande skattemyndighet medge ett återvändande till skilda deklarationer om fullgoda skäl därtill visas.

Särskilda regler finns för att förhindra obehörigt skatteundandragande genom upprättande av gemensam deklaration. Således gäller exempelvis att rätten att genom förlustavdrag utnyttja tidigare års förluster (net operating loss carry-over respektive capital loss carry-over; se SOU 1958: 35 sid. 64—66), hänförliga till tid före deklarationssammanslagningen, begränsas till vad det skulle varit möjligt för respektive bolag att utnyttja med dess individuellt beräknade inkomst. Vidare gäller invecklade regler i fråga om rätten till vissa avdrag, när koncernens sammansättning ändrats. Enligt dessa regler vägras i allmänhet utnyttjandet av dessa avdrag i de fall där avdra-

gen inte skulle ha kunnat utnyttjas, om det nya bolaget inte hade införlivats med koncernen. Avdragsförbudet gäller dock inte när fråga är om bolag som bildats av något av de tidigare koncernbolagen.

Rätten att använda gemensam inkomstdeklaration är utesluten då moder- eller dotterbolagen är utländska, dock med undantag för vissa kanadensiska och mexikanska dotterbolag.

Angående beskattningen av bolagsinkomst kan nämnas följande.

För sin inkomst, vare sig det gäller utdelning eller annan inkomst, har aktiebolagen att erlægga federal inkomstskatt i form av dels »normal tax» med 30 % av inkomsten och dels »surtax» med 22 % av den del av inkomsten som överstiger 25 000 dollars. Som en lindring av dubbelbeskattningen av aktieutdelningar gäller dock att avdrag får göras för utdelning från annat amerikanskt aktiebolag med 85 % av utdelningens belopp, såvida inte utdelningen härrör från vissa skatteprivilegierade bolag. Det är rätten till nämnda bottenavdrag å 25 000 dollars (surtax exemption), som enligt det tidigare sagda begränsas, när koncernbolagen väljer inkomstredovisning med gemensam deklaration, i det att i sådant fall endast ett dylikt bottenavdrag får tillgodoräknas hela koncernen. Avstår koncernbolagen från den gemensamma deklarationen, kan däremot varje bolag för sig i enlighet med den allmänna regeln utnyttja hela det ifrågavarande avdraget. Bottenavdragets begränsning vid övergång till gemensam deklaration är givetvis ägnad att motverka dylika övergångar.

Ett liknande bottenavdrag får tillgodoräknas vid den särskilda »surtax» som kan utgå vid obehörig fondering av vinstmedel (surtax on corporations improperly accumulating surplus). Bottenavdraget (accumulated earnings credit) är i dessa fall 100 000 dollars. Även i fråga om detta avdrag gäller att endast ett avdrag får tillgodoräknas om koncernbolagen redovisar sin inkomst gemensamt och att avdraget annars får utnyttjas av varje enskilt bolag.

Även beträffande de nämnda bottenavdragen finns bestämmelser som avser att motverka missbruk i olika situationer.

Den nu lämnade redogörelsen för amerikansk beskattning grundar sig på förhållandena före 1964 års lagstiftning (Revenue Act of 1964). Den nya lagstiftningen, som baserar sig på det av president Kennedy i januari 1963 framlagda reformprogrammet, innefattar bl. a. vissa skattesänkningar.

Således skall den sammanlagda skatten för bolagsinkomst överstigande 25 000 dollars reduceras till 48 %, därvid dock för inkomståret 1964 en första sänkning sker till 50 %, varefter skattesatsen å 48 % blir tillämplig för inkomståret 1965. För den del av bolagsinkomsten, som inte överstiger 25 000 dollars, har »normal tax» sänkts till 22 % redan för inkomståret 1964.

Beträffande reglerna för koncernföretagens beskattning innebär 1964 års lagstiftning, att den extra skatteförhöjningen med 2 % vid användande av gemensam inkomstdeklaration upphävs. Å andra sidan har den allmänna sänkningen av bolagsskatten föranlett begränsning av rätten till särskilt bottenavdrag å 25 000 dollars vid »surtax» för varje i koncernen ingående företag. Endast ett bottenavdrag får åtnjutas, när fråga är om bolag, vilka till minst 80 % äges av gemensamt moderbolag, eller om bolag, som till minst 80 % äges av en och samma person. De nu nämnda kategorierna betecknas som »controlled groups of corporations». Bolagen i en dylik »grupp» kan likväl medges särskilda bottenavdrag, om vart och ett av bolagen utöver »normal tax» erlägger ytterligare skatt med 6 % å bolagsinkomst icke överstigande 25 000 dollars.

Utredningens förslag

Inledning

Då vinstöverflyttning äger rum mellan företag, mellan vilka intressegemenskap råder, är vinstöverflyttningen, i den mån den inte åsyftar täckning av förlust eller förtäckt utdelning, i regel betingad av andra skäl än att nå fördelar i beskattningshänseende. Anledningen till vinstöverföringen torde i flertalet fall vara att det företag, som får bidraget, är i behov av ett kapitaltillskott för sin verksamhet. Det kan vidare t. ex. av konkurrenshänsyn eller av andra orsaker vara ett intresse att hos ett visst företag redovisa en vinst som är större eller mindre än den vinst, som rätteligen belöper å ifrågavarande företags verksamhet.

Såsom framgår av redogörelsen för gällande rätt på beskattningsområdet synes lagstiftaren i princip ha varit beredd att acceptera viss vinstöverflyttning via prissättningen å varor och tjänsteprestationer såvitt gäller taxeringen till statlig inkomstskatt. Enda undantaget gäller vinstöverföring till utlandet. Genom bestämmelserna i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen har man velat förhindra, att vinstöverflyttningen i alltför hög grad skall påverka kommunernas beskattningsunderlag. Men även vid taxeringen till kommunal inkomstskatt accepteras vinstöverföringen, d. v. s. givaren får avdrag och mottagaren beskattas för densamma, dock att mottagaren i vissa fall för en del av sin inkomst skall skatta i givarens kommun. Det vill också synas som om lagstiftaren accepterat, att vinstöverflyttningen kan utnyttjas för täckande av förlust hos mottagaren.

Förklaringen till lagstiftarens välvilliga inställning till vinstöverflyttningar inom t. ex. koncerner kan antagas ligga däri, att det inte ansetts att den omständigheten att en verksamhet delats upp på flera företag borde medföra en högre beskattning än om verksamheten drivits hos ett enda företag. I sistnämnda fall hade möjlighet funnits att kvitta vinster och förluster, som uppkommit under samma beskattningsår. Av den lämnade redogörelsen för praxis framgår emellertid, att någon obegränsad rätt till vinstöverföringar inte anses föreligga, inte ens mellan moderbolag och helägt dotterbolag.

Det är därför oklart vad som är tillåtet och icke tillåtet i fråga om vinstöverflyttning vid beskattningen. Detta gäller inte bara beträffande de öppna koncernbidragen, för vilka uttryckliga bestämmelser saknas, utan också beträffande de mer eller mindre dolda vinstöverflyttningar, som beror på

prissättningen. Enligt direktiven avser utredningsuppdraget närmast att åstadkomma en uttrycklig reglering av de öppna koncernbidragen. Emellertid har de dolda vinstöverföringar, som sker genom prissättning och andra liknande åtgärder, ett så nära samband med de öppna koncernbidragen — gränsen mellan de olika slagen av vinstöverföring är för övrigt inte alltid klar — att det knappast går att uppställa skatteregler för de öppna koncernbidragen utan att samtidigt beakta de dolda vinstöverföringarna.

Utformningen av eventuella skatteregler är i första hand beroende av efter vilka principer och under vilka förutsättningar vinstöverflyttningar anses kunna godtagas från beskattningssynpunkt, när det gäller skattskyldiga, mellan vilka intressegemenskap råder. Det kan då konstateras, att det finns två ytterlighetsfall, nämligen *antingen* att förbjuda all vinstutjämnning — vilket skulle innebära att en affärsmässigt »riktig» prissättning företagen emellan måste tillämpas vid beräkning av nettointäkt och att någon vinstöverföring med avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren inte är tillåten — *eller* att medgiva en obegränsad rätt till vinstutjämnning. En »riktig» vinstredovisning framstår som naturlig, då intressegemenskapen är obetydlig. Föreligger inte någon intressegemenskap, kan prissättningen vid affärer företagen emellan förutsättas vara den affärsmässigt riktiga, och någon vinstöverflyttning i egentlig mening äger inte rum vare sig genom prissättning eller i annan form. En obegränsad resultatutjämnning åter kan framstå som naturlig, t. ex. när fråga är om moderbolag och helägt dotterbolag, d. v. s. i princip en och samma skattskyldig. Rätten till vinstöverföring vid inkomsttaxeringen bör således påverkas bl. a. av graden av den intressegemenskap, som råder företagen emellan.

Resultatutjämnning inom helägd aktiebolagskoncern

Då utredningsuppdraget i första hand avser en skattemässig reglering av de öppna koncernbidragen, synes det naturligt att först behandla frågan om resultatutjämnning inom en bolagskoncern och då i första hand i en »helägd» bolagskoncern. Därmed åsyftar utredningen en koncern, där aktierna i samtliga bolag äges, direkt eller genom förmedling av koncernens bolag, till mer än 90 % av moderbolaget (jfr 174 § 2 mom. aktiebolagslagen).

Vid övervägandet av de reformer, som kan vara påkallade beträffande koncernföretagens beskattning, har de utländska reglerna på området ett visst intresse som jämförelsematerial. Utredningen har därför, såsom framgår av den föregående framställningen, verkställt en begränsad undersökning rörande den skattemässiga behandlingen av koncernföretagen och deras inbördes vinstöverföringar i vissa andra länder.

Enligt utredningens mening kan det dock inte gärna ligga inom ramen för det meddelade uppdraget att föreslå så långtgående lösningar som representeras av t. ex. de i Västtyskland och Nederländerna accepterade sam-

manslagningarna i enlighet med organteorien. Även om koncernbegreppet erkänts i vår aktiebolagslag och koncernsammanhanget i viss utsträckning beaktats i skattelagstiftningen, är dock ett frångående av principen, att varje skattskyldig skall taxeras för sig för sin inkomst, en så genomgripande åtgärd, att frågan om en dylik reform närmast torde falla inom allmänna skatteberedningens utredningsuppdrag. Visserligen kan det sägas att man i vårt land i vissa fall accepterar en form av organmetod. Utredningen syftar här på de s. k. kommissionärsbolagen, där kommissionärsbolagets hela vinst redovisas och beskattas hos ett annat bolag, i regel moderbolaget. Ofta är det dock i dylika fall inte fråga om företag, som vart och ett driver verksamhet. I själva verket driver därvid huvudföretaget en del av sin verksamhet under det andra företagets, kommissionärsbolagets, namn. Utredningen skall återkomma till denna fråga i det följande.

Även om principen, att varje fysisk och juridisk person skall taxeras för sig för sin inkomst, äger tillämpning jämväl i fråga om moderbolag och helägt dotterbolag, gäller dock för dylika företag vissa speciella regler. Det kan erinras om de särskilda skattebestämmelserna i samband med fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen. Genom en av riksdagen år 1963 beslutad ändring i 1955 års förordning om investeringsfonder kan vidare Kungl. Maj:t medgiva, att investeringsfonder får överflyttas mellan bolag inom helägda koncerner. Frånsett dylika specialbestämmelser har möjligheterna till skattemässig vinstutjämning mellan företag i princip inte gjorts beroende av graden av den intressegemenskap, som råder företagen emellan.

Såsom redan framhållits måste dock enligt utredningens mening graden av intressegemenskap vara av avgörande betydelse vid bedömningen av vilken vinstutjämning mellan två företag, som skattemässigt kan tillåtas. Då det gäller aktiebolag, mellan vilka ägareförhållandena är sådana, att möjlighet föreligger att fusionera bolagen enligt bestämmelserna i 174 § 1 mom. aktiebolagslagen — d. v. s. moderbolag och helägt dotterbolag — kan det synas naturligt att medgiva en vinstutjämning i samma omfattning, som skulle godkännas, om fusionen genomförts. Utredningen erinrar om det uttalande, som gjordes i prop. 1953:28, att — då fråga är om moder- och dotterbolag i egentlig mening — skattebelastningen för koncernen och dess delägare ej bör bli större än om bolagen varit sammanslagna till ett bolag. Det kan heller inte vara något intresse från det allmännas synpunkt att genom skattereglernas utformning framtvunga fusion i dylika fall, när det från koncernledningens sida bedömes vara av värde att företagen består som särskilda juridiska personer.

Vilka betänkligheter kan då från fiskal synpunkt föreligga mot att tillåta obegränsad resultatutjämning — antingen öppen i form av koncern-

bidrag eller dold genom prissättning å varor eller tjänster — mellan ett moderbolag och helägt dotterbolag?

Till en början kan konstateras, att införandet av en obegränsad rätt till vinstöverflyttning skulle förutsätta en ändring av nuvarande regler om kedjebeskattnings i vissa fall av bolagens vinster. Överföring av vinstmedel i form av utdelning från dotterbolag till moderbolag innebär, t. ex. då moderbolaget är ett s. k. svart familjebolag eller ett försäkringsbolag, att dotterbolaget vägras avdrag och att moderbolaget — om fråga icke är om organisationsaktier — beskattas för utdelningen.

Om den prissättning, som tillämpas å varor och tjänsteprestationer vid affärer företagen emellan, alltid godtages, skulle detta kunna utnyttjas i syfte att nå icke avsedda skattelättnader. Sålunda skulle t. ex. fri avskrivning å maskiner och andra inventarier kunna erhållas genom att sälja och återköpa dylika tillgångar mellan företagen för en krona.

Mot det förhållandet, att en rätt till vinstöverföring kan utnyttjas för täckande av förluster, synes inte vara något att erinra, såvitt fråga är om förluster, som uppkommit under den tid moder- och dotterbolagsförhållandet bestått. Från fiskal synpunkt kan däremot erinringar i vissa fall riktas mot att även förluster, som uppkommit dessförinnan, kvittas genom vinstöverföringar. En förutsättning för vinstöverföring synes därför böra vara, att koncernförhållandet gällt under hela det räkenskapsår, varunder överföringen sker.

För rätt till vinstöverföring måste vidare krävas, att räkenskapsåret för moder- och dotterbolaget utgår vid samma tidpunkt. Om ett av bolagen har räkenskapsår sammanfallande med kalenderår och ett annat har räkenskapsår som utgår t. ex. den 31 mars skulle beskattningen genom överföring av vinster mellan företagen ständigt kunna skjutas på framtiden.

Slutligen kan som skäl mot en vinstöverföring anföras, att viss kommuns skatteunderlag kan minskas i en utsträckning som inte är godtagbar.

Det sagda torde enligt utredningens mening visa, att en ovillkorlig rätt till resultatutjämning inte kan förordas ens mellan moderbolag och dess helägda dotterbolag. Såsom förutsättning för att vinstöverföring med avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren skall medgivas vid inkomsttaxeringen måste i princip krävas

- 1) att moder- och dotterbolagsförhållandet bestått under hela det räkenskapsår för vardera bolaget, varunder överföringen skett,
- 2) att räkenskapsåret för såväl moder- som dotterbolag utgått vid samma tidpunkt,
- 3) att vinstöverföringen inte innebär ett kringgående av reglerna om kedjebeskattnings av bolags vinster,

4) *att* vinstöverföring genom prissättning å varor och tjänstest prestationer inte skett för att erhålla icke avsedda skatteförmåner

5) *samt att* överföringen inte medför att viss kommuns skatteunderlag minskas på ett sätt som ej är godtagbart.

De under 3) och 4) angivna förutsättningarna kan sammanfattas sålunda, att vinstöverföringen inte får vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig skatteförmån för bolagen eller för ettdera av bolagen.

Beträffande punkt 5) må framhållas, att man torde kunna bortse från kommunintressena, om man begränsar rätten att verkställa vinstöverföringar till att avse täckande av förluster. Det må erinras om de engelska reglerna om koncernbidrag i form av s. k. »subvention payments». Avdragsrätten är enligt dessa regler begränsad till en ren förlustutjämning, så att bidraget inte får överstiga det mottagande företagens underskott eller det utgivande företagens överskott, därvid det lägsta av de båda beloppen är avgörande. En dylik begränsning av avdragsrätten är i och för sig inte orimlig, eftersom intresset från skattesynpunkt av vinstöverföringar mellan olika bolag i en koncern i första hand gäller möjligheten att få utjämna förluster, som uppkommit inom densamma.

Efter dessa mera allmänna konstateranden övergår utredningen till att behandla olika former av vinstöverföringar vid olika grad av intressegemenskap mellan företagen.

Öppna koncernbidrag inom helägd bolagskoncern

Utredningen avser att först upptaga frågan om den skattemässiga behandlingen av öppna koncernbidrag mellan ett moderbolag och helägt dotterbolag. Det förutsättes, att båda bolagens styrelser har sitt säte här i riket, d. v. s. att båda bolagen är svenska aktiebolag.

Innan utformningen av skattereglerna på detta område diskuteras, torde det dock vara nödvändigt att söka klarlägga begreppet koncernbidrag i skattesammanhang. En exakt definition härav torde för övrigt vara svår att ge. I vidsträckt mening kan nämligen vilken överföring som helst av ekonomiskt värde från ett företag inom en koncern till ett annat inom samma koncern betecknas såsom koncernbidrag, förutsatt att det inte är fråga om direkt betalning till gängse priser för t. ex. varor eller tjänstest prestationer. Då man i skattesammanhang talar om koncernbidrag, koncentreras dock frågeställningen till att gälla enbart de överföringar i övrigt som, utan att avse sådan direkt betalning som nyss sagts, är förenade med avdragsrätt vid inkomstbeskattningen för givaren och med skatteplikt för mottagaren. I den mån området för det avdragsgilla respektive skattepliktiga koncernbidraget vidgas eller minskas genom ändringar i de nuvarande reglerna, ändras alltså också det skattemässiga begreppet koncernbidrag i motsva-

rande mån. För att precisera detta begrepp och för att därigenom klarlägga avdragsrättens respektive skattepliktens omfattning är det följaktligen nödvändigt att från de överföringar, som kan betecknas som koncernbidrag, avskilja de överföringar av annat slag, som inte går in under detta begrepp.

Gränsdragningen i förhållande till vissa andra överföringar

Utänför området för koncernbidrag faller således exempelvis vad som är att hänföra till *vinstutdelning*. Hit räknas, utom utdelning i vanlig mening, d. v. s. sådan som sker i förhållande till innehavet av aktier — såsom i tidigare sammanhang framhållits — även utdelning i form av rabatter och pristilllägg i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar, under förutsättning att rabatterna och pristilläggen gjorts beroende av att rörelsen visat vinst. En utdelning av det senare slaget behöver alltså inte ske i förhållande till mottagarens innehav av aktier i företaget. Framhållas må, att det givetvis kan förekomma att en som koncernbidrag betecknad överföring sker under sådana förhållanden att överföringen i det enskilda fallet måste bedömas såsom en förtäckt vinstutdelning. Härtill vill utredningen återkomma i annat sammanhang.

Begreppet koncernbidrag får vidare inte heller sammanblandas med *tillskott från aktieägare*, exempelvis för fyllande av brist i aktiekapitalet (se 142 § aktiebolagslagen) eller för avskrivning av för högt upptagna anläggningstillgångar. Här är fråga om en kapitalinsats, som inte är avdragsgill för delägaren och som inte utgör skattepliktig inkomst för det mottagande företaget. Vid beräkning av utskiftningsskatt vid upplösning av ett aktiebolag eller i samband med nedsättning av aktiekapitalet hänföres dylika tillskott enligt bestämmelserna i förordningen om utskiftningsskatt till s. k. tillskjutet belopp, som skall avräknas vid bestämmandet av det till utskiftningsskatt beskattningsbara beloppet. Enligt praxis läser härför inte krävas att tillskottet skett i proportion till aktieinnehavet. Framhållas må, att den återbetalning av medel, som sker i form av *utskiftning* vid upplösning av ett företag eller vid nedsättning av aktiekapitalet, givetvis inte kan utgöra skattemässigt koncernbidrag.

I och för sig kan en överföring från ett moderbolag till ett dotterbolag i skatteavseende antingen vara ett koncernbidrag eller ett aktieägarettillskott, såvida inte överföringens karaktär klart framgår av de särskilda omständigheterna. För en gränsdragning mellan aktieägarettillskott och koncernbidrag är man därför i dessa sammanhang i allmänhet hänvisad till det utgivande företagens egen rubricering av överföringen. I det följande kommer utredningen att förorda, att vid taxering skall godtagas direkta koncernbidrag, om de redovisas öppet i deklarationen eller i räkenskapsutdragen. I den mån utgivaren vid beräkning av nettointäkten av förvärvskällan i fråga avräknat belopp, avseende dylikt koncernbidrag, har han därmed

också yrkat avdrag för detsamma. Om förutsättningar för avdragsrätt föreligger och avdrag sålunda medgives, utgör koncernbidraget skattepliktig inkomst för mottagaren. Skattskyldigheten hos mottagaren blir sålunda beroende av hur avdragsrätten bedömes hos givaren.

Det är anledning att i detta sammanhang understryka, att skattemässigt varken ett aktieägaretillskott eller ett koncernbidrag får framstå såsom ett lån. Genom lånet uppkommer ett fordringsanspråk respektive en skuldförpliktelse. Det är fråga om ett lån, även om villkoren i fråga om återbetalningen är sådana, att möjligheten till återbetalning ter sig mer eller mindre osannolik och fordringen därför kanske endast redovisas inom linjen. Lånet är vanligen förknippat med anspråk på respektive skyldighet att betala ränta å lånet. Just i räntesammanhang har regeringsrätten haft att i några skattemål ta ställning till frågan, huruvida överförda belopp varit att anse såsom lån eller kapitaltillskott (se t. ex. RÅ 1944: 487—490 och 882—885 samt 1949 ref. 17). I dessa fall hade överföringarna av de belopp, om vilka var fråga, varit förknippade med förbehåll om gottgörelse ur framtida vinstmedel. Överföringarna betraktades följaktligen såsom lån — även i den mån dessa bokförts inom linjen (se även prop. 1926: 193 sid. 47 och 1927: 134, bilaga sid. 19 angående inbetalning, som gjorts vid aktieteckning, när aktierätten sedermera förverkats; sådan inbetalning anses ej utgöra tillskott). Vid kapitaltillskott eller koncernbidrag kan däremot givaren inte göra anspråk på beloppets återbetalande. En annan sak är att han i egenskap av aktieägare möjligen kan räkna med att i framtiden återfå vad han tillskjutit.

Från aktieägaretillskottet skiljer sig således koncernbidraget vidare genom att det inte inräknas i tillskjutet belopp vid beräkning av utskiftningsskatt. Koncernbidraget kan i och för sig vara förknippat med villkor av olika slag. Dessa villkor får dock, såsom framgår av det förut sagda, inte innefatta villkor om sådan återbetalningsskyldighet, som konstituerar uppkomsten av ett lån, och således inte heller villkor om ränta. I motsats till aktieägaretillskottet och lånet framstår koncernbidraget närmast som en vinstöverflyttning från det ena företaget till det andra. Detta är också grunden till att koncernbidraget i vissa fall kan i skattehänseende betraktas såsom en omkostnad för det utgivande företaget och såsom en inkomst för det mottagande företaget.

Eftersom rubriceringen av en överföring såsom aktieägaretillskott, lån eller koncernbidrag helt beror på omständigheterna i det särskilda fallet, är den gränsdragning som måste göras för en riktig bedömning i beskattningsavseende — här liksom i de flesta andra skattesammanhang — en utredningsfråga. Det ankommer emellertid på den som yrkar avdrag för koncernbidrag att, om så behövs, styrka befogenheten av det yrkade avdraget. Några större praktiska svårigheter torde väl mera sällan uppkomma vid bedömningen. I regel finns knappast anledning betvivla den skattskyldiges

egen rubricering av ett yrkat avdrag såsom avseende koncernbidrag. Aktieägaretilskott och lån torde oftast vara reglerade i skriftlig form, liksom även andra mera komplicerade transaktioner. Möjlighet bör därför enligt utredningens mening merendels föreligga att infordra de handlingar, som behövs för en riktig bedömning av den aktuella överföringens natur.

När det gäller bolag, som äges av stat eller kommun, kan fråga uppkomma om ett tillskott från aktieägaren skall betraktas *antingen* som ett tillskott från aktieägaren, vilket inte utgör skattepliktig intäkt för bolaget och som skall inräknas i tillskjutet belopp vid taxering till utskiftningsskatt, *eller* som ett bidrag för vissa kostnader, vilket bidrag utgör skattepliktig intäkt för bolaget. Hur ett sådant tillskott från stat eller kommun behandlas i beskattningshänseende hos mottagaren beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Även om tillskottet beskattas hos bolaget, är det dock icke fråga om ett koncernbidrag i egentlig mening (jämför RÅ 1961: 282).

Vilka förutsättningar bör gälla för öppet koncernbidrag?

Utredningen övergår nu till att behandla frågan om de skattemässiga förutsättningarna för öppet redovisade vinstöverföringar mellan bolag inom en helägd koncern.

Enligt nuvarande praxis medgives avdrag för koncernbidrag, därest det samma framstår som en omkostnad i det givande bolagets verksamhet. För att så skall vara fallet måste förutsättas, att det finns ett klart samband mellan de verksamheter de båda företagen bedriver. Hur detta samband bör vara beskaffat för att avdragsrätt för koncernbidrag skall medgivas kan inte klart utläsas av rättsfallen på området. Man torde dock ha anledning antaga, att avdrag för öppet koncernbidrag kan godkännas, om motsvarande vinstutjämning kunnat uppnås genom sådan prissättning, som avses i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen. Av rättsfallen framgår, att man i praxis varit mycket restriktiv, då det gällt att medgiva avdrag för koncernbidrag.

Någon norm för fastställande av storleken av avdragsgillt koncernbidrag enligt nu gällande skatteregler kan inte anges. Ett avdragsgillt bidrag torde dock inte kunna vara hur stort som helst. Utredningen bortser här från s. k. kommissionärsbolag, där huvudföretaget driver verksamhet dels i eget och dels i kommissionärsbolagets namn. I dylikt fall är det inte fråga om vinstöverföring i egentlig mening mellan två företag. Kommissionärsbolaget driver inte någon fullt självständig rörelse. Det är närmast fråga om en filial eller gren av huvudföretagets rörelse.

Då det gäller ett moderbolag och dess helägda dotterbolag, kan det enligt utredningens mening i viss mån synas naturligt att skattemässigt behandla företagen som en och samma skattskyldig och således medge en obegränsad

rätt till resultatutjämning. Framför allt synes detta motiverat i de fall moderbolaget bildat dotterbolaget och hela tiden ägt samtliga aktier i sistnämnda företag. Att man av organisatoriska skäl delat verksamheten på två företag borde inte behöva få skattemässiga verkningar. Vad som talar mot en obegränsad resultatutjämning i dylika fall synes endast vara konsekvenserna vid kommunaltaxeringen.

Den kommunala beskattningen skulle kunna lösas tillfredsställande, om man vid inkomsttaxeringen behandlade moder- och dotterföretag såsom en skattskyldig och verkställde taxeringen som om moderbolaget bedrivit hela koncernens verksamhet på sätt sker när fråga är om s. k. kommissionärsföretag. Såsom utredningen redan framhållit, måste emellertid en lösning efter dessa linjer prövas i ett större sammanhang.

Utredningen har övervägt, om man inte kunde bortse från de konsekvenser i fråga om kommunalbeskattningen, som en i princip fri resultatutjämning mellan moderbolag och helägt dotterbolag kan tänkas få. En utjämning av utdebiteringen inom olika kommuner har successivt skett, inte minst genom kommunsammanslagningar. Detta har minskat värdet av den förmån, som kan erhållas genom att inkomstbeskattningen flyttas från en kommun till en annan. Vinstöverföringar som enbart har till syfte att vinna förmåner i kommunalskattehänseende kan därför antagas förekomma mera sällan. En bestämmelse av innebörd att vinstöverflyttning från moderbolag till dotterbolag eller tvärtom skulle medföra avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren kunde dock — om kommunalbeskattningen verkställdes som om den överförda vinsten uppkommit i mottagarens verksamhet — i vissa fall få icke godtagbara konsekvenser. Följande exempel kan belysa detta. Antag att vinstöverflyttning sker från ett dotterbolag till moderbolaget och att dotterbolaget driver rörelse från fast driftställe i annan kommun än moderbolaget. Om hela dotterbolagets vinst redovisas hos moderbolaget — dotterbolaget är ett s. k. kommissionärsbolag — anses moderbolaget ha drivit även dotterbolagets rörelse, och en del av moderbolagets vinst beskattas följaktligen i den kommun, där dotterbolaget haft fast driftställe. Skulle i stället endast 50 procent av dotterbolagets vinst såsom koncernbidrag föras över, skulle den överförda vinsten anses hänförlig till moderbolagets egen rörelse. Dotterbolagets kommun kan då gå miste om ett betydande skatteunderlag. Enligt utredningens mening torde man därför inte kunna undvara bestämmelser, motsvarande dem som nu gäller enligt 57 § 3 mom. kommunalskattelagen, om man vill tillåta en vinstöverföring, som går längre än till täckning av förlust under samma beskattningsår hos mottagaren.

Föreligger då behov av en rätt till skattemässig vinstutjämning, som går längre än till förlusttäckning? Då det gäller moderbolag och helägt dotterbolag, vilka båda redovisar vinst, kan det framstå som rätt betydelselöst om ett koncernbidrag mellan företagen beskattas hos givaren eller mottaga-

ren. Vill dotterbolaget överföra medel till moderbolaget, kan det ske genom utdelning. Utdelningen är inte avdragsgill vid dotterföretagets beskattning men beskattas i normalfallet inte hos moderföretaget. Moderbolaget kan överföra medel till dotterbolaget i form av aktieägarettillskott utan avdragsrätt för moderbolaget och utan beskattning hos dotterbolaget. Då skattebelastningen är cirka 50 procent bör överföringen, i den mån den sker i form av utdelning eller i form av aktieägarettillskott, vara ungefär hälften så stor som om överföringen sker i form av koncernbidrag, för vilket avdragsrätt föreligger för givaren och skattskyldighet för mottagaren. I vissa fall är moderbolaget skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget. Är detta förhållandet, skulle givetvis en överföring i form av avdragsgillt koncernbidrag vara förmånligare från beskattningssynpunkt för koncernen än en överföring i form av utdelning. Det ligger dock inte inom utredningens uppdrag att ompröva gällande regler i fråga om skattskyldighet för utdelningar. I följd därav har utredningen inte ansett sig kunna föreslå bestämmelser, som skulle innebära ett delvis upphävande av nuvarande regler om kedjebeskattnig.

Vad skulle då motivera en rätt till resultatutjämning genom koncernbidrag, som går längre än till täckning av förlust hos mottagaren? Såsom redan tidigare framhållits, kan den vinstöverflyttning, som äger rum mellan företag inom en koncern, vara betingad av att det av konkurrenshänsyn eller av andra orsaker visat sig lämpligt att redovisa större eller mindre vinst hos ett visst företag inom koncernen än som egentligen belöper på dess verksamhet. Vilka skäl som än motiverat överföringen — de må vara affärsrättsmässiga eller icke — kan det synas mest naturligt, att det företag, som redovisar vinsten, också skattar för densamma, om några obehöriga förmåner i beskattningshänseende därigenom inte erhålles. Om avdragsrätten för koncernbidrag göres beroende av att bidraget antingen är att anse som kostnad i givarens verksamhet eller är avsett att täcka förlust under samma beskattningsår hos mottagaren, kommer svårigheter alltid att föreligga för givaren att avgöra, med vilket belopp avdrag kan påräknas. Förekomsten av dylika villkor kan antagas komma att leda till skatteprocesser.

Det synes därför, enligt utredningens mening, från såväl de skattskyldigas som beskattningsmyndigheternas synpunkt böra vara en fördel, om den vinstöverföring, som sker mellan moderbolag och helägt dotterbolag, kan godtagas vid inkomsttaxeringen under förutsättning att överföringen inte framstår som ett kringgående av gällande regler om kedjebeskattnig. Det förutsättes, att regler finns, som garanterar, att kommunernas beskattningsrätt inte trädes för nära.

Ytterligare två villkor för avdragsrätt för vinstöverföringar synes dock, som redan förut framhållits, böra uppställas. De bör vara, att moder- och dotterbolagsförhållandet bestått under hela beskattningsåret för båda bola-

gen samt att beskattningsåren för båda bolagen omfattat räkenskapsår, som tilländalupit vid samma tidpunkt.

Det första av dessa villkor avser, som förut nämnts, att förhindra, att reglerna utnyttjas för att nå en förlustutjämning, som inte är godtagbar, bl. a. då ett bolag köper ett annat bolag av familjebolagskaraktär, sedan det konstaterats, att sistnämnda bolag kommer att visa en stor förlust. I dylika fall bör en förlust, som uppkommit hos dotterbolaget före koncernförhållandets inträde, inte få kvittas mot vinstöverföringar från moderbolaget. Det må erinras om att dotterbolaget i dylikt fall mister sin rätt att mot senare års vinster kvitta förluster, som uppkommit t. o. m. det beskattningsår, varunder aktierna bytt ägare (se 8 § i 1960 års förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst). Om icke något av bolagen har familjebolagskaraktär, kan givetvis moderbolaget efter förvärvet av dotterbolagsaktierna till dotterbolaget överföra vinstmedel, vilka genom förlustavdrag kan kvittas mot tidigare års förluster hos dotterbolaget. En rätt till fri resultatutjämning genom koncernbidrag skulle i viss mån underlätta ett dylikt utnyttjande av dotterbolagets förlustavdrag från tidigare år. Man skapar dock inte några nya möjligheter att nå skattefördelar. Moderbolaget kan redan enligt nuvarande skatteregler tillföra dotterbolaget vinstmedel, t. ex. genom att överflytta en del av sin verksamhet till detta företag. Det sagda har även avseende å det förhållandet, att en utskiftningsskatteskuld kan minskas eller elimineras genom överföring av vinstmedel från ett dotterbolag med vinstmedel till ett moderbolag med förluster. Överföringen i form av koncernbidrag skulle emellertid i dylikt fall endast kunna ske, om moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget. I annat fall innebär överföringen genom koncernbidrag ett kringgående av kedjebesattningen, och avdragsrätt för bidraget skulle, som utredningen framhållit, på grund härav vägras. Är moderbolaget frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget, kan för övrigt samma eliminering av utskiftningsskatteskulden, som skulle uppnås genom koncernbidrag, erhållas genom utdelning från dotterbolaget till moderbolaget.

Det andra villkoret för fri resultatutjämning — nämligen att beskattningsåren för båda bolagen omfattat räkenskapsår, som tilländalupit vid samma tidpunkt — är som förut framhållits nödvändigt för att förhindra, att beskattningen av koncernens vinster genom överföringar ständigt skjutes på framtiden.

Med de begränsningar, som följer av nu angivna förutsättningar och villkor, anser sig utredningen kunna förorda en rätt till fri resultatutjämning genom koncernbidrag inom en koncern, som består av moderbolag och helägt dotterbolag, vilka båda är svenska aktiebolag. Att de angivna förutsättningarna och villkoren är uppfyllda torde i regel lätt kunna konstateras. Är det fråga om koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag, kan dock svå-

righeter uppkomma att avgöra, om överföringen innebär, att gällande regler om kedjebeskattning kringgås. För att överföringen inte skall utgöra ett kringgående av kedjebeskattningen, måste nämligen krävas, att moderbolaget i princip är frikallat från skattskyldighet för beloppet, om det i stället erhållits i form av utdelning. Enligt utredningens mening bör en vinstöverföring från ett dotterbolag till moderbolaget med avdragsrätt för dotterbolaget och skattskyldighet för moderbolaget inte anses innebära ett kringgående av principen om kedjebeskattning av bolagsvinster, därest moderbolaget inte varit skattskyldigt för utdelningen, om vinstmedlen i stället delats ut. Därest vinstmedlen överförts utdelningsvägen, hade beskattningen skett hos dotterbolaget medan beskattningen, om överföringen skett genom avdragsgillt koncernbidrag, verkstälts hos moderbolaget. I båda fallen beskattas emellertid vinstmedlen endast en gång. Annat blir förhållandet, om moderbolaget är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget. Överföres vinstmedlen i dylikt fall utdelningsvägen, beskattas vinstmedlen hos såväl dotterbolaget som moderbolaget. Ett specialfall föreligger, då moderbolaget är skattskyldigt för utdelning från dotterföretaget men hade kunnat fusioneras med detta utan utskiftningsskatt. Till denna fråga skall utredningen återkomma.

Utredningen föreslår sålunda en rätt till resultatutjämning genom koncernbidrag i riktning från dotterbolag till moderbolag endast i de fall, då moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget. I regel kan tämligen lätt konstateras, om moderbolaget är skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget eller ej. Stundom kan dock svårigheter föreligga att avgöra detta. Utredningen syftar här på de fall, då moderbolaget är ett fåmansbolag och aktierna i dotterbolaget inte utgör organisationsaktier och — så länge bestämmelserna i 1960 års förordning med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall gäller — då moderbolaget är ett förvaltningsföretag. I båda fallen är skattskyldigheten för uppuren utdelning beroende av, om mottagaren i sin tur skulle ha utdelat motsvarande belopp. Utredningen har därför inte ansett sig kunna föreslå en rätt till överföring i form av koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag i dylika fall. Däremot synes en överföring i motsatt riktning, d. v. s. från moder- till dotterbolag, kunna godtagas oberoende av om moderbolaget är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget eller ej.

Med helägt dotterbolag bör i detta sammanhang förstås, att moderbolaget äger aktier motsvarande mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget. I dylikt fall kan bolagen med stöd av bestämmelserna i 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen fusioneras till ett enda företag. En dylik fusion kan genomföras utan att utskiftningsskatt behöver erläggas även i sådana fall, då moderbolaget är skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget, nämligen om moderbolaget bildat dotterbolaget eller moderbolaget

ägt aktierna i dotterbolaget alltsedan den 1 januari 1940. Vissa skäl kunde tala för att tillåta en resultatutjämning genom koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag i dylika fall. Utredningen har dock inte ansett sig böra föreslå bestämmelser, som skulle stå i strid med gällande regler om kedjebeskattnings av utdelningsvinster.

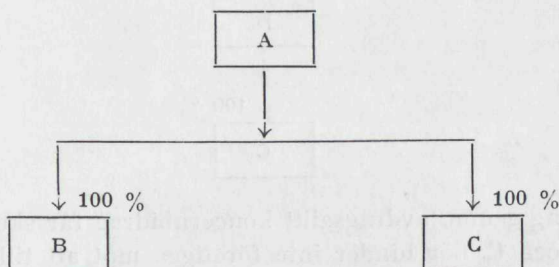
Den rätt till vinstöverföring i form av koncernbidrag, som nu med vissa undantag förordats mellan moderbolag och helägt dotterbolag, bygger på det förhållandet, att bolagen genom fusion kan sammanföras till ett enda företag och att bolagen därför i viss utsträckning kan ses som en och samma skattskyldig. Samma skäl skulle kunna tala för att medgiva en liknande rätt till vinstöverföring mellan andra bolag inom en koncern, därest aktieägarförhållandena mellan bolagen är sådana, att de bolag, mellan vilka vinstöverföring sker, efter en eller flera fusioner med tillämpning av 174 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag kan sammanslås till ett enda företag. Förutsättningen skulle då vara, att den bolagskedja, som från moderbolaget leder fram till de bolag, varom fråga är, äges — direkt eller indirekt genom andra svenska aktiebolag inom koncernen — till mer än 90 procent av moderbolaget. Det skulle givetvis få ankomma på det bolag, som yrkade avdrag för koncernbidrag, att visa att detta krav på ägareförhållandena är uppfyllt. Samma förutsättningar och villkor i övrigt, som ovan angivits för överföring mellan moderbolag och helägt dotterbolag, måste givetvis även här föreligga. Detta innebär, att ägareförhållandena under hela beskattningsåret för de bolag, mellan vilka vinstutjämning sker, skall ha varit sådana, att möjlighet till fusion enligt 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen föreläggat. Vidare måste beskattningsåren för båda bolagen ha omfattat räkenskapsår, som avslutats vid samma tidpunkt.

Utöver nu angivna villkor måste dock, som redan framhållits, även krävas, att man förhindrar att vinstöverföringen utnyttjas för att kringgå gällande regler om kedjebeskattnings. Detta hänsynstagande till kedjebeskattnings får dock till följd att bestämmelserna blir komplicerade och att möjligheterna att medge resultatutjämning genom koncernbidrag begränsas. Det är emellertid, som utredningen i det följande närmare skall utveckla, mången gång svårt att avgöra om en vinstöverföring mellan två bolag i en koncern med avdragsrätt respektive skattskyldighet för beloppet kan anses innebära att bestämmelserna om kedjebeskattnings helt eller delvis upphävs. Detta förhållande torde lättast kunna belysas genom några exempel.

Exempel 1

En bolagskoncern antages ha följande uppbyggnad.

Bolaget A äger samtliga aktier i bolagen B och C. Enligt utredningens förslag, sådant det framlagts i det föregående, skall vinstöverföring genom avdragsgillt koncernbidrag kunna ske från A till B och från A till C. Även



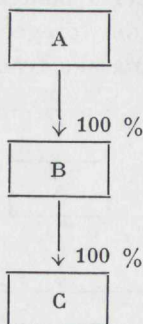
i motsatt riktning kan avdragsrätt för koncernbidrag medgivas under förutsättning, att bolaget A icke skulle varit skattskyldigt för beloppet, om bidraget i stället lämnats i form av utdelning. Är bolaget A frikallat från skattskyldighet för utdelningar från både B och C, bör hinder inte föreligga att medgiva rätt till resultatutjämnning genom avdragsgilla koncernbidrag även mellan B och C. Men även i det fall, att bolaget A är skattskyldigt för utdelningar från såväl B som C, bör en dylik skattemässig resultatutjämnning mellan B och C kunna godtagas. Genom en dylik rätt till vinstöverföring ökar man visserligen möjligheterna att utjämna förluster, som uppkommer i dotterbolagen, men överföringen mellan B och C kan inte i nu angivna fall betecknas som ett kringgående av gällande regler om kedjebeskattnings.

Annat blir förhållandet, om bolaget A är frikallat från skattskyldighet för utdelning från B men skattskyldigt för utdelning från C. I dylikt fall kan en överföring av vinstmedel, med avdragsrätt vid taxeringen, från C till B anses innebära ett kringgående av gällande regler om kedjebeskattnings, eftersom vinstmedel i C via B kan tillföras A utan dubbelbeskattnings. Om vinstmedlen i stället utdelas från C till A, hade C vägrats avdrag och A beskattats för dessa. Däremot bör en vinstöverföring genom avdragsgillt koncernbidrag i nu angivet fall kunna godtagas från B till C.

Sammanfattningsvis innebär detta, att — om ett svenskt aktiebolag i direkt ägo innehar aktier motsvarande mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i två eller flera andra svenska aktiebolag — avdragsgillt koncernbidrag bör kunna lämnas mellan dotterbolagen, om moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från givarebolaget eller om moderbolaget är skattskyldigt för utdelningar från såväl givare- som mottagarebolaget.

Exempel 2

En bolagskoncern antages ha följande uppbyggnad.

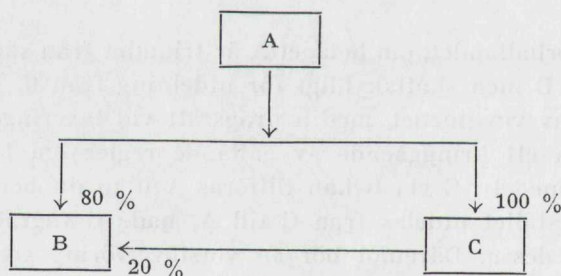


Om överföring genom avdragsgillt koncernbidrag får ske mellan A och B och mellan B och C, bör hinder inte föreligga mot att tillåta motsvarande vinstutjämning även mellan A och C. Kan avdragsgillt koncernbidrag icke medgivas från B till A eller från C till B, kan motsvarande överföring ej tillåtas från C till A. Däremot kan även i dylika fall en överföring från A till C godtagas.

Detta innebär, att i en helägd koncern avdrag för koncernbidrag bör kunna medgivas, då bidraget lämnas från moderbolag till dotterdotterbolag eller till bolag ännu längre ned i kedjan, medan däremot avdragsrätten för koncernbidrag i motsatt riktning blir beroende av huruvida utdelning kan lämnas utan kedjebeskattnings inom koncernen.

Exempel 3

En bolagskoncern antages ha följande uppbyggnad.



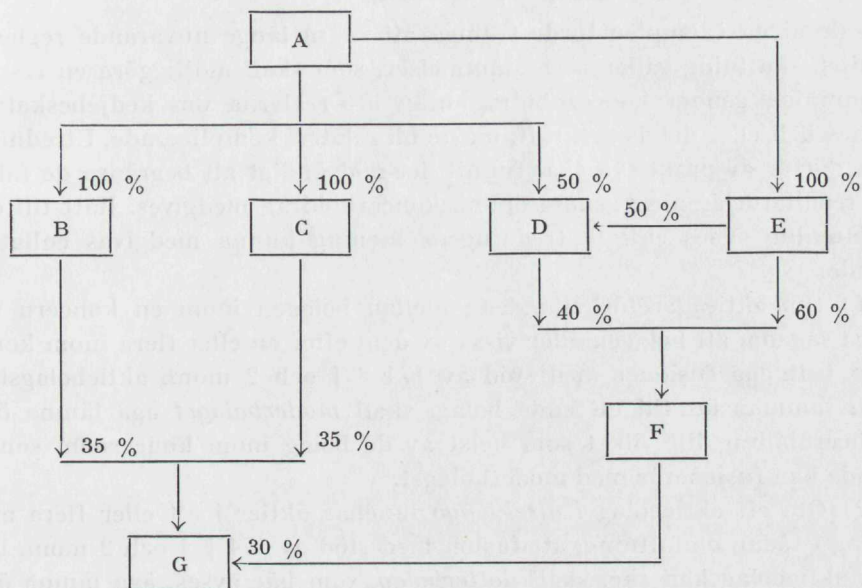
Under vilka förutsättningar bör i detta fall vinstutjämning genom koncernbidrag kunna tillåtas mellan A och B och mellan B och C? Mot en överföring från A till B synes inte vara något att erinra från skattesynpunkt och icke heller från C till B, därest bolaget A är frikallat från skattskyldighet för utdelning från C.

För en vinstöverföring genom koncernbidrag från B till C måste i första

hand krävas, att bolaget C är frikallat från skattskyldighet för utdelning från B. Därjämte måste bolaget A vara frikallat från skattskyldighet för utdelning från B eller vara skattskyldigt för utdelningar från såväl B som C.

Exempel 4

En bolagskoncern antages ha följande uppbyggnad.



Samtliga bolag i koncernen äges direkt eller indirekt till 100 procent av bolaget A. Efter viss omflyttning av aktierna och efter en serie fusioner kan bolagen sammanföras till ett enda bolag. Att detta inte skett kan bero på olika orsaker. Det kan av organisatoriska eller andra skäl ha bedömts vara lämpligt att verksamheten drives i olika bolag. Möjligen kan utskiftningsskatten i något fall ha utgjort ett hinder. Såsom tidigare nämnts gäller dock vissa specialregler i utskiftningsskattehänseende vid sådana fusioner enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, varom här kan vara fråga.

Bolaget A kan givetvis bestämma, i vilket bolag inom koncernen en viss vinstgivande verksamhet skall läggas. Koncernledningen kan t. ex. besluta att lägga den i bolaget D eller i bolaget G. Har emellertid verksamheten förlagts till bolaget D och koncernledningen därefter skulle anse det önskvärt att en del av vinsten av denna verksamhet överföres och beskattas hos G, kan detta, som tidigare framhållits, enligt nuvarande regler ske endast under vissa speciella förutsättningar.

Under vilka förutsättningar bör då vinstutjämnning genom koncernbidrag kunna tillåtas mellan bolagen D och G? Det torde i detta fall av praktiska skäl vara nödvändigt att kräva, att samtliga bolag inom koncernen är fri-

kallade från skattskyldighet för utdelning från andra svenska aktiebolag. Detta kan, såsom utredningen tidigare utvecklat, stundom vara svårt och i vissa fall omöjligt att med säkerhet fastställa. Utan särskilda krav bör överföring däremot få ske från moderbolaget A till vilket bolag som helst inom den helägda koncernen.

Sammanfattning av villkoren för öppet koncernbidrag

Av de givna exemplen torde framgå att — så länge nuvarande regler om kedjebeskattnings gällar — bestämmelser, som skall möjliggöra en resultatutjämnings genom koncernbidrag utan att reglerna om kedjebeskattnings sättas helt eller delvis ur kraft, måste bli relativt komplicerade. Utredningen har därför av praktiska skäl funnit det nödvändigt att begränsa de fall, då en resultatutjämnings genom öppna koncernbidrag medgives. Rätt till dylik utjämnings synes enligt utredningens mening kunna medgivas enligt följande.

1) Om aktieägarförhållandena mellan bolagen inom en koncern visas vara sådana, att bolagen eller vissa av dem efter en eller flera inom koncernen vidtagna fusioner med stöd av 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen kan sammanslås till ett enda bolag, skall *moderbolaget* äga lämna öppet koncernbidrag till vilket som helst av de bolag inom koncernen, som sålunda kan fusioneras med moderbolaget.

2) Om ett aktiebolag *i direkt ägo* innehar aktier i ett eller flera andra bolag i sådan omfattning, att fusion med stöd av 174 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag kan ske, skall *dotterbolag*, som här avses, äga lämna öppet koncernbidrag till moderbolaget under förutsättning, att moderbolaget, oavsett om och i vad mån det självt verkställer utdelning, är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget. Vidare skall dotterbolaget äga lämna öppet koncernbidrag till ett annat sådant dotterbolag under förutsättning *antingen* att moderbolaget, oavsett den egna utdelningen, är frikallat från skattskyldighet från givarebolaget *eller* att moderbolagets skattskyldighet för utdelning från såväl givare- som mottagarebolaget i båda fallen är lika beroende av moderbolagets egen utdelning *eller* att moderbolaget, oavsett den egna utdelningen, är skattskyldigt för utdelning från båda dotterbolagen.

3) Därjämte kräves, att den intressegemenskap mellan företagen, som anges vid 1) och 2), bestått under hela beskattningsåret för de bolag, mellan vilka koncernbidrag går, ävensom att beskattningsåren för båda bolagen utgått vid samma tidpunkt.

Genom det uppställda kravet att förutsättningar för fusion enligt 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen skall föreligga, begränsas rätten till öppna koncernbidrag till s. k. allmänna aktiebolag, d. v. s. bolag som omfattas av aktiebolagslagens regler. Med denna utformning av bestämmelserna kan öppna koncernbidrag icke lämnas till eller från ett försäkringsaktiebolag

eller ett bankaktiebolag. Enligt utredningens mening bör rätten till koncernbidrag inte utsträckas att gälla försäkringsaktiebolag. Då speciella beskattningsregler gäller för försäkringsbolagen och dessa regler därjämte är föremål för omprövning, har utredningen icke föreslagit någon rätt till öppna koncernbidrag för dylika bolag. För bankbolagens del torde en rätt till öppna koncernbidrag ha relativt liten betydelse. Möjligen kan dock en inkomstöverföring mellan ett bankaktiebolag och ett dotterbolag, som äger fastighet där bankbolaget driver rörelse, vara aktuell. Utredningen föreslår därför, att öppet koncernbidrag skall kunna lämnas till och från ett bankaktiebolag. Då motsvarighet till bestämmelserna i 174 § 2 mom. aktiebolagslagen inte finns i banklagen bör förutsättningen för koncernbidrag vara att bankbolaget äger samtliga aktier i dotterbolaget.

Genom de inskränkningar i överföringsrätten, som måste göras med hänsyn till gällande regler om kedjebeskattnig, blir bestämmelserna, såsom redan framhållits, i viss mån komplicerade och tillämpningsområdet för desamma relativt begränsat. En rätt till öppna koncernbidrag i nu angivna fall bör dock enligt utredningens mening möjliggöra en tillfredsställande resultatutjämnning inom flertalet bolagskoncerner. Överföring kan t. ex. ske från ett dotterbolag till moderbolaget, om organisationsförhållande föreligger, och från moderbolaget till vilket annat bolag som helst inom koncernen i den mån koncernen är helägd.

Det måste givetvis ankomma på det bolag, som yrkar avdrag för koncernbidrag, att visa att förutsättningar för avdragsrätt föreligger.

Den rätt till resultatutjämnning inom en helägd bolagskoncern, som nu förordats, innebär att överföring av vinstmedel skall kunna ske, även om det överförda beloppet icke framstår som kostnad eller intäkt i viss förvärvskälla. Det ligger då nära till hands att ge det öppna koncernbidraget karaktär av allmänt avdrag på samma sätt som t. ex. ett periodiskt understöd. Hos mottagaren skulle koncernbidraget i så fall lämpligen kunna hänföras till inkomst av tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet. Det kan emellertid förutsättas, att i det helt övervägande antalet fall, där öppet koncernbidrag kommer att ges, såväl givare- som mottagareföretaget driver rörelse, varvid koncernbidraget framstår som en kostnad och intäkt i denna förvärvskälla. Utredningen har därför ansett sig böra förorda, att bidraget skall anses utgöra kostnad respektive intäkt i den förvärvskälla hos bolagen, som motsvarar den huvudsakliga verksamheten. Skulle det mottagande bolaget sakna förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse eller skulle mottagarens huvudsakliga verksamhet inte vara hänförlig till något av dessa inkomstslag, bör bidraget hos mottagaren anses tillhöra det inkomstslag, i vilket avdrag medgivits hos givaren. Alternativet skulle vara att hänföra bidraget till inkomst av kapital, tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet. Detta synes dock mindre lämp-

ligt, då bidraget kan komma att beskattas i annan kommun än i dotterbolagets hemortskommun. Undantagsvis kan dock tänkas att varken givare eller mottagare driver rörelse eller äger fastighet.

Såsom redan tidigare framhållits bör kommunernas beskattningsunderlag i princip inte påverkas av vinstöverföring genom öppet koncernbidrag i annan mån än att beloppet får utnyttjas för förlustutjämning hos mottagaren. I den mån inkomst kvarstår efter eventuell förlustutjämning, bör av mottagarens inkomst ett belopp motsvarande högst koncernbidraget — på sätt nu sker — beskattas i den kommun, dit inkomsten skulle ha hänförts, om givarebolaget inte medgivits avdrag. Då det förutsättes, att vinstöverföringen redovisas öppet i deklarationerna, behöver en bestämmelse av denna innebörd inte medföra några kontrollsvårigheter för beskattningsmyndigheterna.

Koncernbidrag varom nu är fråga synes böra ges en särskild benämning, förslagsvis öppet koncernbidrag. Avdragsrätt och skattskyldighet för bidraget bör, såsom utredningen redan framhållit, inte föreligga med mindre givaren vid inkomsttaxeringen yrkar avdrag.

I de fall förutsättningar för öppet koncernbidrag inte föreligger, kan givetvis avdragsrätt ifrågakomma för koncernbidrag, som är att anse som kostnad i bolagets verksamhet. När avdragsrätt för sådant koncernbidrag skall anses föreligga och med vilket belopp avdrag kan medgivas, får bedömas efter omständigheterna i det enskilda fallet. Till denna fråga skall utredningen återkomma i det följande.

Öppna koncernbidrag inom icke helägd bolagskoncern

I det föregående har utredningen förordat en rätt till resultatutjämning genom koncernbidrag i vissa fall mellan bolag i en som helägd benämnd koncern, d. v. s. då aktierna i bolagen inom koncernen äges — direkt eller indirekt — av moderföretaget till mer än 90 procent. Då det gäller bolag, där koncernens andel i aktiekapitalet är 90 procent eller mindre, föreligger inte samma skäl att tillåta en fri resultatutjämning. Man kan i dylika fall inte betrakta moder- och dotterföretag som en och samma skattskyldig. Sker en överföring mellan bolagen, är det i regel antingen fråga om utdelning, aktieägarettillskott eller också en kostnad i givarens verksamhet. Även här kan naturligtvis avdragsrätt för koncernbidrag medgivas, om bidraget är att hänföra till driftkostnad i bolagets verksamhet. Såsom redan framhållits, måste avdragsrätten bli beroende på förhållandena i de enskilda fallen.

Utredningen har diskuterat möjligheten att införa en rätt till öppen resultatutjämning mellan moder- och dotterbolag i de fall, då ett bolag äges av två eller flera andra bolag som ett led i dessa bolags verksamhet. Det

mest typiska exemplet torde vara ett kraftverksbolag, som äges av flera industribolag för att tillgodose deras förbrukning av elektrisk kraft. Ett visst behov av rätt till vinstöverföring från moderföretagen till dotterföretaget kan föreligga i dylika fall för att dotterbolagets avskrivningsmöjligheter skall kunna utnyttjas. Emellertid torde den för detta ändamål nödvändiga vinstöverföringen normalt kunna ske genom prissättning å kraften och genom koncernbidrag, som är att anse som driftkostnad för moderföretagen. En vinstöverföring från moderbolaget till kraftverksbolaget kunde även från andra synpunkter framstå som önskvärd, nämligen med hänsyn till att kraftverkskommunerna i regel har ett lågt beskattningsunderlag. Men ett öppet koncernbidrag skall enligt utredningens förslag beskattas i givarens kommun och skulle således inte komma kraftverkskommunen tillgodo. Utredningen har därför inte ansett sig böra föreslå en rätt till resultatutjämnning genom öppna koncernbidrag i fall som här avses. Det är även svårt att överblicka konsekvenserna i olika hänseenden av sådana bestämmelser.

Utredningen har även övervägt att föreslå en rätt till fri resultatutjämnning mellan bolag, som äges av samma fysiska person eller personer. I dylika fall är båda bolagen i regel s. k. fåmansbolag. En vinstutjämnning mellan två bolag, som äges av samma fysiska person, kan — bl. a. med tanke på risken för missbruk — inte gärna tillåtas, därest samma resultatutjämnning inte varit möjlig, om givarebolaget varit dotterbolag till mottagareföretaget. Som villkor för rätt till resultatutjämnning skulle således behöva uppställas att aktierna i givarebolaget, om de ägts av det mottagande bolaget, skulle utgjort organisationsaktier hos detta. Enligt utredningens mening kan det knappast försvaras, att man som villkor för avdragsrätten kräver en prövning av ett koncernförhållande som inte existerar. Utredningen har därför ansett sig böra avstå från att föreslå regler av denna innebörd, i all synnerhet som viss resultatutjämnning även här kan ske genom prissättning och genom sådana bidrag som kan betraktas som driftkostnad. En rätt till fri resultatutjämnning enligt de regler utredningen tidigare förordat kan erhållas, om aktierna i det ena bolaget överlåtes på det andra eller om aktierna i båda bolagen samlas hos ett gemensamt moderbolag.

Öppna koncernbidrag mellan bolag och förening samt mellan föreningar

Aktiebolag äges i vissa fall av ekonomiska föreningar. Därvid uppkommer frågan om rätt till vinstöverföring dels mellan bolag, som äges på detta sätt, dels mellan dylikt bolag och förening. Med ekonomisk förening avser utredningen i detta sammanhang förening, som är av beskaffenhet som i 1 § lagen den 1 juni 1951 om ekonomiska föreningar sägs. Det är således enbart fråga om föreningar av kooperativ karaktär och således föreningar, som inte kan utgöra fåmansföretag.

Enligt utredningens mening bör det förhållandet att två svenska bolag

äges av en och samma svenska ekonomiska förening inte hindra att samma möjlighet till resultatutjämnning bolagen emellan medgives såsom om bolagen ägts av ett s. k. allmänt aktiebolag. Det bör emellertid här krävas att föreningen i direkt ägo innehar *samtliga* aktier i båda bolagen.

Om en svensk ekonomisk förening äger samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag, kan det i och för sig vara berättigat att betrakta företagen som en och samma skattskyldig. En rätt till vinstöverföring genom öppet koncernbidrag från föreningen till bolaget bör enligt utredningens mening inte föranleda några betänkligheter. Däremot kan erinringar göras mot en vinstöverföring i motsatt riktning.

Mot införandet av en rätt till vinstöverföring från bolag till förening kan nämligen andragas, att skatteprocenten vid den statliga taxeringen är olika för bolag och föreningar. Det innebär en lägre beskattning, om bolagets vinst taxeras hos föreningen. Därjämte kan anföras, att dubbelbeskattningen hos ekonomiska föreningar är väsentligt mildrad genom att avdrag får åtnjutas för sådan utdelning, som sker i form av prisrabatter och pristilllägg. Om ett aktiebolags vinster får överföras till en ekonomisk förening, innebär detta således inte endast en lägre beskattning utan kan även innebära en risk för att dubbelbeskattningen av bolagsvinsten helt eller delvis elimineras. Från fiskalisk synpunkt kan således invändningar göras mot en rätt till vinstöverföringar från ett bolag till en förening. Även från konkurrenssynpunkt kan erinringar riktas mot att vinsterna i ett bolag, som äges av en förening, blir lindrigare beskattade än vinsterna i ett bolag som har andra aktieägare.

Det ligger emellertid icke inom utredningens uppdrag att ompröva reglerna för beskattning av ekonomiska föreningar eller att åstadkomma likformighet i beskattningsreglerna för aktiebolag och ekonomiska föreningar. I princip är dock vinsterna i såväl bolag som föreningar underkastade dubbelbeskattning. Med hänsyn härtill har utredningen — om ock med viss tvekan — stannat för att föreslå en rätt till överföring genom öppet koncernbidrag även från ett bolag till en förening.

Framhållas må att tidigare angivna villkor för öppet koncernbidrag givetvis måste vara uppfyllda. Sålunda skall intressegemenskapen, d. v. s. i detta fall att föreningen ägt samtliga aktier i bolaget eller bolagen, ha bestått under hela beskattningsåret, varjämte beskattningsåren för berörda företag skall ha utgått vid samma tidpunkt. Vidare gäller de begränsningar som angivits vid 2) å sid. 94, d. v. s. koncernbidraget får inte innebära att gällande bestämmelser om kedjebesiktning kringgås.

Även föreningarna inom kooperationen kan sägas bilda en enhet. Vissa skäl kunde därför tala för att medgiva en fri resultatutjämnning även mel-

lan dylika föreningar. Det må erinras om att man i inkomstskattehänseende behandlat föreningar, som fusionerat enligt 96 § 1 mom. lagen om ekonomiska föreningar, såsom en och samma skattskyldig. Emellertid finns redan i 29 § 2 mom. kommunalskattelagen bestämmelser om rätt till avdrag för rabatter och pristillägg, varigenom vinsten i önskad utsträckning kan överföras från en förening till dess medlemmar. En rätt till vinstöverflyttning i motsatt riktning skulle innebära, att man på en omväg medgav avdragsrätt för föreningsavgifter. Utredningen har därför inte ansett sig kunna förorda en rätt till fri resultatutjämnning mellan föreningar. Enligt utredningens mening kan inte heller lika starka skäl åberopas för en resultatutjämnning mellan föreningar som mellan bolag i helägda koncerner. Förhållandena inom föreningsrörelsen kan närmast jämföras med förhållandet mellan ett bolag, som äges av flera andra bolag, och dess olika moderbolag. I sistnämnda fall har utredningen inte ansett sig kunna förorda en rätt till fri resultatutjämnning.

Vad nu sagts gäller föreningar av kooperativ karaktär. Alltjämt finns vissa ekonomiska föreningar, som bildats enligt äldre lag och som inte har kooperativ karaktär, t. ex. fastighetsföreningar. Andelarna hos en sådan förening kan vara samlade hos en ekonomisk förening eller ett bolag. Även i dylika fall kunde vara motiverat med en rätt till fri resultatutjämnning mellan föreningen och dess moderföretag. Då emellertid föreningar av avsedd typ torde vara under successiv avveckling, synes enligt utredningens mening några specialregler för dylika företag knappast böra införas i skattelagstiftningen.

Redovisning av öppet koncernbidrag

Om man, på sätt utredningen föreslagit, medger rätt till fri resultatutjämnning mellan vissa företag medelst öppna koncernbidrag, kan det synas vara av underordnad betydelse från fiskal synpunkt, hur överföringen skett i företagens räkenskaper. Det kan med visst fog hävdas, att något annat krav inte skulle behöva uppställas än att vinstöverföringen uttryckligen anges i inkomstdeklarationerna. Enligt utredningens mening bör dock dessutom fordras, att en dylik överföring från ett företag till ett annat för att kunna betecknas såsom öppet koncernbidrag skall avse ett bestämt belopp, vilket i lika mån påverkar givarens och mottagarens inkomstberäkning. En vinstöverföring genom onormal prissättning å varor och tjänsteprestationer bör därför inte betraktas såsom ett öppet koncernbidrag. En annan sak är att en såsom öppet koncernbidrag betecknad överföring kan vara en rabatt eller ett pristillägg. För avdragsrätt behöver från skatterättslig synpunkt inte krävas, att bidraget redovisas öppet i räkenskaperna i den meningen att det framgår av den officiella vinst- och förlusträkningen eller balansräkningen eller

att det där betecknas som öppet koncernbidrag. Däremot kan civilrättslig lagstiftning kräva sådan öppen redovisning (jfr 102 § aktiebolagslagen).

Då ett koncernbidrag lämnas, innebär detta i princip att tillgångar överflyttas från ett företag till ett annat. Oftast framstår dock koncernbidraget som en ren bokföringsåtgärd de båda företagen emellan. Det kan också vara fråga om kontanta medel eller om ett skuldebrev. I och för sig kan ett koncernbidrag även lämnas genom överförande av fastighet, aktier, obligationer etc.

Enligt utredningens mening bör av praktiska skäl som villkor för avdragsrätt för öppet koncernbidrag krävas, att bidraget lämnas antingen i form av kontanter eller genom att det mottagande företaget får en fordran på det givande företaget. På så sätt undviks de värderingsproblem, som uppstår, om överföringen sker i form av andra tillgångar. Något skäl att kräva att överföringen sker i form av en revers, med eller utan ränteutfästelse, finner utredningen inte föreligga.

Ett öppet koncernbidrag bör emellertid också kunna ges på det sättet att det givande företaget helt eller delvis efterskänker en fordran på det andra företaget. Även ett efterskänkande av fordran kan sägas innebära en överflyttning av tillgångar, eftersom givarens ekonomiska ställning försämras och mottagarens förbättras. Den förlust, som uppkommer då fordran efterskänkes, kan vara avdragsgill, även om förutsättningar för öppet koncernbidrag inte föreligger, nämligen om förlusten är att anse som driftförlust. Sådan föreligger i regel, när fordrings- och skuldförhållandet har sin grund i affärstransaktioner parterna emellan och borgenären efterskänker sin fordran på grund av att gäldenären är insolvent, d. v. s. då fråga är om ackord. Betecknas ett efterskänkande av skuld som öppet koncernbidrag och förutsättningar för dylikt bidrag föreligger, beskattas gäldenären enligt utredningens förslag för den vinst, som uppkommer genom efterskänkandet. Om efterskänkandet av skulden inte betecknas som öppet koncernbidrag, kan avdragsrätt för förlusten, som nyss framhållits, det oaktat föreligga. Enligt nuvarande praxis beskattas emellertid inte gäldenären i dylikt fall för motsvarande belopp. Utredningen har därför ansett sig böra till behandling upptaga de skatterättsliga konsekvenserna, när fordringar efterskänkes, d. v. s. när en gäldenär erhåller ackord. Dessförinnan skall dock utredningen något beröra frågan om koncernbidrag, som utgör omkostnad.

Koncernbidrag som utgör omkostnad

Såsom tidigare framhållits kan avdragsrätt för koncernbidrag eller annat bidrag erhållas, även om förutsättningar för resultatutjämning genom öppna koncernbidrag inte föreligger, nämligen om bidraget utgör driftkostnad i det givande företagens verksamhet. Detta följer av gällande regler och härutinnan föreslår utredningen ingen ändring. Svårare är däremot att ange,

under vilka förhållanden och med vilket belopp avdrag kan medgivas för dylikt bidrag mellan intressentföretag. För att avdragsrätt skall medgivas måste dock finnas ett klart samband mellan de verksamheter de berörda företagen bedriver. Företagen kan ha affärer sinsemellan eller också kan det ena företaget äga tillgångar, som uthyres till det andra, eller tillhandahålla detta företag tjänster av olika slag eller också ha gemensamma marknadsintressen. Detta samband mellan företagen får inte vara alltför obetydligt. Beträffande storleken av avdragsgillt bidrag kan, som redan understukits, några generella beräkningsgrunder inte anges. Det måste bli en bedömning från fall till fall. Avgörande är om bidraget kan anses motiverat av det intresse, det givande företaget för sin verksamhet kan ha av det andra företaget. Det ligger i sakens natur att avdrag för koncernbidrag i regel skall kunna godkännas i de fall, då en motsvarande vinstöverflyttning via pris-sättningen skulle ha godkänts.

Även mellan ett svenskt och ett utländskt bolag, mellan vilka intresse-gemenskap råder, kan givetvis avdragsrätt föreligga för koncernbidrag, som utgör kostnad i det givande bolagets rörelse. Det måste emellertid även här bli en bedömning i det enskilda fallet, med vilket belopp avdrag skall kunna godtagas.

Ett koncernbidrag kan ges i den formen att moderbolaget bestrider kostnader för det utländska dotterbolagets räkning, t. ex. kostnader för marknadsundersökning etc. i det land, där dotterbolaget bedriver sin verksamhet. Moderbolaget kan också lämna dotterbolaget ett bidrag för att täcka sådana kostnader. En förutsättning för avdragsrätt i dylika fall är givetvis, att kostnaderna i fråga har direkt samband med de affärstransaktioner, som förekommer mellan moderbolag och dotterbolag, d. v. s. att kostnaderna avser åtgärder, som ökar moderbolagets försäljning till dotterbolaget. Moderbolaget har med andra ord för sin egen verksamhet ett direkt intresse av att de åtgärder vidtages, som kostnaderna avser. Genom att moderbolaget bestritt kostnaderna kan moderbolaget vid försäljning till dotterbolaget antingen omedelbart eller i framtiden taga ut högre pris på sina varor än om dotterbolaget haft att stå för kostnaderna i fråga. Moderbolagets utlägg kommer med andra ord tillbaka i form av högre försäljningsvinst.

Beskattning av ackordsvinst

Den skuldreglering, som den insolvente gäldenären, därest han inte nödgas gå i konkurs, kan erhålla genom en ackordsuppgörelse med sina fordringsägare, kan som bekant vara antingen ett underhandsackord, d. v. s. en frivillig överenskommelse om ackord, eller ett ackord utan konkurs i samband med offentlig ackordsförhandling inför domstol.

En gäldenär, som försatts i konkurs, kan antingen med samtliga borgenärer träffa överenskommelse om förlikning — med verkan att konkursen

nedläggas — eller få ackord fastställt i enlighet med bestämmelserna i 7 kap. konkurslagen. Ett dylikt ackord berör i princip endast i konkursen oprioriterade borgenärer. Skulle egendom, vari en prioriterad borgenär har särskild förmånsrätt, inte förslå till full betalning av dennes fordran, gäller emellertid de genom ackordet bestämda villkoren även för sådan borgenär beträffande återstoden av hans fordran.

I motsats till vad som gäller vid konkurs är den nedsättning av skulderna, som gäldenären erhåller genom ackord, rättsligen slutgiltig. Gäldenären gör härigenom en konstaterbar vinst.

Fråga uppkommer, huruvida en dylik vinst utgör en skattepliktig inkomst för gäldenären.

Enligt praxis utgör ackordsvinst icke skattepliktig inkomst. Såsom uttryck för en sådan praxis har sedan länge gällt två äldre rättsfall, RÅ 1929 not. 396 och 2032.

Angående grunden för skattefriheten för ackordsvinst enligt de båda rättsfallen har i diskussionen anförts olika skäl. Enligt en uppfattning skulle här icke föreligga någon inkomst i skattelagarnas mening, utan i stället en gåva från vederbörande fordringsägare till gäldenären; gåvobeskattnings skulle dock vara utesluten, när den efterskänkta delen av fordringen torde vara värdelös (se K. G. A. Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse, 3:e uppl. sid. 149). Gentemot denna uppfattning har emellertid på annat håll (se Mutén, Inkomst eller kapitalvinst, sid. 139) hävdats, att densamma syntes stå i dålig samklang med vad som i andra sammanhang förstås med gåva och vara oförenlig med borgenärs rätt att — driftförlust förutsatt — få avdrag för ackordsförlusten. I stället framhölls som motive-ring för skattefriheten, att ackordsvinsten som regel är en kompensation för skattemässigt outnyttjade förluster, vilken det vore oegentligt att försvåra genom beskattning. Skulle detta vara skälet, vore det likväl anledning att bevaka, att inte ackordsgäldenär genom för hög lagervärdering skaffar sig skattemässigt effektivt avdrag två gånger, nämligen både genom ackordsvinsten och genom lagernedskrivning ett vinstår. Som den realistiska grunden till praxis i dessa fall kunde man enligt den sistnämnda uppfattningen kanske förmoda ett resonemang, enligt vilket en ackordsgäldenär torde sakna skattekraft, samtidigt som hans möjligheter att få ackord skulle allvarligt beskännas, om ett skattekrav mot ackordsvinsten skulle sabotera dess sanerande effekt.

Frågan om skattefriheten för ackordsvinst berördes även av 1957 års skatteutredning i samband med dess förslag till bestämmelser angående rätt till förlustutjämning. Utredningen, som diskuterade i vad mån rätt till förlustavdrag borde föreligga, då skattskyldig försatts i konkurs eller då han inlett ackordsförhandling utan konkurs, föreslog inte någon inskränkande regel med avseende å rätten till förlustavdrag i de nu avsedda fallen. Enligt utredningen sammanhängde detta med att bedömandet av rättsfrågan, så-

vitt angick beskattningen av ackordsvinster, möjligen kom i ett annat läge, därest även för dessa fall infördes en rätt till förlustavdrag. Skatteutredningens förslag föranledde emellertid invändningar från flera remissinstanser. Departementschefen (prop. 1960: 30 sid. 90) framhöll, att, om den skattskyldige försatts i konkurs, sannolikheten för att förlusten helt eller delvis bars av annan än konkursgäldenären var så stor, att det icke kunde vara försvarligt att i samtliga dylika fall medge avdrag för hela förlusten. Hade samtliga borgenärer erhållit full betalning, borde dock, trots konkursen, rätten till förlustavdrag kvarstå. Enligt departementschefen gällde, även då en skattskyldig erhöll ackord utan konkurs antingen efter offentlig ackordsförhandling eller under hand med en eller flera av sina borgenärer, att förlusten helt eller delvis bars av annan. Här var dock, framhöll departementschefen, skillnaden i förhållande till konkursfallet den, att man lättare kunde fastställa hur mycket av förlusten, som bars av borgenärerna. Om ackordsvinsten beskattades, skulle det därför, enligt departementschefen, i och för sig inte vara något att erinra mot att rätten till förlustavdrag lämnades obesuren i dessa ackordsfall. Såsom utredningen framhållit var emellertid, tillade departementschefen, nuvarande praxis den att ackordsvinst inte beskattades, och man syntes i den föreliggande lagstiftningsfrågan böra utgå från denna av praxis intagna ståndpunkt. I enlighet med den av departementschefen i propositionen uttalade uppfattningen utformades bestämmelserna i förordningen om rätt till förlustutjämning så att avdragsrätt för förlust, som uppkommit i samband med eller före konkurs eller ackord, icke skulle föreligga.

Att ackordsvinst enligt gällande praxis inte är att hänföra till skattepliktig inkomst har bekräftats av ett av regeringsrätten den 19 november 1963 meddelat utslag angående ett hotellbolags inkomsttaxering år 1959. Den bokföringsmässiga vinst, som för bolaget uppkommit därigenom att en fordringsägare på grund av bolagets bristande betalningsförmåga nedsatt sin fordran hos bolaget, ansågs icke hänförlig till skattepliktig inkomst.

Av detta liksom av de tidigare avgörandena torde man kunna draga slutsatsen, att ackordsvinst ansetts inte kunna inordnas under det skattemässiga inkomstbegreppet, sådant det hittills uppfattats.

Ackordsvinst har ansetts inte utgöra en normal avkastning, som härflyter ur den verksamhet som bedrivs i viss förvärvskälla, utan något annat, ett slags kapitaltillskott från borgenärernas sida, ehuru de inte behöver vara aktieägare. Härjämte gäller givetvis, att man kan se skattefriheten för ackordsvinst såsom ett naturligt uttryck för skatteförmågeprincipen. Även om en gäldenär, som av sina borgenärer beviljats ackord, därigenom gör en vinst, är hans ekonomiska ställning i denna situation mestadels så undergrävd, att vinsten uppslukas av den förlust som uppkommit i verksamheten. Det är ju också den dåliga ekonomiska ställningen, som föranlett ackordets beviljande. Här aktualiseras givetvis även synpunkten, att en beskatt-

ning av ackordsvinsten skulle vara ägnad att minska borgenärernas benägenhet att medverka till ackord.

Emellertid synes skattefrihet för ackordsvinster under vissa omständigheter komma i konflikt med den av utredningen föreslagna skattemässiga behandlingen av öppet koncernbidrag.

Så kan nämligen vara fallet, om gäldenären och borgenären utgör företag mellan vilka sådan intressegemenskap föreligger, att öppet koncernbidrag kan ifrågakomma mellan dem. I ett dylikt fall kan det tänkas att koncernbidraget ges på ett sådant sätt att det utåt framstår som ett ackord. För borgenären kan detta vara en fördel, om förhållandena är sådana, att han inte skulle fått avdrag för koncernbidrag men väl för nedskrivning av den fordran han efterskänkt. För gäldenären medför ackordet att han, i motsats till vad fallet är beträffande koncernbidraget, slipper skatta för den vinstöverföring, som kan ligga i ackordet. Däremot förlorar han genom ackordet rätten till förlustavdrag mot framtida vinster. Om företagen medvetet utnyttjar ackordsinstitutet för att därigenom uppnå större fördelar ur skattesynpunkt än som är möjligt genom de föreslagna reglerna för öppna koncernbidrag, och detta sker i ett läge, där ackord i själva verket inte kan anses motiverat, finns det givetvis från fiskalisk synpunkt anledning att reagera däremot. I än högre grad gäller detta, om gäldenären begagnar förlustsituationen för att skaffa sig ytterligare fördelar genom uppskrivning av tillgångar i och för senare skattemässig nedskrivning av desamma och på så sätt eliminerar den förlust, som varit avsedd att täckas genom ackordet.

Enligt utredningens mening är det i och för sig angeläget att förhindra, att skattefriheten för ackordsvinsterna användes på detta sätt för att förskaffa företagen oberättigade skatteförmåner, även om antalet fall, i vilka ett sådant utnyttjande sker, i praktiken kanske visar sig vara jämförelsevis ringa. Det finns därför anledning att i detta sammanhang åter aktualisera den av 1957 års skatteutredning i samband med frågan om förlustutjämningen framförda tanken, att, trots den principiella ståndpunkt som gällande praxis hittills intagit beträffande ackordsvinsterna, göra dessa skattepliktiga. Mot ackordsvinsten svarar i regel kostnader av olika slag, vilka bestritts med erhållna krediter. Om avdrag för dessa kostnader åtnjutits vid taxeringen, synes en beskattning av vinsten enligt utredningens mening principiellt berättigad. Utredningen föreslår därför att ackordsvinsten göres skattepliktig.

I det stora flertalet fall skulle skatteplikt för ackordsvinst inte föranleda någon omedelbar skattepåföring för gäldenären, eftersom denne som regel befinner sig i en förlustsituation. Skatteplikten för ackordsvinst skulle vidare i enlighet med vad som på sin tid föreslogs av 1957 års skatteutredning kompenseras av en i princip obeskuren rätt till förlustutjämning, in-

nebärande att gäldenären genom förlustavdrag äger kvitta ackordsvinst mot förlust under de närmast föregående sex åren.

Är fråga om ackord i konkurs måste emellertid såsom förutsättning för att gäldenären skall återfå den rätt till förlustavdrag som han förlorat genom konkursen krävas, att ackordets fastställande föranlett konkursens avslutande inte blott i förhållande till de oprioriterade borgenärerna utan även i förhållande till de prioriterade borgenärerna. I förhållande till de förra innebär ackordets fastställande konkursens avslutande. I förhållande till de senare torde det kungörande om konkursens nedläggande, som plägar ske efter ackordets fastställande — i likhet med vad som gäller vid uppnådd förlikning enligt 149 § konkurslagen — markera konkursens avslutande. Detta synes gälla även för det fall att en eventuell slututdelning till de prioriterade borgenärerna sker efter nyssnämnda kungörande (se härom Welamson, Konkursrätt, sid. 747—748). I den mån dessa icke genom en sådan slututdelning erhållit full betalning för sina fordringar hos gäldenären gäller, såsom förut anförts, ackordsvillkoren även dessa fordringar.

En begränsning av skatteplikten för ackordsvinst skulle kunna tänkas i de fall, då gäldenären vid ackordsuppgörelsen förbundit sig att använda ackordsvinsten för sådan avskrivning av tillgångar, för vilken avdrag inte, eller i vart fall inte omedelbart, får åtnjutas vid taxeringen. Skatteplikten skulle vidare kunna begränsas till att avse endast sådana fall, då ackordsuppgörelsen berör företag, mellan vilka intressegemenskap föreligger. Just i dylika fall av intressegemenskap kan det nämligen ligga särskilt nära till hands att verkställa en vinstöverföring genom ackord i direkt syfte att utnyttja de skattemässiga fördelar, som därigenom kan vinnas.

Ett införande av skatteplikt för ackordsvinst kan dock enligt utredningens mening inte få så allvarliga konsekvenser för berörda skattskyldiga, att det är befogat införa sådana begränsningar av skattepliktsområdet. Såsom redan framhållits föranleder skatteplikten för ackordsvinsten i regel inte, att gäldenären därigenom får beskattningsbar inkomst. Ackordsvinsten kan i regel kvittas mot förluster under samma och tidigare år. Genom att rätten till förlustavdrag lämnas obeskuren, om ackordsvinsten beskattas, kan en beskattning av ackordsvinst i vissa fall innebära en fördel för gäldenären. De förlustavdrag, som enligt nu gällande regler går förlorade, då gäldenären erhåller ackord, är nämligen stundom större än ackordsvinsten.

En ackordsuppgörelse torde i regel avse skulder till leverantören i samband med köp av omsättnings- och anläggningstillgångar samt skulder, föranledda av att gäldenären tagit olika tjänsteprestationer i anspråk. Om gäldenären drivit rörelse eller om han idkat jordbruk eller skogsbruk med bokföringsmässig inkomstredovisning, har han kunnat tillgodoföra sig avdrag för kostnaderna, trots att de därav föranledda skulderna inte betalats. Om fråga varit om anläggningstillgångar, har avdrag kunnat erhållas vid taxe-

ringen i form av värdeminskkningsavdrag. Det framstår då som rimligt, att eventuell ackordsvinst beskattas. Annat är förhållandet, om inkomsten av gäldenärens förvärvskälla vid taxeringen beräknas enligt den s. k. kontantprincipen. Gäldenären har då inte fått avdrag för kostnader, som ej är betalade, och bör därför inte heller beskattas för ackordsvinsten.

Av det nu sagda skulle följa, att fråga om beskattning av ackordsvinst endast skulle uppkomma beträffande dylik vinst i inkomstslaget rörelse och i inkomstslaget jordbruksfastighet, om inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i något fall godtagits beträffande inkomstslaget annan fastighet, skulle en beskattning av ackordsvinst kunna bli aktuell även i sådan förvärvskälla. Men ackordsuppgörelsen kan även avse lån, som gäldenären erhållit för sin rörelse eller sitt jordbruk och som han kan ha använt för olika ändamål, såsom för anskaffande av omsättnings- och anläggningstillgångar och för bestridande av driftkostnader av olika slag. Även vinster på grund av att dylika lån helt eller delvis efterskänkts måste beskattas på samma sätt som då fråga är om efterskänkta varuskulder. I dylikt fall har avdragsrätt för kostnaderna förelegat, även om inkomsten av förvärvskällan hos gäldenären beräknats enligt kontantprincipen. Kostnaderna har betalats med anlitande av de lånade medlen. I princip borde då eventuell ackordsvinst, avseende ifrågavarande skuld, beskattas, trots att kontantprincipen tillämpats vid inkomstberäkningen. En regel av innebörd, att ackordsvinst skall beskattas under förutsättning att avdrag erhållits för kostnader, som bestrids med anlitande av de lånade medlen, är dock inte praktikabel. Då en beskattning av ackordsvinst i förvärvskälla, där inkomsten beräknas enligt kontantprincipen endast i sällsynta undantagsfall kan antagas vara motiverad, har utredningen för sin del stannat för att inte föreslå beskattning av ackordsvinst i sådan förvärvskälla. Detta hindrar givetvis inte att avdragsrätt för förlust på grund av ackord kan föreligga för borgenären, nämligen om förlusten är att hänföra till driftkostnad i dennes verksamhet.

Enligt utredningens förslag skall sålunda ackordsvinst, som uppkommer i förvärvskälla, där inkomsten vid taxeringen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, utgöra skattepliktig intäkt.

Det är emellertid inte alla vinster på grund av efterskänkta skulder, hänförliga till rörelse eller jordbruk med bokföringsmässig redovisning, som skall beskattas. Om en rörelseidkare lånar medel för sin rörelse av en person, t. ex. en släkting, med vilken han inte har några affärsförbindelser, och lånet helt eller delvis efterskänkes, kan den därigenom uppkomna vinsten för rörelseidkaren inte beskattas som inkomst. Det är i dylikt fall fråga om en gåva. Detsamma gäller, då efterskänkandet av fordringen har formen av ett aktieägarettillskott, för vilket givaren, såsom tidigare framhållits, inte er-

håller avdrag. En förutsättning för att en ackordsvinst skall inkomstbeskattas bör därför vara, att borgenären är berättigad erhålla avdrag vid inkomsttaxeringen för den förlust, som ackordet inneburit för honom. En bestämmelse av denna innebörd bör inte medföra några större svårigheter vid den praktiska tillämpningen. Det torde höra till undantagsfallen, att omständigheterna är sådana, att borgenären icke är berättigad till avdrag för förlusten. Den uppkomna fordringen har i sådana fall inte haft sin grund i affärsförhållanden parterna emellan. Gälldenären bör därför i regel kunna avgöra, om borgenären är berättigad till avdrag för förlusten eller ej. Det får också antagas, att borgenären meddelar gälldenären, om han inte erhåller avdrag. Med hänsyn till det nu sagda bör det få ankomma på gälldenären att angiva, när skattskyldighet för ackordsvinst inte föreligger av den anledningen att borgenären icke erhåller avdrag för förlusten. Är borgenären inte skattskyldig här i riket, får frågan om avdragsrätten bedömas efter samma grunder, som om fråga varit om här i riket skattskyldig. Har fordrings- och skuldförhållandet uppkommit på grund av affärsförbindelser parterna emellan, kan presumeras, att avdragsrätt skulle ha förelegat för borgenären, om denne varit här skattskyldig.

Även om ackordsvinst beskattas hos gälldenären, kan det i vissa fall från beskattningssynpunkt vara fördelaktigare för de berörda företagen att efterskänkandet av skulden bedömes som ackord och inte som öppet koncernbidrag enligt utredningens förslag. Avdrag för öppet koncernbidrag medges nämligen inte, om mottagaren är skattskyldig för utdelning från givaren. Någon motsvarande begränsning i fråga om avdragsrätten föreligger inte, då fråga är om förlust å fordringar.

Fråga om ackord uppkommer i regel endast när gälldenären är insolvent, d. v. s. när fordringen är osäker. Föreligger intressegemenskap mellan borgenär och gälldenär, kan emellertid borgenären efterskänka en fordran helt eller delvis i syfte att tillföra gälldenären vinstmedel, utan att detta är betingat av att gälldenären är på obestånd. I dylika fall kan, om den efterskänkta fordringen uppkommit vid affärstransaktioner mellan parterna, efterskänkandet vara att anse som en rabatt, som är avdragsgill vid borgenärens taxering och givetvis även utgör skattepliktig intäkt för mottagaren. Den efterskänkta fordringen kan vidare vara att bedöma som ett sådant koncernbidrag, som är att anse som driftkostnad. Det är emellertid inte i någotdera fallet fråga om ackord. Kan vinstöverföringen inte betraktas som driftkostnad, bör därför avdragsrätt inte föreligga med mindre förutsättningar för öppet koncernbidrag enligt utredningens förslag är för handen. Vinstöverföringen kan — om den inte utgör öppet koncernbidrag — vara att anse som förtäckt utdelning, om den sker från dotter- till moderbolag eller som aktieägarettillskott, om den sker i motsatt riktning.

Om intressegemenskap råder mellan borgenär och gälldenär och efter-

skänkandet av skuld har sin grund enbart i intressegemenskapen, bör således inte föreligga avdragsrätt för borgenären och ej heller skatteplikt för ackordsvinsten för gäldenären, med mindre förutsättningar för öppet koncernbidrag föreligger. Stundom kan det givetvis vara svårt att avgöra, om efterskänkandet av skulden beror på intressegemenskap eller har föranletts av affärsmässiga skäl. Har även andra borgenärer lämnat ackord i motsvarande utsträckning, kan man förutsätta, att efterskänkandet av skulden beror på affärsmässiga överväganden. Motsvarande bör även gälla, om gäldenären uppenbarligen är på obestånd. I dylika fall bör avdragsrätt föreligga för borgenären och skatteplikt för gäldenären, därest omständigheterna i övrigt är sådana att fråga är om driftkostnad för borgenären.

Sammanfattningsvis föreslår utredningen sålunda, att ackordsvinst skall utgöra skattepliktig intäkt för gäldenären om borgenären är berättigad erhålla avdrag för förlusten. Om intressegemenskap råder mellan borgenär och gäldenär, skall dock — om förutsättningar för öppet koncernbidrag inte är för handen — avdragsrätt respektive skatteplikt inte föreligga, med mindre även andra borgenärer lämnat ackord i motsvarande omfattning eller gäldenären uppenbarligen är på obestånd.

Vinstöverföring genom prissättning m. m.

Nuvarande läge

Såsom tidigare framhållits tillåter nuvarande skatteregler en viss vinstöverföring mellan företag via prissättningen å varor och tjänster. Ingripande göres först när avvikelser från normal prissättning är avsevärd. Då två företag, mellan vilka intressegemenskap råder, driver affärer sinsemellan, står företagen i regel i sådant organisationsförhållande till varandra, att en vinstöverföring via prissättningen inte kan sägas utgöra ett kringgående av gällande regler om kedjebeskattnings. Det kan då synas naturligt att godkänna sådan vinstöverföring vid inkomsttaxeringen, därest inte någon kommuns rätt trädes för nära. Det är efter den principen bestämmelsen i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen kan sägas vara utformad.

Lagstiftaren har sålunda accepterat, att de priser, som tillämpas vid affärer mellan intressentföretag, får avvika från de i allmänhet gällande priserna. Men om avvikelser blir alltför stora, kan det inte längre sägas vara fråga om en prissättning vid affärer sinsemellan. Det blir i stället fråga om en vinstdisposition; en vinstöverflyttning, som skett i form av ett onormalt pris på varor eller tjänster. För dylik vinstdisposition föreligger inte avdragsrätt för givaren och normalt ej heller skattskyldighet för mottagaren, därest avvikelser i prissättningen inte beror av affärsmässiga skäl. Frågan är då var gränsen går mellan, å ena sidan, tillåten avvikelser vid prissättning och, å andra sidan, vinstdisposition.

Såsom förut framhållits har allmänna ombudet hos mellankommunale

prövningsnämnden tidigare uttalat, att enligt hans mening en halvering eller fördubbling av gällande marknadspriser är godtagbar. Detta visar, att man i fråga om prissättning mellan intressentföretag i beskattningshänseende accepterat en avsevärd avvikelse från marknadspriset. Mot en sådan praxis synes från fiskal synpunkt i regel inte vara något att erinra, så länge fråga är om affärer mellan företag, som båda har sitt säte här i riket. I de fall en avvikelse i prissättningen kan godtagas vid taxeringen, torde nämligen, som redan framhållits, företagen stå i ett organisationsförhållande till varandra. Det förutsättes dock, att fråga inte är om sådana åtgärder som att mellan intressentföretag sälja och återköpa tillgångar avsedda för stadigvarande bruk i det ena företags verksamhet och att därvid avväga prissättningen så att fördelar i avskrivningshänseende vinnes. Sådana åtgärder kan inte godkännas i beskattningshänseende; jfr punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Det är i dylikt fall inte fråga om prissättning vid affärer i egentlig mening.

Om avvikelse sker från marknadspriset, kan detta få till följd att vinst, som skulle beskattas i en kommun, överflyttas till en annan kommun. Genom bestämmelsen i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen har lagstiftaren sökt förhindra, att sådan vinstöverföring sker i alltför stor omfattning. Men särskild åtgärd i fråga om kommunaltaxeringen vidtages först när avvikelsen från marknadspriset är så stor, att inkomsten *i avsevärd mån* kommit att redovisas inom annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats, om intressegemenskap inte funnits.

Bortser man från konsekvenserna vid kommunaltaxeringen, kan en vinstöverföring mellan intressentföretag, vilka båda är svenska företag, medföra lättnader i beskattningshänseende för företagen tillsammans endast i de fall, då det mottagande företaget redovisar förlust eller beskattas enligt en lägre skattesats än det givande företaget, t. ex. då fråga är om vinstöverflyttning från ett aktiebolag till en ekonomisk förening. Även om det förhållandet, att aktiebolag och ekonomiska föreningar beskattas till statlig inkomstskatt efter olika procentsatser talar mot att tillåta en resultatutjämning mellan dylika företag, har dock utredningen, som framgår av det föregående, inte velat skattemässigt motverka en vinstöverföring från aktiebolag till förening. En vinstöverföring i syfte att täcka förluster har utredningen i det föregående accepterat, då fråga är om moderföretag och helägt dotterföretag. Om intressegemenskapen företagen emellan inte är sådan, att man kan betrakta företagen som en och samma skattskyldig, framstår däremot en möjlighet till förlustutjämning inte som lika självklar.

Vad nu sagts gäller vinstöverföring mellan svenska företag. Läget blir ett annat, då vinstöverföring sker till utlandet. Det ligger i sakens natur, att man i dylikt fall måste tillse att svenska beskattningsintressen inte trädes för när. Såsom nuvarande bestämmelse i 43 § kommunalskattelagen utformats, skall dock ingripande mot vinstöverföring till utlandet via prissätt-

ningen göras först, om inkomsten hos det svenska företaget blivit avsevärt lägre än den eljest skolat bli.

Dubbelbeskattningssakkunniga har, som tidigare framhållits, i sitt år 1962 avgivna betänkande (SOU 1962: 59) föreslagit en ändrad lydelse av 43 § kommunalskattelagen. De sakkunniga konstaterade, att bestämmelsen i sistnämnda paragraf utgör en direkt motsvarighet till dubbelbeskattningsavtalens regler i fråga om inkomstöverflyttningar mellan integrerade företag. Den nuvarande bestämmelsen i 43 § har emellertid en mera restriktiv utformning än avtalsreglerna och inskränker därmed för Sveriges vidkommande dessas räckvidd. Enligt 43 § kräves nämligen, konstaterar de sakkunniga, för att där åsyftade transaktioner — onormal prissättning, för höga eller för låga räntor etc. — skall föranleda omräkning av inkomsten, att denna blivit avsevärt lägre än den eljest skolat bli. Detta krav innebär, framhöll de sakkunniga vidare, att även ganska betydande avvikelser från det verkliga resultatet av rörelsen torde kunna passera, medan däremot skattemyndigheterna i de länder, med vilka dubbelbeskattningsavtalen slutits, i regel inte är underkastade motsvarande begränsningar utan kan fullt ut utnyttja de befogenheter avtalen inrymmer. De sakkunniga föreslog, att ordet »avsevärt» skall utgå ur lagtexten och att paragrafen och dess anvisningar i övrigt underkastas vissa jämkningar i syfte att närmare anpassa texten till den internationellt vedertagna. Härigenom skulle även bli klarlagt, att bestämmelserna avser icke blott inkomstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag utan även sådana överföringar från svenska moderbolag till utländska dotterbolag. De sakkunniga tillade, att en betydelsefull begränsning alltjämt ligger däri, att myndigheterna skall göra sannolikt, att det föreligger en annan prissättning än den i allmänhet gällande eller eljest en avvikelse från vad som är brukligt i affärsförbindelser mellan fristående företag.

Även då det gäller bestämmelsen i 57 § 3 mom. har betänkligheter framförts mot att ingripande — i detta fall beträffande kommunaltaxeringen — skall göras först när avvikelsen i fråga om prissättningen är avsevärd. Vid remissbehandlingen av det betänkande, som låg till grund för prop. 1963: 84 angående ändrade skatteregler för fördelning mellan olika kommuner av vattenkraftverkens inkomster, framhölls bl. a., att det iakttagits att — då intressegemenskap föreligger mellan kraftproducerande företag och deras kunder — överskott av rörelse redovisats inom annan kommun än eljest vederbort på grund av onormal prissättning. Det ifrågasattes därför, om inte större möjligheter borde finnas att i skatteavseende korrigera en dylik onormal prissättning. Departementschefen framhöll i propositionen, att bestämmelsen i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen, som här åsyftades, gällde icke blott för kraftföretagen utan hade generell räckvidd för alla slag av rörelse. Han kunde därför inte förorda, att särskilda regler i detta

hänseende skulle gälla för kraftproducenterna och deras kunder. Departementschefens uttalande har därefter föranlett ett par motioner vid samma års riksdag (nr 636 i första kammaren och nr 791 i andra kammaren), i vilka frågan ånyo berörts och hemställts om utredning samt förslag till ändrad lydelse av nyssnämnda lagrum. I motionerna framhölls bl. a., att det var en allmän uppfattning att den nuvarande regeln gav ett alltför stort utrymme åt icke alldeles riktiga överflyttningar av inkomsten och då icke minst genom en för låg prissättning på den elektriska kraften. Vid sin behandling av frågan har riksdagen hänvisat till den förevarande utredningen.

Av det sagda framgår således, att den nuvarande lydelsen av 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen inte ansetts vara från alla synpunkter tillfredsställande.

Utredningens ställningstagande

Det ligger i sakens natur att såsom bestämmelserna i förenämnda paragrafer utformats myndigheternas möjligheter att ingripa mot obehöriga vinstöverföringar mången gång är tämligen begränsade. Det kan ofta vara svårt att avgöra vad som skall anses utgöra det »i allmänhet gällande» priset för varan eller tjänsten i fråga. Själva utgångspunkten för bedömningen är med andra ord inte alltid möjlig att fixera. Priset på en vara eller en tjänst bestämmes som bekant av bl. a. tillgången och efterfrågan på densamma. Åtskilliga faktorer inverkar därvid på prissättningen, däribland sådant som konkurrensläget på platsen eller inom branschen över huvud taget. Det är därför helt naturligt, att stora variationer i prissättningen måste förekomma. Ofta kräves en mera ingående branschkönnedom än beskattningsmyndigheterna kan besitta för att avgöra vad som kan sägas vara normalpriset. Bevisbördan åligger beskattningsmyndigheterna, och enligt gällande regler ankommer det på dem dessutom att visa, att prissättningen i det aktuella fallet *avsevärt* avvikit från det i allmänhet gällande priset.

Flera skäl kan åberopas för att underlåta att i större omfattning än hittills reglera frågan om prissättningens inverkan på inkomstberäkningen hos företag, som står varandra nära. Den osäkra utgångspunkt för bedömningen som ett antaget »normalpris» enligt det förut sagda utgör är ett sådant skäl. I detta sammanhang kan också erinras om den kritik, som riktade sig gentemot den av 1918 års riksdag antagna bestämmelsen mot oriktig inkomstredovisning på grund av onormal prissättning och som hade till följd, att bestämmelsen blev upphävd redan innan den börjat tillämpas. Kritiken åsyftade bland annat den ifrågavarande bestämmelsens ömtåliga innebörd och faran för dess missbrukande. Ett skäl som detta kan givetvis fortfarande åberopas.

Svårigheten att generellt bedöma vad som skall anses vara normalt pris för en vara eller tjänst bör dock enligt utredningens mening inte tillmätas en sådan avgörande betydelse, att man vid inkomsttaxeringen alltid godtar

den prissättning som tillämpats. I regel torde det utan alltför omfattande utredningar vara möjligt för beskattningsmyndigheterna att visa vad som är det i allmänhet gällande priset samt att med utgångspunkt härifrån fastställa den prissättning, som i det enskilda fallet kan godtagas. En bestämmelse av innebörd att även vid affärer mellan intressentföretag skall tillämpas samma prissättning, som vid affärer med utomstående, bör därför vara praktikabel även om efterlevnaden av en dylik bestämmelse ställer större krav på kontroll från myndigheternas sida än nu gällande regler. Då båda intressentföretagen är svenska företag kan övervägas, att liksom nu tillåta en viss avvikelse från normalpriset vid taxeringen till statlig inkomstskatt och göra justering vid kommunaltaxeringen i de fall företagen taxeras i olika kommuner. Detta innebär att man, liksom för övrigt enligt gällande regler, får två gränsdragningar mellan tillåten och icke tillåten prissättning, nämligen dels vid den statliga taxeringen, dels vid kommunaltaxeringen, när fråga är om skilda kommuner. Vissa skäl talar visserligen för att man bör tillämpa samma vinstberäkning vid såväl statlig som kommunal taxering. Om man i princip godtager en felaktig prissättning, kan detta nämligen utnyttjas för att åstadkomma en dold förmögenhetsöverflyttning mellan företag, av vilka t. ex. det ena äges av en fader och det andra helt eller delvis av hans barn. En onormal prissättning har i och för sig samma inverkan på inkomstredovisningen för det företag, som avstår vinst, som ett obehörigt avdrag eller en för låg inkomstpost, och det är naturligt att man vägrar avdrag för vinstöverföringen hos det givande företaget. Enligt utredningens mening är det dock nödvändigt att utforma reglerna så att de medger en smidig tillämpning.

Utredningen förordar därför, att sådan avvikelse från normal prissättning, som enligt nuvarande bestämmelser tillåtes utan att föranleda tillämpning av 57 § 3 mom. kommunalskattelagen, även i fortsättningen skall accepteras vid inkomsttaxeringen. Är avvikelsen i fråga om prissättningen större, d. v. s. avvikelsen i prissättningen har medfört att ett företags vinst i avsevärd mån redovisats hos ett annat företag, skall ingripande däremot ske vid såväl statlig som kommunal taxering. I sistnämnda fall skall de båda företagen beskattas för den vinst, som skulle ha redovisats, om normal prissättning tillämpats vid affärer företagen emellan.

Enligt utredningens mening bör i enlighet med det sagda omräkning av inkomsterna ske, när avvikelsen från normal prissättning varit avsevärd och den härav föranledda vinstöverföringen inte varit oväsentlig. Det är således två bedömningar som måste göras. I första hand gäller det att bedöma i vilken omfattning den tillämpade prissättningen avviker från den normala. Här är fråga om det relativa förhållandet mellan det faktiska priset och normalpriset, inte om skillnaden i absoluta tal. Någon allmängiltig procent-sats, liknande den som tidigare förordats av allmänna ombudet hos mellan-

kommunala prövningsnämnden, torde inte kunna anges. De sedvanligen godtagbara prisvariationerna torde variera inom olika branscher, varjämte avvikelserna i det enskilda fallet kan vara affärsmässigt betingade. Kan det konstateras, att en i och för sig avsevärd avvikelse från normal prissättning föreligger, måste emellertid, för att en omräkning över huvud taget skall kunna ifrågakomma, dessutom — såsom ett andra led i bedömningen — fastslås, att den vinstöverföring, som föranletts av den avvikande prissättningen, inte framstår som oväsentlig. Här avser bedömningen i första hand vinstöverföringens absoluta storlek. Vad som härvidlag skall bedömas såsom väsentligt eller oväsentligt är givetvis beroende på arten och omfattningen av den eller de affärer varom fråga är.

De nu angivna principerna för bedömningen kan givetvis leda till konsekvenser som kan förefalla i någon mån egendomliga. Avser de verkställda affärstransaktionerna enstaka eller några få enheter, kan vinstöverföringen framstå som relativt sett oväsentlig, trots att en i och för sig avsevärd avvikelse från normal prissättning föreligger. En omräkning av de berörda företagens inkomster skall här inte ske. Avser affärerna större kvantiteter av mindre enheter, t. ex. förbrukningsartiklar av olika slag, kan å andra sidan en väsentlig vinstöverföring ha ägt rum, även om avvikelserna i prissättningen inte kan betecknas som avsevärd. Inte heller skall i ett dylikt fall omräkning ske. Dessa konsekvenser följer emellertid av att det enligt utredningens förslag är den relativa storleken av avvikelserna från normal prissättning som i första hand skall vara utgångspunkt för bedömningen. Med hänsyn till svårigheterna att fastställa vad som i det enskilda fallet är att anse som normal prissättning har utredningen, såsom nämnts, stannat för att förorda att omräkning i normalfallet skall ske först när avvikelserna i fråga om prissättningen är avsevärd. I vissa fall — till vilka utredningen återkommer i det följande — måste dock omräkning av inkomsterna ske så snart avvikelserna från normal prissättning kan påvisas.

Med hänsyn dels till den utjämning som successivt sker i fråga om den kommunala utdebiteringen, bl. a. genom övergång till storkommuner, dels till den kommunala skattens minskade betydelse i förhållande till den statliga inkomstskatten, har risken för vinstöverflyttningar i syfte att nå lättnader i kommunalbeskattningen i viss mån minskat. Det borde därför knappast vara anledning att skärpa bestämmelserna enbart för att tillgodose kommunintressena. Vissa skäl har dock föranlett utredningen att likväl föreslå ökade möjligheter till ingripande från kommunernas och beskattningsmyndigheternas sida.

Även om skillnaden i den kommunala utdebiteringen inte utgör samma lockelse till vinstöverföring mellan kommuner som tidigare, betyder detta dock inte att frågan om rätt beskattningssort numera helt saknar betydelse. Framställningarna rörande kraftverkskommunernas skatteunderlag visar

detta. Beskattningsfrågan torde ofta få särskild betydelse, då den verksamhet, som ett företag bedriver inom kommunen, avser att utnyttja värdefulla naturtillgångar, men verksamhetens verkliga avkastning redovisas av ett annat företag, i regel moderföretaget, med fasta driftställen i andra delar av landet. De naturtillgångar, som det i främsta rummet gäller, är vattenkraft som användes för produktion av elektrisk kraft, järn och kol med mera dylikt, som utvinnes genom gruvdrift och annan bergshantering samt växande skog, som avverkas eller avyttras i samband med skogsbruk. Avkastningen av dessa slag av naturtillgångar uppgår icke sällan till betydande storlek. Den skattekraft, som dessa värden representerar, kommer stundom inte alls eller blott till obetydlig del den eller de kommuner tillgodo, där naturtillgångarna är belägna, eftersom de företag, som bedriver utvinningen på platsen, på grund av den med huvudföretaget avtalade prissättningen å produkterna i fråga redovisar ingen eller endast liten vinst i sin verksamhet. Vad nu sagts kan också tänkas förekomma, om den i kommunen bedrivna verksamheten avser utnyttjande av sådana beståndsdelar av fastighet som sten, torv, grus, lera och dylikt, under förutsättning att verksamheten är av större omfattning och inte bara utgör binäring i jordbruk.

Utredningen har övervägt att föreslå ökade möjligheter till ingripande enligt 57 § 3 mom. kommunalskattelagen endast i de fall, då kommuner med naturtillgångar inom sina gränser berövas det beskattningsunderlag, som ligger i vinsten på utnyttjandet av dessa. Utredningen har dock inte ansett sig kunna förorda en dylik utformning av bestämmelserna. Utredningen föreslår i stället, att — om vinstöverföring sker mellan företag som taxeras i olika kommuner — det mottagande företaget alltid skall beskattas i givareföretagets kommun för skälig del av den redovisade inkomsten, som svarar mot vinstöverföringen. Den nuvarande bestämmelsen i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen kvarstår sålunda, men ingripande med stöd av denna bestämmelse skall enligt utredningens förslag kunna ske redan, om den tillämpade prissättningen uppenbarligen avviker från de i allmänhet gällande priserna och härigenom en icke oväsentlig vinstöverföring ägt rum till annan kommun.

Bestämmelsen i 57 § 3 mom. kan således, då en inte oväsentlig vinstöverföring skett, enligt utredningens förslag bli tillämplig i sådana fall, trots att avvikelser från normal prissättning inte ansetts vara avsevärd. Har avvikelser från normal prissättning varit avsevärd och den härav föranledda vinstöverföringen inte oväsentlig skall, som redan framhållits, företagen — efter omräkning av inkomsterna — beskattas för den vinst, som skulle ha redovisats om normal prissättning tillämpats vid affärer dem emellan.

Regler av det slag, som nyss förordats, ger enligt utredningens mening

beskattningsmyndigheterna möjlighet att ingripa mot vinstöverföringar via prissättningen, där en sådan överföring inte är godtagbar från fiskal synpunkt. Det hindrar inte, att beskattningsmyndigheterna i vissa fall kan och bör godtaga relativt stora avvikelser i fråga om prissättning, t. ex. då fråga är om moder- och helägt dotterbolag. En smidig tillämpning av bestämmelserna bör här eftersträvas. Det åligger myndigheterna att göra sannolikt, att det föreligger en prissättning, som inte är godtagbar.

Det nu sagda gäller vinstöverföringar via prissättningen mellan svenska företag. Förhållandet blir ett annat, när fråga är om prissättning vid affärer med utländska företag.

Såsom tidigare framhållits har dubbelbeskattningssakkunniga föreslagit en ändrad lydelse av 43 § kommunalskattelagen. Även enligt utredningens mening finnes fog för att bestämmelserna bringas i bättre överensstämmelse med de regler, som intagits i åtskilliga dubbelbeskattningsavtal. Om den vinstöverflyttning, som via prissättningen sker till utlandet, inte anses godtagbar från fiskal synpunkt, bör det i princip vara samma bedömning, oavsett om vinstöverföringen sker till ett utländskt moderbolag eller till ett utländskt dotterbolag. Sannolikheten för att fråga är om vinstdisposition är dock 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 erhålles 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 framför allt under uppbyggnadsskedet. I den mån den låga prissättningen är nödvändig för att ge dotterbolaget täckning för dess löpande kostnader, kan någon erinran mot prissättningen inte göras. Moderbolaget skulle haft samma kostnader, om försäljningen skett utan dotterföretaget såsom mellanhand. Utredningen har därför övervägt möjligheten att behålla uttrycket »avsevärt» i 43 §, såvitt gäller affärer med utländskt dotterföretag, men har icke velat föreslå en sådan utformning av bestämmelserna. Även om en låg prissättning vid affärer med utländska dotterbolag i vissa fall måste godtagas vid inkomsttaxeringen, torde dock några berättigade invändningar knappast kunna göras mot regler avsedda att förhindra skattemässiga vinstöverföringar via prissättningen. Det kan inte vara befogat, att svenska företag t. ex. skall kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i anläggningstillgångar i utlandet genom överföring av obeskattade vinstmedel.

Bestämmelsen i 43 § synes därför i princip kunna utformas enligt dubbelbeskattningssakkunnigas förslag. Borttagandet av ordet »avsevärt» innebär inte, att en låg prissättning gentemot ett utländskt dotterbolag skulle vara

utesluten. Den låga prissättningen behöver inte innebära att moderbolagets inkomst blivit lägre än den eljest skulle ha blivit. Vinsten skulle kanske ha blivit lika låg, om försäljningen skett utan dotterbolaget som mellanhand. Då det, som dubbelbeskattningssakkunniga påpekat, ankommer på beskattningsmyndigheterna att göra sannolikt, att prissättningen innebär en obehörig vinstöverföring, torde någon risk knappast föreligga för att en prissättning, som är motiverad av moderbolagets eller dotterbolagets speciella förhållanden, skulle underkännas.

Prissättningsreglernas utformning och tillämpning

Utredningen föreslår att de bestämmelser, som reglerar den vinstöverföring, som får ske via prissättningen å varor och tjänster, intages i 43 § under 1 mom. Då det gäller näringsidkare, vilka båda är skattskyldiga här i riket, godtages prissättningen vid inkomsttaxeringen, om den inte avsevärt avviker från den, som skulle ha tillämpats mellan två av varandra oberoende företag. Detta innebär, att man via prissättningen även godtar en viss vinstöverföring från dotterbolag till moderbolag med avdragsrätt för dotterbolaget och skattskyldighet för moderbolaget. En sådan rätt till vinstöverföring synes, som redan framhållits, vara godtagbar, om moderbolaget inte är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget. Om beskattningen sker hos moder- eller dotterföretaget kan vara av underordnad betydelse. Annat är förhållandet, om moderbolaget är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget. I dylikt fall står vinstöverföringen i strid med gällande regler om kedjebeskattnig. Det bör därför i författningstexten utsägas, att vinstöverföring via prissättningen med avdragsrätt för dotterbolaget är tillåten endast under förutsättning att moderföretaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterföretaget. I de fall då vinstöverföring sker via prissättningen, torde dock aktierna i dotterföretaget i regel utgöra organisationsaktier för moderföretaget och moderföretaget i följd därav vara frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterföretaget. Är moderföretaget emellertid skattskyldigt för utdelning från dotterföretaget, är även vinstöverföring via prissättningen att anse som utdelning, för vilken dotterbolaget inte erhåller avdrag men för vilken moderföretaget ändock beskattas.

Den vinstöverföring som via prissättningen sker från svenskt dotterbolag till utländskt moderbolag är att anse som utdelning. Bestämmelserna om kupongskatt blir tillämpliga i fråga om sådan utdelning. Någon uttrycklig bestämmelse härom är enligt utredningens mening inte erforderlig. Enligt de av utredningen föreslagna bestämmelserna tillåtes alltså inte någon skattefri vinstöverföring till utlandet via prissättningen.

Fråga huruvida vinstöverföring via prissättningen å varor och tjänster

är att anse som förtäckt utdelning uppkommer givetvis även i andra fall än de nu nämnda, t. ex. då aktierna i ett bolag äges av fysiska personer eller av ett handelsbolag och affärstransaktioner förekommer mellan bolaget och aktieägarna. Som princip gäller, att vinstöverföring med avdragsrätt för givaren inte är tillåten i någon form, då mottagaren är skattskyldig för utdelning från givaren (här bortses från 1960 års provisoriska bestämmelser angående aktieutdelning).

Enligt utredningen bör — såsom dubbelbeskattningssakkunniga gjort i sitt förslag till lagtext — närmare anges innebörden av den intressegemenskap som här avses. Dylik intressegemenskap föreligger således, när någon av de näringsidkare, mellan vilka avtal träffats, är ekonomiskt intresserad i eller kan öva inflytande på den andres företag. Därmed åsyftas såväl det fall, att det ena företaget direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av det andra företaget eller äger del i dettas kapital som det fall att samma (fysiska) personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av båda företagen eller äger del i dessas kapital.

Intressegemenskap av det slag, som här avses, kan förefinnas mellan enskilda firmor och mellan handelsbolag. Om avvikelse från normala villkor förekommer vid affärer mellan dylika företag och avvikelserna inte är be- tingad av affärsmässiga skäl, kan den inkomstöverföring, som äger rum, vara att anse som gåva. Då fråga är om gåva, skall omräkning av inkomsterna i princip alltid ske.

I det föregående har främst behandlats frågan om avvikelse i prissättningen beträffande varor. Motsvarande skall emellertid gälla även i fråga om den ersättning, som utgår för tjänsteprestationer mellan intressentföretag. Det kan vara fråga om t. ex. transporttjänster, såsom då i en koncern ingår såväl ett rederiföretag som ett industriföretag och rederiföretaget befraktar varor för det andra företagens räkning. Beträffande tjänsteprestationer bör, såvitt gäller företag inom landet, viss avvikelse ifrån vad som kan betecknas som en normal ersättning kunna godtagas på samma sätt som när fråga är om prissättning å varor. Även i fråga om tjänsteprestationer bör det ofta vara möjligt att med någorlunda säkerhet bestämma den ersättning, som skulle ha tillämpats mellan av varandra oberoende företag, t. ex. då fråga är om transporttjänster eller andel i administrationskostnader. När det gäller tjänster av mera speciell art, är det naturligtvis ofta icke möjligt för beskattningsmyndigheterna att fastställa vad som skall anses vara normal prissättning. Det måste därför åligga företagen att, då så anses erforderligt, lämna en tillfredsställande motivering för ersättningens storlek i sådana fall.

Frågan om hur ersättning i form av ränta skall behandlas i detta sammanhang skall av utredningen behandlas i ett senare avsnitt.

Utredningens förslag innebär, att en viss vinstöverföring via prissätt-

ning å varor och tjänsteprestationer skall kunna godtagas vid inkomst-taxeringen beträffande här i riket skattskyldiga, om mottagaren inte är skattskyldig för utdelning från givaren och överföringen inte är att anse som gåva, för vilken gåvoskatt skall erläggas. Att viss vinstöverföring godtages via prissättningen å varor och tjänster beror emellertid främst på praktiska skäl. Det är önskvärt att undvika tvister i fråga om riktig prissättning i de fall, då en avvikelse inte har någon betydelse från fiskal synpunkt. Det ligger i sakens natur att ingripande mot oriktig prissättning måste göras, om den oriktiga prissättningen utnyttjas i skatteundandragande syfte. Detta kan ofta vara fallet t. ex. då företagen har olika räkenkapsår eller då intressegemenskapen uppstått först under beskattningsåret.

Såsom utredningen framhållit föreligger stundom svårigheter att avgöra vad som är att anse som normal prissättning. Det är heller inte möjligt att närmare precisera, när en avvikelse från normal prissättning bör godtagas som affärsmissigt betingad eller när avvikelsen skall anses vara avsevärd. Den omräkning av vinsterna, som förutsättes skola ske i vissa fall, är ofta besvärlig och tidskrävande. Stundom kan en taxeringsrevision bli erforderlig. Enligt utredningens mening bör det därför inte ankomma på taxeringsnämnderna att göra dessa bedömanden och beräkningar. Liksom för närvarande gäller beträffande bestämmelsen i 57 § 3 mom. bör tillämpningen av de av utredningen föreslagna bestämmelserna i 43 § 1 mom. ligga hos prövningsnämnderna. Om en taxeringsnämnd anser anledning föreligga till omräkning av inkomster på grund av de föreslagna stadgandena, bör det åligga nämnden att göra skriftlig anmälan härom till taxeringsintendenten, som — om han finner anledning därtill — gör framställning hos prövningsnämnden. Genom ett sådant förfaringssätt erhålles en mera likformig bedömning och en noggrannare prövning. Såsom utredningen tidigare understrukit bör en smidig och försiktig tillämpning av bestämmelserna eftersträvas.

Överflyttning av dolda reserver

Då utredningen i det föregående behandlat frågan om prissättningen vid affärer mellan intressentföretag, har utredningen icke avsett sådana fall när anläggningstillgångar av organisatoriska skäl flyttas från ett företag till ett annat samtidigt med den verksamhet, vari de ingår. I sådana fall överflyttas i regel tillgångarna till bokförda värden. Dessa värden understiger oftast de faktiska saluvärdena, och överflyttningen sker sålunda till onormala priser. En sådan överflyttning av dolda reserver godtages i regel i praxis, då överflyttning sker mellan moder- och dotterföretag eller mellan bolag med samma ägare, även om frågan inte synes ha prövats i högsta instans. Inte heller vid överflyttningar i andra fall såsom mellan ekonomiska föreningar föran-

leder en överföring av dolda reserver någon åtgärd från beskattningsmyndigheternas sida, om överflyttningen är föranledd av organisatoriska skäl. Om teckning av aktier i ett bolag sker genom tillskott av annan egendom än penningar, godtages likaså i regel att apportegendomen undervärderas och att bolaget på detta sätt tillföres dolda reserver. Vid överlåtelse i annat fall av enstaka tillgång bör däremot enligt utredningens mening en omräkning i princip ske om det avtalade priset i avsevärd grad avviker från normal prissättning.

I den praxis som sålunda gäller i fråga om överförande av dolda reserver avser utredningen icke att göra någon ändring. För att överföringen skall kunna ske utan skattekonsekvenser för givare och mottagare torde dock krävas, att överföringen inte utgör ett led i åtgärder som syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera företaget eller för någon, med vilken ettdera företaget är i intressegemenskap. En överföring av dolda reserver bör därför i regel inte godtagas med mindre intressegemenskapen bestått under hela beskattningsåret för båda parterna.

En förutsättning för att överflyttning av dolda reserver skall godtagas i beskattningshänseende är givetvis att fråga icke är om förtäckt utdelning, som kan bli föremål för beskattning hos mottagaren, eller om gåva, för vilken gåvoskatt skall erläggas.

Anses överföring av dolda reserver enligt vad nu sagts kunna godtagas vid inkomsttaxeringen, skall den omständigheten att företagen har sitt säte i olika kommuner inte föranleda att överföring vägras eller att bestämmelsen i 57 § 3 mom. första stycket blir tillämplig. Överflyttas hela rörelsen behöver överflyttningen inte innebära att givarebolagets kommun förlorar beskattningsunderlag. Det nya bolaget kan fortsätta att driva rörelsen i givarebolagets kommun, även om styrelsen för mottagarebolaget har sitt säte i annan kommun.

Räntebetalning

Överföring av vinstmedel från ett företag till ett annat kan vidare ske i räntesammanhang. Detta kan ske antingen genom erläggande av för hög eller för låg ränta eller ock genom underlåtenhet att uttaga ränta. Ett betingande av för hög eller för låg ränta innebär i princip detsamma som för hög eller för låg prissättning på varor eller tjänstest prestationer.

Även för hög eller för låg ränta kan föranleda beskattning för förtäckt utdelning, om den för höga eller för låga räntan kan anses innebära ett kringgående av reglerna om dubbelbeskattning och kedjebeskattnings av aktiebolags eller ekonomisk förenings utdelade vinstmedel. I likhet med vad som gäller beträffande prissättningen å varor eller tjänster, behöver en låg eller hög ränta inte alltid innebära vinstdisposition.

I vilken mån den utfästa räntan avviker från den normala måste bedö-

mas med utgångspunkt från det allmänna ränteläget för lån av samma slag. Man behöver således beträffande ränta i allmänhet inte räkna med så stora marginaler som vid prissättningen å varor m. m. Storleken av den vinstöverföring, som sker, är därför i regel lättare att precisera, när det gäller onormal ränta än vid onormal prissättning å varor och tjänster, även om man också beträffande ränta stundom måste beakta de särskilda omständigheter, som kan föreligga i ett enskilt fall.

Frågan om möjligheten att räntevägen kringgå reglerna om dubbelbeskattning och kedjebeskattning av aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas utdelade vinstmedel ställs kanske mest på sin spets i de fall, då ett företag utlånar medel till ett annat företag helt räntefritt.

Enligt vedertagen praxis beskattas ett bolag eller en ekonomisk förening, som tillhandahåller en enskild delägare räntefritt lån, för belopp, motsvarande beräknad ränta å lånet (se RÅ 1938 ref. 7). Räntan har tidigare vanligen beräknats till 3 %. Med hänsyn till då rådande allmänna ränteläge fann emellertid riksskattenämnden lämpligt att i en anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna rekommendera en höjning av räntesatsen till 4 %, därest icke särskilda omständigheter föranledde till annat (RN 1957 nr 3: 2).

Tanken bakom den ifrågavarande beskattningen är att, om bolaget eller föreningen i dessa fall inte beskattades för beräknad ränta, skulle detta innebära att delägaren fick möjlighet att, utan att anlita utdelningsvägen, tillgodogöra sig en avkastning, som enligt de nämnda dubbelbeskattningsreglerna också borde ha beskattats hos kapitalets ägare, nämligen det bolag eller den förening, som ställt de utlånade medlen till förfogande. Genom räntefriheten skulle alltså indirekt det första ledet i dubbelbeskattningen undgås. Låntagaren-delägaren behöver däremot inte beskattas, eftersom han, om ränta verkligen hade betingats och erlagts, varit berättigad till avdrag för räntan med belopp motsvarande utdelningen. Däremot beskattas inte en privatperson för beräknad ränta, om han lämnar ett räntefritt lån till annan person. I rättsfallet RÅ 1960: 152 ansågs således räntefritt lån, som en moder lämnat sin hemmavarande son, inte böra föranleda att modern skulle beskattas för beräknad ränta å lånet; och detta trots att invändning gjorts därom, att modern inte skulle varit berättigad till avdrag för periodiskt understöd till den hemmavarande sonen.

Av de olika avgörandena framgår, att om ett dotterföretag räntefritt utlånat medel till sitt moderföretag och moderföretaget är ett sådant företag, som avses i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen respektive 7 § tredje stycket förordningen om statlig inkomstskatt — d. v. s. ett s. k. fåmans- eller familjeföretag, som inte visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna — dotterföretaget skall beskattas för beräknad ränta å de till moderföretaget utlånade medlen. Det nu sagda förutsätter dock att dotterföretaget inte i förhållande till moderföretaget

utgör ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, se t. ex. RÅ 1958: 1865 och 2681, 1959: 312 och 1962: 614.

Om det företag, som erhållit räntefritt lån, inte är skattskyldigt för utdelning från det företag, som lämnat lånet, skall detta senare däremot enligt ifrågavarande praxis inte beskattas för beräknad ränta. Då föreligger nämligen inte sådant missbruk av den eljest gällande friheten från kedjebeskattningsom de nyss åberopade särskilda bestämmelserna avser att motverka.

Det sagda belyses av det principuttalande som av regeringsrätten gjorts i referatmålet RÅ 1954 ref. 22. I regeringsrättens utslag anfördes bl. a. följande.

Att innehavare av fordran underlåter att betinga sig ränta härå utgör icke i och för sig skäl att vid beskattning anse honom hava åtnjutit inkomst till belopp motsvarande skälig ränta. Sådant skäl föreligger endast om genom räntans efterskänkande måste anses hava skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären, som har särskild betydelse i skattehänseende, såsom då överföringen finnes utgöra förtäckt utdelning å aktier eller andelar, för vilken mottagaren är skattskyldig eller av annan särskild grund.

(Referatmålet gällde samma fastighetsförening som i det förut nämnda rättsfallet RÅ 1959: 312 beskattades för beräknad ränta å räntefritt lån till sin moderförening. I referatmålet var 1951 års lagstiftning om inskränkning av skattefriheten från kedjebeskattningsom inte tillämplig.)

Hittills har talats om det fall, att dotterföretaget lånat medel till sitt moderföretag. I det omvända fallet, då ett moderföretag till sitt dotterföretag räntefritt utlånat medel torde, med hänsyn till vad som sagts i nyssnämnda uttalande, inte någon beskattning för beräknad ränta kunna ske hos moderföretaget. Det naturliga skälet är här att någon utdelning över huvud taget inte är tänkbar från moderföretaget till dotterföretaget. Här kan hänvisas till rättsfallet RÅ 1942 ref. 19. Visserligen var i detta fall inte fråga om en vanlig lånefordran utan om krav på ogulden köpeskilling. Bedömningen torde dock ha blivit densamma om det gällt en lånefordran. Den vinstöverföring från moderföretaget till dotterföretaget, som det här kan vara fråga om, torde snarast ha karaktär av aktieägaretillskott, som inte är avdragsgillt för utgivaren och följaktligen inte heller skattepliktigt för mottagaren. Vidare kan i normalfallet någon beskattning för beräknad ränta inte bli aktuell i förhållandet mellan systerföretag (se t. ex. RN 1956 nr 1: 11 b), såvida inte indirekt föreligger ett obehörigt gynnande av delägare.

Av det sagda framgår således att beskattning för beräknad ränta å räntelös fordran enligt praxis sker endast om så anses erforderligt för att kompensera ett eljest inträffande bortfall av ett led i dubbelbeskattningsom eller kedjebeskattningsom av aktiebolags och ekonomiska föreningars utdelade

vinstmedel. Därför kan en dylik beskattning inte komma i fråga om t. ex. borgenären är ett kommissionärsbolag, eftersom ett dylikt bolag står i organisationsförhållande till sitt moderbolag. Att borgenären inte driver någon verksamhet behöver inte i och för sig inverka på frågan om skattskyldigheten för beräknad ränta. I rättsfallet RÅ 1953: 1512 beskattades således ett s. k. namnskyddsbolag för beräknad ränta å lån till aktieägare. Likaså beskattades i rättsfallet RÅ 1962: 614 ett dotterbolag, som inte på flera år drivit rörelse, för beräknad ränta å räntefritt lån till moderbolaget, som drev handel med värdepapper och som självt var dotterbolag till ett investmentbolag. Här ansågs alltså organisationsförhållande ej föreligga mellan gäldenären och borgenären. I detta sammanhang erinras om att s. k. skrivbordsbolag, d. v. s. bolag som bildats och inregistrerats för att stå i beredskap för framtida behov, i regel inte beskattas för beräknad ränta å lån till aktieägare, se RÅ 1954 ref. 4, 1958: 44 och 1048.

Enligt utredningens mening bör liksom nu är fallet en underlåtenhet att uttaga ränta eller ett uttagande av för låg eller för hög ränta föranleda beskattning, då de vidtagna åtgärderna innebär ett kringgående av gällande regler om dubbelbeskattning eller kedjebeskattnig. I den mån dessa regler inte trädes för nära, anser utredningen, att något ingripande inte bör göras mot en för låg räntesättning annat än då kommunala beskattningsintressen beröres. Däremot bör en onormalt hög ränta icke godtagas, då fråga är om företag mellan vilka intressegemenskap råder. Vad som skall bedömas som skäligen ränta måste bli en bedömning från fall till fall. Såsom tidigare framhållits behöver man dock beträffande ränta inte räkna med sådana variationer som vid prissättningen å varor m. m.

Beskattning av internvinster m. m.

Utredningen vill i detta sammanhang något beröra frågan om beskattning av internvinster. Då affärstransaktioner äger rum mellan företag inom en koncern, kan vinst å viss vara komma att beskattas, innan varan lämnat koncernen. Om t. ex. inom en koncern ett företag tillverkar varor och ett annat handhar försäljningen, kommer den vinst, som tillverkningsföretaget tar ut vid försäljning till försäljningsföretaget att beskattas, även om varorna i fråga ligger kvar osålda å balansdagen hos sistnämnda företag. Sett från koncernens synpunkt innebär detta, att en vinst beskattas innan den är realiserad. Om såväl tillverkning som försäljning ägt rum hos ett enda företag, hade motsvarande vinst inte beskattats, eftersom någon försäljning då icke skulle ha skett å balansdagen.

Denna fråga har — såvitt gäller försäljning från svenskt moderbolag till utländskt dotterbolag, som försäljer moderbolagets varor — aktualiserats i en skrivelse, som Sveriges allmänna exportförening och Sveriges

industriförbund den 8 november 1963 ingivit till statsrådet och chefen för finansdepartementet. I skrivelsen hemställes, att moderbolaget skall med avdragsrätt vid taxeringen äga reservera den vinst, som belöper å varor, vilka å balansdagen kvarligger osålda hos dotterbolaget. Då denna fråga numera lösts i enlighet med prop. 1964: 40, har utredningen icke haft anledning taga ställning till spörsmålet om beskattning av internvinster vid försäljning till utländskt dotterbolag. Däremot skall utredningen något beröra motsvarande fråga, när försäljning sker mellan två svenska företag.

Om man ser koncernen som en enhet, framstår det som naturligt att inte beskatta försäljningsvinsten, innan varan lämnat koncernen. En regel av innebörd, att internvinster av det slag här avses inte skall beskattas, kompliceras emellertid av gällande värderingsregler för varulager. Försäljningsbolaget har nämligen ett högre anskaffningsvärde å de varor, som köpts från tillverkningsbolaget, än sistnämnda bolag, om detta sålt varorna med vinst. Därav följer att försäljningsbolaget har större möjligheter att nedbringa sin beskattningsbara vinst genom nedvärdering av lagret än tillverkningsbolaget skulle ha haft, om lagret legat kvar hos detta. Vinsten hos tillverkningsbolaget kan således delvis uppvägas av en ökad möjlighet till lagernedskrivning hos dotterbolaget. Gällande värderingsregler beträffande lager minskar sålunda olägenheterna av beskattningen av internvinster. Utredningen har därför inte ansett sig böra föreslå regler i syfte att eliminera beskattningen av internvinster såvitt gäller svenska företag. Framhållas må att, om försäljningsföretagets lager av varor inköpta från tillverkningsföretaget är någorlunda konstant år från år, frågan om beskattning av internvinst har relativt liten betydelse. Det är under den tid lagret hos försäljningsföretaget bygges upp som en beskattning av icke realiserad vinst kan bli aktuell.

Vissa speciella prissättningsfrågor uppkommer, då det gäller försäljning av tillgångar, som vid övergången till det köpande företaget ändrar karaktär, t. ex. från omsättningstillgång till anläggningstillgång.

Då inom en koncern tillverkningen ligger hos ett företag och försäljningen hos ett annat, kommer tillverkningsbolaget — därest prissättningen företagen emellan är normal — att beskattas för tillverkningsvinsten och försäljningsbolaget för försäljningsvinsten. Om ett företag inom en koncern tillverkar t. ex. en maskin, som skall användas i ett annat koncernbolags rörelse och maskinen således inte är avsedd att försäljas vidare, bör enligt utredningens mening ett försäljningspris motsvarande tillverkningskostnaderna, såväl direkta som indirekta, från fiskal synpunkt kunna godtagas. Däremot bör ett lägre pris än tillverkningskostnaden i regel inte godtagas, om inte tillverkningsbolaget erhållit beställningen från dotterbolaget i verklig konkurrens med utomstående och det således är fråga om ett marknadspris.

Då det gäller byggmästareföretag förekommer icke sällan, att byggnader, som företaget uppför i egen regi för försäljning, bygges åt ett bolag, vars aktier äges av byggmästareföretaget. Fastighetsbolaget har dock primärt inte till uppgift att sälja fastigheter. Det är således inte ett försäljningsföretag åt byggmästareföretaget. Aktierna i fastighetsbolaget utgör varulager i byggmästareföretagets rörelse, och vinst vid försäljning av desamma utgör skattepliktig intäkt av rörelse. Prissättningen mellan byggmästareföretaget och fastighetsbolaget synes enligt utredningens mening böra godtagas, om den för byggmästareföretaget inte innebär vare sig vinst eller förlust, d. v. s. byggnationen sker till självkostnadspris. I tillverkningskostnaden skall givetvis inräknas såväl direkta som indirekta tillverkningskostnader.

S. k. kommissionärsbolag

En särskild uppmärksamhet påkallar i detta sammanhang de företag, som populärt men stundom oegentligt går under benämningen »kommissionärsbolag».

I den nyaste skattelitteraturen har användandet av detta uttryck kritiserats, varvid det påtalats, att någon exakt definition av uttryckets rätta innebörd inte kunnat ges (se härom K. G. A. Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, sid. 122—131).

De företag, som här åsyftas, kan ofta inte rent juridiskt inordnas under det kommissionärsbegrepp, som anges i 4 § lagen den 18 april 1914 om kommission, handelsagentur och handelsresande. Med kommissionär förstås enligt detta stadgande den, som åtagit sig uppdrag att för annans räkning men i eget namn försälja eller inköpa varor, värdepapper eller annan lös egendom. Den, för vars räkning försäljningen eller inköpet skall ske, kallas kommittent. Kommissionären förutsättes således i princip bedriva en egen självständig verksamhet, vilken består i att för annan eller andras räkning men i eget namn utföra uppdrag av nyssnämnt slag. Kommissionärens inkomst av verksamheten utgöres därför i regel av provision eller liknande ersättning för de utförda uppdragen. Vinsten å den eller de försäljningar som gjorts redovisas emellertid direkt till kommittenten. På motsvarande sätt belastas denne och inte kommissionären för utgifterna för inköpen. De s. k. kommissionärsbolagen skiljer sig däremot från en kommissionär i egentlig mening genom att de i regel utgör osjälvständiga dotterföretag till ett huvudföretag, moderföretaget. Även indirekta ägareförhållanden mellan huvudföretaget och underföretaget kan givetvis förekomma. Underföretaget behärskas i vilket fall som helst helt av huvudföretaget och kan alltså, åtminstone i skattesammanhang, inte anses driva självständig verksamhet. Ett s. k. kommissionärsbolag äger nämligen i regel, med undantag av en fordran å huvudföretaget, inga egna tillgångar,

frånsett möjligen en fastighet, i vilken kanske huvudföretagets rörelse bedrives, eller vissa maskiner eller inventarier, vilka liksom fastigheten kan uthyras till huvudföretaget för att användas i dess rörelse. Eftersom inkomst genom uthyrning av fastighet utgör inkomst av annan fastighet, kan man utgå ifrån att det s. k. kommissionärsbolagets uthyrning av de maskiner och inventarier, som det till äventyrs äger, utgör dess enda självständiga verksamhet vid sidan av den för huvudföretagets räkning bedrivna rörelsen. Något varulager äger inte kommissionärsbolaget.

I övrigt utmärkande för de s. k. kommissionärsbolagen är att de i samband med bokslutet redovisar sin vinst eller förlust till huvudföretaget. Vid överföringen undantages i förekommande fall belopp, som erfordras för att utnyttja kommunalskatteavdrag och s. k. procentavdrag för fastighet som det s. k. kommissionärsbolaget eventuellt äger samt avskrivningar å bolagets tillgångar. Ett dylikt förfarande tillämpas endast då intressegemenskap föreligger mellan företagen. De s. k. kommissionärsbolagen är i allmänhet blott »skalbolag» och har ofta bibehållits endast för att utnyttja inarbetade välkända firmanamn. I realiteten är dessa skalbolag en integrerande del av huvudföretagets egen rörelse.

Till det nu nämnda förhållandet har särskild hänsyn tagits vid den kommunala inkomsttaxeringen. Enligt vedertagen tillämpning har nämligen huvudföretaget, d. v. s. i regel moderföretaget, beskattats för den överförda vinsten även i den eller de kommuner, där dotterföretaget bedrivit rörelsen. Dotterföretagets rörelse har nämligen ansetts i själva verket utgöra fast driftställe för moderföretaget. Taxeringsöverflyttningen torde ha verkställts med stöd av bestämmelsen i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen.

Även om kritik kan riktas mot den gemenligen använda benämningen »kommissionärsbolag» för företagen i fråga, kan man enligt utredningens mening inte heller i fortsättningen bortse från den företeelse, som dessa slags företag representerar.

Det väsentliga i detta skattesammanhang är givetvis, att den inkomst, som uppkommit genom dotterföretagets rörelse på grund av att den redovisas hos moderföretaget, kan komma att undgå beskattning i den kommun, där den rätteligen bort beskattas. Det fasta driftstället är nämligen såsom nyss framhållits beläget i den eller de kommuner, där dotterföretaget bedrivit rörelsen och inte där moderföretaget formellt redovisat vinsten. Den egentliga rörelsekommunens befogade anspråk på att få beskatta den vinst, som hänför sig till den inom kommunen bedrivna rörelsen, bör tillgodoses även beträffande den här berörda kategorien av osjälvständiga företag. Detta bör enligt utredningens mening ske genom en bestämmelse, vilken har till syfte bl. a. att reglera frågan om beskattningssorten för den inkomst, som härflyter från kommunen i fråga men formellt redovisats av annat företag i en annan kommun.

Detta innebär att man liksom hittills accepterar den osjälvständiga ka-

raktär, som kännetecknar de s. k. kommissionärsbolagen. Man tar med andra ord fasta på att den rörelse, som bedrivits av detta företag, i själva verket bedrivits av moderföretaget (huvudföretaget). Det finns därför ingen anledning att i skatteavseende underkänna den vinstöverföring, som ägt rum från dotterföretaget till moderföretaget, om man blott vid inkomstens fördelning i kommunalskattehänseende beaktar att fast driftställe för dotterföretaget också får anses ha utgjort fast driftställe för moderföretaget.

Det företag, för vars räkning rörelsen bedrivs och som i själva verket driver rörelsen, är oftast ett aktiebolag men kan också vara en ekonomisk förening. I den kooperativa föreningsrörelsen förekommer t. ex. att huvudföretaget, Kooperativa förbundet, direkt eller indirekt äger företag, som i aktiebolagets form driver rörelse för huvudföretagets räkning. Även mellan olika ekonomiska föreningar kan föreligga sådant förhållande som här avses, innebärande att den ena föreningen driver verksamhet i eget namn men för den andra föreningens räkning. Är båda företagen aktiebolag, är huvudföretaget vanligtvis moderbolag till underföretaget. Men det kan också vara fråga om systerbolag, vare sig ägaren är ett gemensamt moderbolag eller en fysisk person, som innehar samtliga aktier i båda bolagen.

Tänkbart är vidare, att en fysisk person driver viss rörelseverksamhet genom att låta ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, som han behärskar, formellt stå för rörelsen. Det kan exempelvis vara fråga om en särskild gren av den rörelse, som han eljest bedriver under enskild firma. Det här åsyftade fallet, som förutsätter att resultatet av den särskilda verksamheten helt redovisas hos den fysiska personen, får givetvis inte sammanblandas med det vanliga s. k. enmansbolaget, d. v. s. då ett aktiebolag eller en ekonomisk förening äges av en fysisk person. Ett dylikt enmansbolag förutsättes självt driva rörelsen för egen räkning och äger i princip självt rörelsetillgångarna, oavsett att aktierna eller andelarna äges av den fysiske delägaren. Denne redovisar emellertid i detta fall inte för den rörelseinkomst som bolaget eller föreningen haft utan blott den lön eller den utdelning han lyft.

Emellertid kan förhållandena även beträffande ett skalföretag, som formellt driver verksamhet i eget namn men för en fysisk persons — delägarrens — räkning, vara sådana att den inkomstöverföring, som sker från företaget till delägaren, kan bedömas såsom förtäckt utdelning. Aktiebolags och ekonomisk förenings vinstmedel skall enligt gällande beskattningsregler i princip bli dubbelbeskattade. Detta sker som bekant så att rörelsevinsten beskattas hos bolaget eller föreningen, varjämte utdelad vinst beskattas hos delägaren. Det är givetvis angeläget, att de nämnda skalföretagen inte utnyttjas i syfte att kringgå denna dubbelbeskattning i de fall, där den bort tillämpas.

Med hänsyn härtill synes i beskattningshänseende böra godtagas endast de fall, då ett aktiebolag eller en ekonomisk förening utgör s. k.

kommissionärsbolag i förhållande till annat aktiebolag eller ekonomisk förening. Om det s. k. kommissionärsbolaget i enlighet med sitt syfte i eget namn driver rörelse uteslutande för huvudföretagets räkning, utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning, och redovisas inkomsten av rörelsen hos huvudföretaget, bör enligt utredningens mening huvudföretaget skattemässigt också anses ha bedrivit det s. k. kommissionärsbolagets rörelse. Utredningen föreslår därför en bestämmelse i 43 § kommunalskattelagen av denna innebörd. Moderföretaget kan givetvis tillföra kommissionärsbolaget ersättning för t. ex. hyra av fastighet och inventarier. I fråga om storleken av den ersättning, som skattemässigt kan godtagas, gäller de regler utredningen förordnat vid avtal mellan intressentföretag.

Genom den föreslagna bestämmelsen i 43 § regleras alltså automatiskt frågan om beskattningsorten för det företag, som anses ha bedrivit rörelsen, liksom även, i förekommande fall, frågan om inkomstens fördelning jämlikt 58 § kommunalskattelagen. Även här måste emellertid — för att undvika att bestämmelsen utnyttjas i skatteundandragande syfte — den begränsningen göras, att densamma blir tillämplig endast om kommissionärsförhållandet bestått under hela beskattningsåret för båda företagen och beskattningsåren för dem båda utgått vid samma tidpunkt.

Om ett bolag eller en förening förvärvar samtliga aktier i ett aktiebolag och det nya dotterbolaget omedelbart blir kommissionärsbolag åt moderföretaget, blir de föreslagna bestämmelserna i 2 mom. inte tillämpliga under det första året eftersom kommissionärsförhållandet då inte bestått under hela beskattningsåret för båda företagen. Resultatet av dotterbolagets verksamhet fram till den tidpunkt, då aktierna bytt ägare, skall i skattehänseende redovisas hos dotterföretaget. Detta blir betydelsefullt framför allt om dotterbolaget under denna tid haft förlust. Sådan förlust får inte kvittas mot moderföretagets vinst. Inte heller bör vinst under denna tid hos dotterbolaget få kvittas mot förlust hos moderföretaget (jfr sid. 88). Resultatet av dotterbolagets verksamhet fram till tidpunkten för aktieförvärvet bör som regel kunna beräknas med ledning av den värdering av tillgångarna, som gjorts när aktierna bytte ägare. Om det kan konstateras att ett retroaktivt övertagande av dotterföretagets verksamhet inte medför några obehöriga skattelättnader för koncernen, bör dock ett förfarande i överensstämmelse med 2 mom. av praktiska skäl kunna tillämpas, d. v. s. moderbolaget anses ha drivit dotterbolagets rörelse även före aktieförvärvet.

Speciell motivering

Inledning

Företagsbeskattningen bygger på den i och för sig naturliga principen att varje näringsidkare, vare sig denne är en fysisk eller juridisk person, skall beskattas för sin inkomst av verksamheten. Så länge företaget framstår som självständigt i förhållande till andra företag, kan inkomsten normalt beräknas på grundval av den i företagets räkenskaper redovisade vinsten. Annat blir förhållandet om företaget haft affärer med ett eller flera andra företag, med vilka det på grund av ägareförhållanden eller andra liknande omständigheter är förenat i intressegemenskap. Man kommer då in på de koncernförhållanden, för vilka utredningen redogjort i det föregående, med de olika möjligheter till vinstöverföring mellan företagen, som intressegemenskapen medför. Sådana vinstöverföringar kan, om de utan vidare accepteras i beskattningsavseende, leda till att företagen redovisar ett helt annat resultat än de skulle ha uppvisat, om de i stället varit sinsemellan fristående företag.

Såsom framgått av den allmänna delen av detta betänkande har man tidigare haft anledning att vid skattelagstiftningen särskilt uppmärksamma den från redovisningssynpunkt mer eller mindre förtäckta form av vinstöverföring mellan varandra närstående företag, som kan ske genom att vid försäljning av varor eller tillhandahållande av tjänster m. m. tillämpa en från den normala avvikande prissättning. De bestämmelser som nu finns i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen avser att reglera beskattningen vid sådan vinstöverföring.

Då utredningen i enlighet med sitt uppdrag haft att överväga frågan om införande av skattebestämmelser rörande vinstöverföring genom öppet redovisade koncernbidrag, har utredningen inte kunnat undgå att även taga ställning till de nyssnämnda bestämmelserna angående vinstöverföring genom prissättningen. Enligt utredningens mening förutsätter nämligen ett accepterande i skattehänseende av öppna koncernbidrag, i den omfattning utredningen föreslår, en mera konsekvent utformning av skattebestämmelserna beträffande övriga former av vinstöverföring mellan företag.

Vad särskilt angår de av utredningen föreslagna bestämmelser, som har avseende å prissättningen å varor och tjänster m. m., vill utredningen framhålla, att utredningen avsett att reglera endast sådana fall, där en från det normala avvikande prissättning har verklig betydelse från skattesynpunkt. Så är förhållandet, när den avvikande prissättningen innebär en

uppenbart oriktig grund för inkomstuppskattningen. Detsamma gäller emellertid även när den onormala prissättningen har till effekt en vinstöverföring som klart innebär ett åsidosättande av lokala skatteanspråk. Det kan därvid vara fråga om antingen statens och kommunernas beskattningsrätt i förhållande till utlandet eller ock kommunernas inbördes beskattningsrätt.

Frågan om den kommunala beskattningen, då vinstöverföring skett mellan intressentföretag, behandlas för närvarande i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen. Enligt utredningens förslag skall den kommunala beskattningen av dessa vinstöverföringar även i fortsättningen regleras i detta författningsrum och därvid innefatta jämväl behandlingen i kommunalskattehänseende av de öppna koncernbidragen. De övriga mera allmänna bestämmelserna angående hithörande vinstöverföringar skall enligt förslaget vara samlade i 43 § kommunalskattelagen, som nu reglerar blott vinstöverföringar till utlandet genom prissättning. Vidare skall anvisningarna till 28 och 29 §§ kommunalskattelagen innehålla bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av vinster och förluster vid ackord.

Bestämmelserna i 43 § 1 mom. jämte anv.

I *första stycket* anges den grundförutsättning, som skall vara för handen, för att den prissättning å varor och tjänstest prestationer, som tillämpas mellan företag, skall kunna frångås vid inkomsttaxeringen. Begreppet intressegemenskap har närmare exemplifierats i anvisningarna till 43 §. Utredningen har föredragit att i stället för uttrycket rörelseidkare använda uttrycket näringsidkare. Det senare begreppet torde vara något mera vidsträckt än det förra och innefattar enligt utredningens mening även exempelvis skattskyldig som bedriver jordbruk.

Beträffande spørsmålet om prissättningen å varor och tjänster m. m. såsom grund för inkomstberäkningen är utredningens ståndpunkt, att de skattskyldigas bokföring, liksom enligt hittills gällande rätt, i princip skall äga vitsord. Detta gäller även när de redovisade resultaten hänför sig till affärer mellan företag, som är förenade i intressegemenskap. Man bör således kunna utgå från att den av företagen tillämpade prissättningen i allmänhet överensstämmer med den, som normalt skulle användas i förhållandet mellan av varandra oberoende företag.

Vad som i det enskilda fallet skall anses utgöra normalt pris, kan givetvis inte alltid utan vidare fastställas. Skälighetsbedömningen torde i allmänhet vara svårare beträffande ersättningar för tjänstest prestationer och liknande än beträffande varupriser.

Löner och arvoden torde mera sällan kunna föranleda avvikelser vid inkomsttaxeringen, såvida inte dessa varit uppenbart orimliga. Sak samma gäller beträffande gemensamma administrationskostnader. Till tjänstest prestationer hör emellertid även sådant som rederiernas fraktsatser och andra

transportersättningar, ersättningar för monteringsarbeten m. m. Skäligheten av dylika ersättningar kan relativt lätt bedömas med ledning av gällande tariffer o. dyl. I detta sammanhang kan också nämnas hyresersättningar såsom exempel på vad som kan innefattas i uttrycket »annat» i lagtexten.

Vad beträffar varupriserna har utredningen i den allmänna motiveringen framhållit, att man i flertalet branscher utan större svårighet torde kunna fastställa vad som med sedvanliga differenser uppåt och nedåt är det normala priset på en vara. I detta sammanhang kan erinras om de svenska och utländska partiprisnoteringar, för vilka årliga uppgifter lämnas i den av statistiska centralbyrån och kommerskollegium utgivna publikationen »Kommersiella meddelanden». Till dessa uppgifter har riksskattenämnden hänvisat när det gäller sådan värdering av lager av råvaror eller stapelvaror, som må ske enligt bestämmelserna i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (se RN 1959 nr 4: 1).

Även om man på ett eller annat sätt kommer fram till ett normalt pris kan, såsom antytts, i det enskilda fallet tänkas förekomma avvikelser från detta normalpris. Dessa avvikelser kan vara betingade av affärsmässiga skäl. Den avvikande prissättningen kan ha berott på t. ex. konkurrensläget på platsen, inträffade konjunkturförändringar m. m. I den mån så är fallet måste de också accepteras i beskattningsavseende.

Det ligger, såsom utredningen redan tidigare framhållit, i sakens natur att det inte är möjligt att närmare precisera, när en avvikelse från normal prissättning bör godtagas såsom affärsmässigt betingad. Helt allmänt kan sägas, att en sådan avvikelse i form av t. ex. prisrabatt eller pristillägg skall anses affärsmässigt betingad, om densamma framstår som en omkostnad i rörelsen för det företag, som lämnat rabatten eller tillägget. Det blir med andra ord fråga om en bedömning efter samma grunder som gäller i fråga om andra avdrag för driftkostnader. Blott ett påstående, att den från det normala avvikande prissättningen är betingad av affärsmässiga skäl, är inte tillfyllest. En närmare förklaring angående dessa skäl bör kunna lämnas av de skattskyldiga.

Jämväl då tillgång övergår från en skattskyldig till en annan utan ersättning, trots att tillgången uppenbarligen har ett saluvärde, kan detta vara ett fall av onormal prissättning. Detta förutsätter emellertid, att överlåtelsen är föranledd av affärer företagen emellan. Är det däremot fråga om en överlåtelse av benefik natur, t. ex. en gåva, blir inte de av utredningen föreslagna reglerna tillämpliga. Dylika fall av överlåtelser har behandlats i det betänkande, som avgivits av 1953 års skatteflyktskommitté (SOU 1963: 52).

I *andra stycket* regleras frågan om oriktig prissättning m. m., som resulterat i en obehörig vinstöverföring till utlandet. Det är dylika vinstöverföringar som behandlas i den nuvarande bestämmelsen i 43 §, ehuru denna närmast avser vinstöverföring från svenskt dotterföretag till utländskt

moderföretag. I likhet med vad dubbelbeskattningssakkunniga föreslagit i sitt betänkande, SOU 1962: 59, föreslår utredningen, att de nya bestämmelserna skall gälla även i fråga om vinstöverföringar från svenskt moderföretag till utländskt dotterföretag.

Såsom utredningen framhållit i den allmänna motiveringen är emellertid sannolikheten för att fråga är om vinstdisposition större, när ett svenskt dotterbolag av ett utländskt moderbolag köper till överpris eller till detta bolag säljer till underpris, än i det omvända fallet, att ett svenskt moderbolag t. ex. betingar sig underpris vid affärer med ett utländskt dotterbolag. I de föreslagna anvisningarna anbefalles därför särskild försiktighet i tillämpningen av bestämmelserna, då fråga är om affärer av det senare slaget. De låga priserna kan nämligen avse en indirekt subventionering av exempelvis reklamkampanjer eller andra försäljningskostnader, vilka kostnader skulle ha varit avdragsgilla för moderföretaget, om detta självt bestritt desamma. Har vinstöverföringen däremot till syfte t. ex. att finansiera det utländska dotterföretagets investeringar i anläggningstillgångar, kan den inte godtagas i beskattningsavseende.

Såsom närmare utvecklats i den allmänna motiveringen behöver enligt utredningens förslag prissättningen, när fråga är om vinstöverföring till utlandet, inte — såsom enligt gällande rätt — i avsevärd grad avvika från den normala för att den föreslagna bestämmelsen skall vara tillämplig. Möjlighet till ingripande från beskattningsmyndigheternas sida föreligger i princip så snart avvikelse från normal prissättning konstateras. Härigenom vinnes en bättre anpassning till reglerna i gällande dubbelbeskattningsavtal. Det ankommer emellertid på beskattningsmyndigheterna att göra sannolikt, att den onormala prissättningen inneburit en obehörig vinstöverföring, d.v.s. att avvikelsen icke betingats av godtagbara affärsmässiga skäl. Med hänsyn till svårigheterna att i det enskilda fallet avgöra vad som skall anses utgöra normal prissättning ligger det i sakens natur, att ingripande från beskattningsmyndigheternas sida i regel endast blir aktuellt, då det är uppenbart att vid de affärer som gjorts tillämpats villkor, som avviker från de i allmänhet gällande och som inte är affärsmässigt betingade.

Det säger sig självt, att en avvikelse för att kunna anses vara uppenbar, inte får vara alltför ringa. Den måste relativt sett vara av någorlunda betydelse för parterna. Bedömningen kompliceras vidare av att avvikelsen, även när den är förhållandevis stor, kan vara affärsmässigt betingad och av den anledningen måste godtagas i skattehänseende. Omständigheterna i det enskilda fallet måste därför noggrant prövas av beskattningsmyndigheterna.

Eftersom förslaget innebär, att man kräver att företagen tillämpar en normal prissättning i förhållande till utländska intressentföretag och att man således inte skattemässigt godtager en vinstöverföring genom prissättningen, uppkommer inte någon motsättning mellan den här berörda bestämmelsen och reglerna om förtäckt utdelning. En vinstöverföring till ett

utländskt moderbolag, för vilken dotterbolaget vägras avdrag, är att anse som utdelning.

I *tredje stycket* behandlas vinstöverföringar av här avsett slag mellan näringsidkare, vilka båda är skattskyldiga i Sverige. I dylikt fall kan det mången gång från fiskal synpunkt vara likgiltigt, om beskattningen sker hos den ene eller andre av näringsidkarna. Om emellertid avvikelser från det normala priset är alltför stor, blir det, såsom utredningen framhållit i den allmänna motiveringen, inte längre fråga om en affärsmässig prissättning i egentlig mening utan i stället om en vinstdisposition, som innebär en vinstöverflyttning från ett företag till ett annat. Sker vinstöverflyttningen från dotter- till moderföretag, är det fråga om utdelning. Oavsett om fråga är om utdelning eller ej, bör emellertid enligt utredningens mening avdragsrätt i princip inte förligga för givaren. Enligt förslaget skall icke avdragsgill vinstöverföring anses vara för handen, när de i intressegemenskap förenade företagen vid affärer sinsemellan tillämpat *avsevärt* högre eller lägre pris å varor än de i allmänhet gällande. Motsvarande skall gälla även beträffande tjänsteprestationer eller annat, om de avtalade villkoren i *avsevärd* grad avviker från dem som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende företag. Kan det konstateras, att den tillämpade prissättningen på angivet sätt *avsevärt* avviker från det normala, skall detta enligt förslaget kunna föranleda en rättelse av inkomstberäkningen för båda företagen. Deras inkomst skall då beräknas till vad densamma skulle ha uppgått, om i stället normal prissättning hade tillämpats. Justeringen skall verkställas vid såväl den statliga som den kommunala inkomsttaxeringen. Det förutsättes, att den obehöriga vinstöverföring, varom fråga är, inte varit oväsentlig.

Det ligger i sakens natur, att det måste ankomma på de tillämpande myndigheterna att bedöma, när avvikelser från normal prissättning är så stor, att den kan betecknas såsom *avsevärd* och på grund därav föranleda ett frångående av de av företagen lämnade inkomststoppgifterna. Det måste emellertid även beaktas, att en i och för sig betydande avvikelse från normalpriset kan vara godtagbar, om den är affärsmässigt betingad. Det kan t. ex. vara fråga om en rabatt eller ett pristillägg, som i själva verket utgör en omkostnad för det företag, som lämnat rabatten eller pristillägget. Det ankommer på företaget i fråga att förebringa en tillfredsställande förklaring här-om.

Att generellt ange hur stor en avvikelse från normalpriset bör vara för att den skall kunna bedömas såsom *avsevärd* är inte möjligt. I den allmänna delen av detta betänkande har berörts den schablon, som förordats av allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden och som innebär, att man skulle kunna godtaga en halvering eller fördubbling av gällande marknadspris. Det kan ifrågasättas om inte så stora avvikelser från

det normala i många fall kan anses överstiga gränsen för vad som kan betecknas såsom »avsevärt». Någon enhetlig procentsats till ledning för en generell gränsdragning torde inte kunna uppställas. Vad som procentuellt sett framstår som en avsevärd avvikelse i en bransch kan kanske vara acceptabelt inom en annan. En speciell prissättningsfråga har berörts å sid. 123 f.

Om det i visst fall konstateras, att vinstöverföring via prissättningen skett i en omfattning, som inte kan godtagas vid inkomsttaxeringen, skall de berörda företagen åsättas taxeringar som om en riktig prissättning tillämpats. Den omräkning som skall ske enligt huvudregeln innebär, att inkomsten för båda parterna skall beräknas som om vinstöverföringen inte hade ägt rum. Den ökning av taxeringarna, som sker hos det ena företaget, motsvaras i regel av en minskning av taxeringarna hos det andra. Det kan dock tänkas att de belopp, varmed ökning respektive minskning rätteligen skall ske, inte kommer att helt överensstämma. Har vinstöverföringen skett via prissättningen å varor, kan dessa varor till en del kvarligga osålda på balansdagen hos köparen. Den oriktiga prissättningen å dessa osålda varor har då inte påverkat vinsten detta år hos köparen annat än eventuellt genom lagernedskrivning. Det kan dock förutsättas att i praktiken avdrag i regel kommer att medgivas med samma belopp, varmed tillägg sker hos det företag som gjort vinstöverföringen.

Sker vinstöverföring från dotterföretag till moderföretag, är överföringen att anse som utdelning. Skulle moderföretaget vara skattskyldigt för utdelning från dotterföretaget — detta torde dock vara ett mycket sällsynt fall — är moderföretaget på den grunden skattskyldigt för överföringen. I dylikt fall skall båda företagens rörelseinkomst omräknas. Därjämte skall emellertid det överförda beloppet hos mottagaren upptagas såsom inkomst av kapital. Frågan om skattskyldighet för mottagen utdelning får bedömas i enlighet med de allmänna reglerna i 53 och 54 §§ kommunalskattelagen. Men även bestämmelserna i 1960 års provisoriska lagstiftning om beskattningen av aktiebolag och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall (SFS 1960: 658) kan bli tillämpliga. För normalfallet, då fråga är om vinstöverföring till moderbolag från ett helägt dotterbolag, som tillika utgör organisationsbolag till moderbolaget, ifrågakommer dock inte någon sådan utdelningsbeskattning av den överförda inkomsten.

En vinstöverföring via prissättning å varor och tjänsteprestationer bör vidare, såsom i den allmänna motiveringen framhållits, givetvis inte godtagas, om vinstöverföringen kan antagas vara ett led i åtgörande syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera av företagen eller för någon, med vilken ettdera av företagen är i intressegemenskap. Särskild uppmärksamhet bör ägnas de fall, då beskattningsåren för de berörda näringsidkarna inte avslutats vid samma tidpunkt eller intressegemenskapen

dem emellan inte bestått under hela beskattningsåret för dem båda. Är vinstöverföringen att anse som gåva, för vilken gåvoskatt skall erläggas, syftar vinstöverföringen i regel till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende. Utredningen har dock ansett lämpligt att i lagtexten uttryckligen ange att omräkning alltid skall ske när fråga är om gåva, för vilken skyldighet att erlägga gåvoskatt föreligger.

Det är givetvis inte möjligt att närmare precisera, när en vinstöverföring skall anses vara ett led i åtgöranden, som syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende. En bedömning från fall till fall måste här ske. I anvisningarna till 43 § har emellertid uttryckligen stadgats, att det förhållandet att inkomstöverföring mellan två företag sker i syfte att täcka förlust hos mottagaren icke skall medföra att överföringen skett i skatteundandragande syfte, därest motsvarande utjämning kunnat uppnås genom öppet koncernbidrag.

Sådan överlåtelse av tillgångar, som åsyftas i 1 mom., kan även avse överlåtelse av tillgång, vilken använts eller skall användas för stadigvarande bruk i verksamheten. Är den ersättning som avtalas skattepliktig intäkt i överlåtarens verksamhet, rörelse eller jordbruk, bör omräkning i princip ske även i dylika fall. Underkännes den avtalade köpeskillingen påverkar detta säljarens vinst. För köparen innebär frågåendet av pris sättningen att hans anskaffningskostnad för tillgången och därmed även hans avskrivningsunderlag ändras. Om den tillgång, som överlåtes, är begagnad, är det ofta synnerligen svårt att fastställa det pris, som skulle ha erhållits vid försäljning till ett av säljaren oberoende företag. Av praktiska skäl torde därför den avtalade köpeskillingen i regel få godtagas. Vid försäljning till intressentföretag i utlandet är det dock från fiskal synpunkt av särskild vikt att en värdering göres.

Såsom i den allmänna motiveringen framhållits har utredningen icke velat föreslå ändring i nuvarande praxis att tillåta överföring av dolda reserver då tillgångar överlåtes i samband med den verksamhet, t. ex. rörelse eller rörelsegren, vari de ingår. Detta gäller reserver i såväl omsättnings- som anläggningstillgångar. Undantagsbestämmelsen gäller dock icke, när fråga är om utdelning, för vilken mottagaren är skattskyldig, eller om gåva, för vilken gåvoskatt skall erläggas, eller vid överföring till här i riket icke skattskyldig. Vidare skall den gjorda värdesättningen i regel godtagas vid inkomsttaxeringen när fråga är om tillskott av apportegendom vid aktie-teckning. Undantag gäller dock när övervärdering skett och inkomstöverföringen är att anse som utdelning.

Om vinsten vid överlåtelse av t. ex. en fastighet bedömes enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, är här ifrågasvarande regler inte tillämpliga. De föreslagna bestämmelserna i 1 mom. reglerar endast inkomstberäk-

ningen av den verksamhet, i regel den rörelse, vari vinsten utgör skattepliktig intäkt. Eventuell skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för säljaren får beräknas med utgångspunkt från den avtalade köpeskillingen. En annan sak är att försäljningen kan föranleda beskattning för förtäckt utdelning, t. ex. om en fysisk person säljer en fastighet till ett av honom ägt bolag för ett överpris.

Såsom en sista punkt i tredje stycket har intagits en erinran om den rätt till avdrag för rabatter och pristilllägg m. m., som enligt 29 § 2 mom. kommunalskattelagen tillkommer ekonomisk förening. De nu föreslagna reglerna innebär givetvis inte någon inskränkning i denna avdragsrätt.

Det kan i detta sammanhang framhållas, att bestämmelsen i 29 § 2 mom. kommunalskattelagen om kooperativ förenings avdragsrätt för pristilllägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar även är tillämplig i förhållande till utlandet. En ekonomisk förening kan på detta sätt verkställa här i riket skattefria utdelningar till delägare i utlandet. Ur teoretisk synpunkt kan detta givetvis inge betänkligheter. Enligt utredningens mening bör emellertid den praktiska betydelsen av de möjligheter, som bestämmelsen sålunda innebär, inte överdrivas. Utredningen har därför inte ansett det erforderligt att nu föreslå någon ändring av bestämmelsen i fråga.

I *sista stycket* behandlas det fall, då avtal träffats om ränta, som är lägre än normalt. Härmed åsyftas givetvis även fall, då ränta inte alls stipulerats, ehuru ränta normalt bort utgå. Skulle högre ränta än normalt ha avtalats, skall detta fall i skatteavseende behandlas på samma sätt som föreslagits för andra fall av onormal prissättning i enlighet med det förut anförda. Erlägger en gäldenär, som är här i riket skattskyldig, en onormalt hög ränta till en borgenär i utlandet, skall alltså omräkning av gäldenärens inkomst alltid ske. Är fråga om avtal mellan här i riket skattskyldiga, skall omräkning ske, om räntan avsevärt överstiger den normala, eljest icke. I vissa fall blir reglerna för utdelning tillämpliga.

Har däremot avtalats lägre ränta än normalt eller, vilket kanske är vanligare i sammanhang som dessa, ränta inte betingats, skall enligt förslaget någon omräkning inte ske. Men underlåtenhet att betinga ränta kan — liksom även avtal om ränta till lägre räntesats än normalt — innebära förtäckt utdelning från borgenären till gäldenären. Om ett dotterbolag lämnat moderbolaget lån utan ränta eller mot onormalt låg ränta och omständigheterna är sådana, att moderbolaget är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget, gäller att dotterbolaget, som inte är berättigat till avdrag för utdelningen, i sådant fall i enlighet med gällande praxis skall beskattas för beräknad ränta, med belopp motsvarande skillnaden mellan normal ränta och avtalad ränta (d. v. s. räntans hela belopp, om lånet varit räntefritt). Enligt anvisning av riksskattenämnden (se nämndens meddelande nr 1957: 3) bör

normalräntan i fall som här avses, d. v. s. då för låg eller ingen ränta uttages, beräknas till 4 procent. Framhållas må att denna normalränta givetvis inte kan tillämpas, då det gäller att avgöra, om betingad ränta är för hög.

Den intressegemenskap mellan företagen, som utgör förutsättning för en tillämpning av de föreslagna bestämmelserna i 1 mom., är mera vidsträckt än den, varå reglerna om förtäckt utdelning är tillämpliga. Bestämmelserna i fråga berör således inte bara det direkta förhållandet mellan moder- och dotterföretag utan, såsom framgår av de föreslagna anvisningarna till 43 §, över huvud taget det fall, att ett företag direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett annat företag eller äger del i dettas kapital. De innefattar, förutom det fall att samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda avtalslutande företagen eller äger del i dessas kapital, även fall av bulvanförhållanden.

Bestämmelserna i 43 § 2 mom.

Detta moment innehåller en allmän bestämmelse rörande de s. k. kommissionärsbolagen av innebörd, att kommissionärsbolagets huvudföretag skall anses ha bedrivit kommissionärsbolagets rörelse. Detta innebär enligt utredningens mening blott ett lagfästade av vad som redan nu får anses gälla enligt rådande praxis. Genom en bestämmelse som den föreslagna regleras automatiskt frågan om beskattningsorten för det företag, som bedrivit rörelsen, liksom även, i förekommande fall, frågan om inkomstens fördelning enligt 58 § kommunalskattelagen. I övrigt torde få hänvisas till vad utredningen anfört i den allmänna motiveringen. Därutöver må följande framhållas. Om ett bolag eller en förening bildar ett dotterbolag eller förvärvar aktierna i ett bolag, vilket tidigare inte drivit verksamhet av något slag, och ett kommissionärsförhållande omedelbart etableras mellan företagen, uppfylles under det första året inte kravet på att intressegemenskapen bestått under hela beskattningsåret för båda företagen. Några betänkligheter från fiskal synpunkt mot att de föreslagna reglerna för kommissionärsbolag i dylikt fall blir tillämpliga redan första året föreligger dock inte. Författningstexten har därför utformats så, att bestämmelserna i fråga blir tillämpliga även då kommissionärsförhållandet rått alltsedan kommissionärsbolaget började bedriva verksamhet av något slag. Den omständigheten, att kommissionärsbolaget bildats eller förvärvats under löpande räkenskapsår för huvudföretaget, är då utan betydelse, liksom även det förhållandet att kommissionärsbolagets räkenskapsår eventuellt omfattar tid, innan det började bedriva verksamhet. Det kan tidigare ha existerat t. ex. som ett s. k. skrivbordsbolag.

Bestämmelserna i 43 § 3 mom.

Detta moment innehåller de bestämmelser utredningen föreslagit beträffande öppet koncernbidrag. Bestämmelserna åsyftar, såsom utredningen

framhållit i den allmänna motiveringen, inte att betaga företagen rätt till avdrag för koncernbidrag i enlighet med hittills gällande praxis, när bidraget — vare sig det lämnats öppet eller genom särskild prissättning e. d. — framstår som en driftkostnad hos det utgivande företaget. De nya reglerna angående öppet koncernbidrag avser endast att utsäga, att dylikt bidrag under särskilda förutsättningar skall anses utgöra avdragsgill omkostnad för det utgivande och skattepliktigt intäkt för det mottagande företaget, även när detta icke skulle följa av de allmänna reglerna.

Koncernbidrag skall, för att vara öppet, redovisas synligt i deklarationen eller dess bilagor. Det behöver inte framgå direkt av räkenskapshandlingarna, men om det redovisas där och handlingarna bifogas deklarationen, är kravet på öppen redovisning givetvis uppfyllt. Vidare förutsättes, att öppet koncernbidrag lämnas antingen i form av kontanter eller i form av en fordran, som bidragets mottagare får hos den som lämnat bidraget. Någon revers behöver inte överlämnas och inte heller behöver fordringen vara förbunden med ränta. Koncernbidraget kan även ges formen av att skuld efterskänkes. Såsom framhållits i den allmänna motiveringen kan ett öppet koncernbidrag inte lämnas genom onormal prissättning å varor och tjänsteprestationer på annat sätt än att en rabatt eller ett pristillägg kan betecknas som öppet koncernbidrag.

Avdragsrätt för öppet koncernbidrag med motsvarande skattskyldighet för mottagaren skall enligt förslaget i första hand tillkomma svenska aktiebolag.

I fråga om öppet koncernbidrag mellan aktiebolag behandlas i 3 mom. två kategorier.

Den ena kategorien, varom bestämmelser ges i momentets första stycke, omfattar endast moderbolag och dess direktägda dotterbolag, förutsatt att fusion enligt 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen kan ske, d. v. s. fall då moderbolaget äger mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget. Inom denna kategori får öppet koncernbidrag lämnas antingen från moderbolaget till dotterbolaget och omvänt eller mellan dotterbolagen.

För avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidraget har i förslaget uppställts de förutsättningar, som beröres i det följande. Dessa förutsättningar har mera utförligt behandlats i den allmänna motiveringen.

1) Beskattningsåren för det utgivande och det mottagande bolaget skall omfatta räkenskapsår som tilländalupit vid samma tidpunkt. Villkoret avser att förhindra, att beskattningen av koncernvinst genom dylika bidrag i förening med omläggning av räkenskapsår skjutes på framtiden.

2) Det ägareförhållande, som enligt det förut sagda ger rätt till öppet koncernbidrag, skall ha förelegat under hela beskattningsåret för de bolag som lämnat respektive mottagit bidraget. Villkoret avser, såsom närmare berörts i den allmänna motiveringen, att förhindra en obehörig förlustutjämning. Jämför 8 § i 1960 års förordning om rätt till förlustutjämning

vid taxering för inkomst. Om moderbolaget bildat dotterbolag eller förvärvat aktierna i dotterbolaget vid en tidpunkt, då dotterbolaget ännu icke bedrivit verksamhet av något slag, bör några betänkligheter från fiskal synpunkt inte föreligga mot att tillåta öppet koncernbidrag redan första året, trots att intressegemenskapen då inte bestått under hela beskattningsåret för båda bolagen (jfr vad som anförts under 43 § 2 mom.). Författningstexten har därför utformats så att bestämmelserna blir tillämpliga även då moderbolaget innehåft mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget alltsedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag. Motsvarande gäller vid överföring mellan dotterbolag.

3) Lämnar ett dotterbolag koncernbidrag till sitt moderbolag, förutsättes för avdragsrätt, att moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget. Detta villkor har uppställts för att förhindra ett kringgående av gällande regler om kedjebeskattning. Emellertid är moderbolagets skattskyldighet för sådan utdelning i vissa fall beroende av i vilken omfattning moderbolaget självt verkställt utdelning till sina aktieägare. Så är t. ex. fallet, när moderbolaget är ett fåmansbolag och aktierna i dotterbolaget inte utgör organisationsaktier. Enligt 54 § tredje stycket åtnjuter ett fåmansbolag i sådant fall skattefrihet från dotterbolaget endast, om fåmansbolaget visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna. Vidare kan erinras om de särskilda bestämmelserna i 1960 års förordning med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall. Är moderbolaget ett förvaltningsbolag eller investmentbolag, är det enligt dessa bestämmelser befriat från skattskyldighet för utdelningen, endast om bolaget självt verkställt utdelning i viss relation till den mottagna utdelningen. Eftersom det, när dotterbolagets avdragsrätt för koncernbidraget bedömes, inte alltid är möjligt att avgöra om och i vad mån moderbolaget uppfyllt de nämnda förutsättningarna för skattefrihet för utdelning — den egna utdelningen verkställs ju oftast vid en senare tidpunkt — har utredningen inte ansett sig kunna föreslå någon avdragsrätt i fall som dessa, då skattefriheten för utdelning är beroende av den egna utdelningen och således utgör en öppen fråga. Förutsättning för dotterbolagets rätt till avdrag för öppet koncernbidrag till moderbolaget är således enligt förslaget, att moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning oberoende av i vilken omfattning det självt utdelat vinstmedel till delägarna.

4) Även då koncernbidrag överföres mellan två av moderbolaget till minst 90 procent direktägda dotterbolag måste förhindras, att gällande regler om kedjebeskattning på en omväg sättes ur kraft. Läget kompliceras av att moderbolaget kan vara skattskyldigt för utdelning från det ena dotterbolaget men inte för utdelning från det andra. Det gäller då att tillse att inte vinst från det sistnämnda bolaget utan kedjebeskattning överföres till moderbolaget genom att såsom förmedlare använda det dotterbolag, för

vars utdelning moderbolaget inte är skattskyldigt. Man kan här, såsom närmare redovisats i den allmänna motiveringen, tänka sig olika situationer. Är moderbolaget, oavsett den egna utdelningen, frikallat från skattskyldighet för utdelning från det dotterbolag, som lämnar koncernbidrag till ett annat systerbolag, bör avdrag kunna medges för koncernbidraget. Det har då ingen betydelse, hur det förhåller sig med moderbolagets skattskyldighet för utdelning från det mottagande bolaget. I fråga om avdragsrätten bör emellertid gälla detsamma, om moderbolagets skattskyldighet eller skattefrihet för utdelning från såväl givarebolaget som mottagarebolaget är lika beroende av moderbolagets egen utdelning. Likaså bör detsamma gälla, om moderbolaget, oavsett den egna utdelningen, är skattskyldigt för utdelning från båda dotterbolagen. Såsom förutsättning för avdragsrätt för öppet koncernbidrag mellan systerbolag har alltså i förslaget uppställts, att någon av de tre nämnda situationerna föreligger.

5) Såsom en särskild förutsättning har uppställts det förut nämnda kravet, att koncernbidraget redovisats öppet i deklarationen eller därtill fogad bilaga.

Enligt andra stycket betecknas ett koncernbidrag, som är avdragsgillt enligt bestämmelserna i första stycket, som öppet koncernbidrag. För att fråga skall vara om öppet koncernbidrag kräves således att de i första stycket angivna villkoren i förekommande fall är uppfyllda.

En särskild kategori i fråga om öppet koncernbidrag mellan aktiebolag behandlas i tredje stycket av 3 mom. nämligen det fallet, att moderbolaget i en koncern lämnar sådant bidrag till annat underordnat bolag i samma koncern som icke är ett direktägt dotterbolag. Här är således endast fråga om koncernbidrag i riktning från moderbolaget. Någon kollision med utdelningsbeskattningen föreligger alltså inte. I fråga om ägareförhållandena uppställs enligt förslaget det kravet, att moderbolaget och det bolag, till vilket koncernbidrag lämnas, efter två eller flera fusioner enligt 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen — ev. efter viss omflyttning av aktierna — kan sammanslås till ett bolag. Under denna förutsättning kan moderbolaget alltså lämna öppet koncernbidrag även till bolag inom koncernen, som moderbolaget genom förmedling av andra bolag inom samma koncern äger till mer än nio tiondelar. Föreligger den angivna möjligheten till sammanslagning med moderbolaget, har det ingen betydelse, hur långt bort i äganderättskedjan det mottagande bolaget står i förhållande till moderbolaget.

De förut nämnda förutsättningarna i fråga om räakenskapsårets utgång och ägareförhållandets bestånd (möjligheten till sammanslagning) under hela beskattningsåret skall vara uppfyllda. I annat fall är bidraget icke att beteckna som öppet koncernbidrag.

Genom villkoret att förutsättningar för fusion enligt 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen skall föreligga, kan vinstöverföring enligt bestämmelserna

i första och tredje stycket av förevarande moment inte ske till och från ett försäkringsbolag eller ett bankbolag, eftersom aktiebolagslagen inte är tillämplig å dessa slags bolag. Att försäkringsbolagen och bankbolagen i detta hänseende ställts utanför synes, såsom framhållits redan i den allmänna motiveringen, enligt utredningens mening kunna accepteras. De föreslagna reglerna om öppet koncernbidrag bör inte omfatta försäkringsbolag med hänsyn dels till de speciella beskattningsregler, som gäller för försäkringsföretag, dels till att dessa beskattningsregler för närvarande är föremål för särskild utredning. För bankbolagens del torde en rätt till öppen resultatutjämnning ha mycket liten betydelse. Enligt fjärde stycket kan dock öppet koncernbidrag lämnas till och från ett bankbolag, om bankbolaget i direkt ägo innehar *samtliga* aktier i ett dotterbolag och förutsättningar i övrigt föreligger för öppet koncernbidrag.

Såsom framgår av den allmänna motiveringen har utredningen inte ansett sig kunna godtaga öppet koncernbidrag mellan ekonomiska föreningar. Däremot skall dylikt koncernbidrag enligt förslaget i vissa fall kunna lämnas från ekonomisk förening till aktiebolag eller omvänt och mellan aktiebolag som äges av samma ekonomiska förening. Med ekonomisk förening förstås här sådan förening, som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar.

Enligt förslaget är förutsättning för koncernbidraget, att den ekonomiska föreningen direkt äger *samtliga* aktier i ett eller flera svenska aktiebolag. Öppet koncernbidrag får då, om villkoren i fråga om räkenskapsår, tiden för ägareförhållandets bestånd och övriga villkor uppfyllts, lämnas av den ekonomiska föreningen till ett sådant helägt aktiebolag. Koncernbidrag får dessutom lämnas av dylikt aktiebolag till föreningen eller till annat systerbolag, som likaledes helt äges av moderföreningen. Med hänsyn till möjligheterna att kringgå kedjebeskattningsreglerna måste emellertid gälla samma villkor som när fråga är om koncernbidrag enligt första stycket mellan dotter- och moderbolag och mellan två bolag som äges av samma moderbolag. Dessa villkor har berörts i det föregående. Vad nu sagts om koncern, vars moderföretag är en ekonomisk förening, gäller i motsvarande mån om moderföretaget är ett bankaktiebolag.

Då förslaget innebär att öppet koncernbidrag skall godtagas i beskattningshänseende, trots att bidraget inte omedelbart utgör direkt kostnad eller intäkt i viss förvärvskälla, har i sista stycket av 3 mom. intagits en uttrycklig föreskrift om till vilken förvärvskälla koncernbidraget skall vara att hänföra.

Bestämmelserna i 57 § 3 mom.

De föreslagna bestämmelserna i 57 § 3 mom. behandlar de vinstöverföringar, som påverkar beskattningen i mer än en kommun.

När fråga är om prissättning å varor eller andra affärsvillkor, varom

avtal träffats mellan här i riket skattskyldiga företag som är i intressegemenskap, har enligt förslaget ett ingripande från taxeringsmyndighet ansetts vara i första hand påkallad, när de avtalade villkoren i *avsevärd grad* avvikit från normala villkor och därigenom åstadkommit en från skattesyndpunkt obehörig vinstöverföring. Enligt de föreslagna bestämmelserna i 43 § 1 mom. tredje stycket skall sådana vinstöverföringar kunna föranleda omräkning av företagets inkomst såväl vid den statliga som den kommunala inkomsttaxeringen. Om man bortser från vinstöverföringarna till utlandet, vilka föreslås reglerade i 43 § 1 mom. andra stycket, skall vinstöverföring genom onormal prissättning i andra fall än de nu nämnda — d. v. s. då prissättningen inte i så *avsevärd grad* avvikit från den normala, att bestämmelserna i 43 § 1 mom. tredje stycket är tillämpliga — i allmänhet inte medföra ett frångående av företagets inkomstredovisning, såvida inte ett sådant frångående kan föranledas av andra redan gällande regler, såsom då förtäckt utdelning föreligger.

Emellertid kan man, såsom framgår av den allmänna motiveringen, ännu inte helt bortse från beskattningsunderlagets särskilda betydelse för de olika kommunerna. Den nuvarande bestämmelsen i 57 § 3 mom. har, med hänsyn till det för dess tillämpning uppställda kravet, att avvikelser från det normala priset skall ha varit *avsevärd*, ansetts vara för ineffektiv, då det gällt att tillgodose kommunernas intressen därvidlag. Utredningen har ansett, att de önskemål som framförts om ett slopande av detta krav bör tillmötesgå. Den i 57 § 3 mom. första stycket föreslagna bestämmelsen skall således — utom i fall då omräkning sker enligt 43 § 1 mom. tredje stycket — kunna tillämpas så snart den avtalade prissättningen avviker från de i allmänhet gällande priserna och härigenom en icke oväsentlig vinstöverflyttning ägt rum.

Ett ingripande med stöd av denna bestämmelse innebär, i likhet med vad som nu gäller, att den som genom den onormala prissättningen tillförts inkomst, för skälig del av densamma skall beskattas i den kommun, där den andre näringsidkaren skulle ha skattat för inkomsten, om normal prissättning tillämpats. Det är alltså här fråga om en taxeringsöverflyttning, inte om en inkomstomräkning i den mening som avses i 43 § 1 mom. Då det inte helt otvetydigt framgår av den nuvarande bestämmelsen i 57 § 3 mom., att den överförda vinsten i och för sig får användas för förlustutjämning hos mottagaren, har utredningen föreslagit ett förtydligande härutinnan. Taxeringsöverflyttningen skall alltså enligt förslaget avse skälig del av mottagarens *behållna* inkomst.

Även om ett slopande av kravet på att avvikelser från normalpriset skall vara *avsevärd* innebär ökade möjligheter för kommunerna att ingripa mot vinstöverflyttning genom onormal prissättning i förhållande till vad som nu gäller, bör dock enligt utredningens mening liksom hittills försiktighet iakttagas vid tillämpningen. Det bör nämligen ånyo understrykas, att det

i regel är mycket vanskligt att avgöra vad som utgör det normala priset på en vara eller en tjänsteprestation. Avvikelsen från den normala prissättningen måste vara uppenbar och den vinstöverföring som åstadkommits får inte vara oväsentlig. Den överflyttning av dolda reserver, som sker, då en verksamhet överlåtes jämte tillgångar, medför inte att bestämmelsen i 57 § 3 mom. blir tillämplig. Ej heller skall denna bestämmelse tillämpas, då fråga är om apport i samband med aktieteckning eller då kooperativ förening erhåller avdrag för rabatter och pristillägg enligt 29 § 2 mom. kommunal-skattelagen.

Ett beaktande av kommunernas anspråk på ett riktigt beskattningsunderlag såsom grund för uttaxeringen kan, såsom framgår av den allmänna motiveringen, vara befogad framför allt, när fråga är om beskattningen av sådan verksamhet, som avser ett utnyttjande av värdefulla naturtillgångar inom kommunen, såsom vattenkraft, järnmalm, skog m. m. Ofta redovisas den verkliga avkastningen av annat företag, i regel moderföretaget, med huvudkontor i annan del av landet. Den ökade möjligheten för kommunerna att bevaka sina skatteanspråk, som förslaget enligt det förut sagda innebär, har i första hand avsett just fall som dessa, där det ofta kan vara fråga om inkomster av betydelse för kommunerna.

Det kommunala intresset av att inkomst skall beskattas i rätt kommun anmäler sig också i fråga om de öppna koncernbidragen. Enligt utredningens mening föreligger inte anledning att behandla dessa bidrag annorlunda än de vinstöverföringar, som genomförts medelst prissättningen. I enlighet därmed gäller enligt andra stycket av förevarande moment, att om öppet koncernbidrag redovisats inom annan kommun, än den där vinsten skulle redovisats, om bidraget inte lämnats, det mottagande företaget skall skatta för skälig del av sin behållna inkomst i den kommun, där givareföretaget skulle ha beskattats för inkomsten. Även här bör beaktas, att koncernbidraget kan ha använts för förlustutjämning hos mottagaren och att det således inte kan bli tal om att överflytta mer än det till kommunal inkomstskatt skattepliktiga överskottet till givareföretagets kommun.

Frågan om den kommunala beskattningen av inkomst som intjänats av ett s. k. kommissionärsbolag men som redovisats hos det företag som i realiteten bedrivit verksamheten i fråga, har redan berörts i samband med motiveringen till bestämmelserna i 43 § 2 mom. De fasta driftställen, vid vilka det s. k. kommissionärsbolaget drivit verksamheten blir att bedöma såsom huvudföretagets fasta driftställen. Till dessa driftställen skall enligt de allmänna reglerna hänföras skälig del av huvudföretagets sammanlagda inkomst.

Anvisningarna till 28 och 29 §§

Utredningen har, såsom framgår av den allmänna motiveringen, haft anledning att till behandling upptaga frågan om de skatterättsliga konsekven-

serna av ackord. När en borgenär genom ackord helt eller delvis efterskänkt den fordran, han har gentemot gäldenären, kan detta nämligen ofta innebära detsamma som en vinstöverföring från borgenären till gäldenären. Detta gäller särskilt, om borgenären och gäldenären är företag, mellan vilka intressegemenskap föreligger. I dylika fall bör ackord behandlas på samma sätt som öppet koncernbidrag.

I enlighet med vad utredningen förklarat i den allmänna motiveringen bör vinst, som uppkommer, när en rörelseidkare beviljas ackord, i princip utgöra skattepliktig intäkt i rörelsen. Detta överensstämmer med vad som i allmänhet gäller för beskattning av rörelseinkomst, nämligen att, vad som för den ena parten i ett affärsförhållande utgör en avdragsgill omkostnad, motsvaras av en skattepliktig inkomst för den andra parten. På samma sätt kan borgenärens förlust genom ackordet, som för honom är en omkostnad, motsvaras av en vinst för gäldenären. Härtill kommer, att ackordsvinsten för en rörelseidkare ofta innebär en återvinning av kostnader, för vilka han själv tidigare fått avdrag vid rörelseinkomstens beräkning, såsom när han köpt varor på kredit. Mera väsentligt är emellertid, såsom närmare utvecklats i den allmänna motiveringen, i detta sammanhang, att borgenären — i enlighet med den allmänna bestämmelsen om driftförlust i punkt 10 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen — kunnat tillgodogöra sig avdrag för nedskrivning av sin fordran.

I enlighet härmed föreslås, att punkt 1 av anvisningarna till 28 § kompletteras med en föreskrift om skatteplikt för ackordsvinster. Till intäkt av rörelse skall alltså enligt förslaget räknas vinst, som uppkommit på grund av att rörelseidkare fått skuld efterskänkt av borgenär genom ackord, därest motsvarande belopp utgör för borgenären vid taxering här i riket avdragsgill omkostnad. Detsamma skall, om borgenären inte är här i riket skattskyldig för inkomst, gälla, om ackordet skulle ha utgjort avdragsgill omkostnad, därest han varit här i riket skattskyldig.

Med hänsyn till att den föreslagna föreskriften innebär en brytning med hittills gällande praxis kunde det ifrågasättas om inte bestämmelsen borde få sin plats i 28 § i stället för i anvisningarna till paragrafen. Såsom framgår av det förut sagda, anser emellertid utredningen inte, att en skatteplikt för ackordsvinst i och för sig är så oförenlig med kommunalskattelagens allmänna uppläggning, att en placering i själva paragrafen framstår som nödvändig. Inte heller synes de nuvarande bestämmelsernas lydelse påfordra en sådan placering. Då ackordsvinster för övrigt jämförelsevis sällan föranleder taxering, eftersom dylik vinst i regel uppväges av förluster, synes den föreslagna placeringen i anvisningarna enligt utredningens mening mera lämplig. Anvisningspunkten i fråga innehåller redan nu en uppräknning av olika förekommande intäkter, som är hänförliga till rörelse.

På grund av bestämmelserna i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 21 § blir det föreslagna tillägget till anvisningarna i 28 § automatiskt tillämpligt även för jordbruksfastighet, varav inkomsten beräknas enligt

bokföringsmässiga grunder. Såsom framhållits i den allmänna motivering-
en, bör enligt utredningens mening, om en inkomstberäkning enligt bok-
föringsmässiga grunder godtages beträffande annan fastighet, en beskatt-
ning av ackordsvinst kunna ifrågakomma även i förvärvskälla, hänförlig
till detta inkomstslag.

Den föreslagna skatteplikten för ackordsvinst, skall enligt förslaget kom-
penseras genom ett upphävande av det i 3 § fjärde stycket förordningen
om förlustutjämnning föreskrivna förbudet att utnyttja förlust, som upp-
kommit i samband med ackord eller dessförrinnan för kvittning mot even-
tuellt överskott vid taxering för det år, varunder ackordet beviljats eller
för senare år. Härigenom kan alltså ackordsvinster kvittas mot förluster
under de närmast föregående sex åren. Motsvarande skall gälla även kon-
kursgäldenär, som fått ackord, om konkursen avslutats.

Vad beträffar borgenärens avdragsrätt för den förlust, som kommit till
uttryck genom att han beviljat gäldenären ackord, föreslås en komplette-
ring av punkt 10 av anvisningarna till 29 §.

Av anvisningspunkten i dess nuvarande lydelse framgår, att till drift-
förlust, som en rörelseidkare kan ha anledning att räkna med, räknas
bl. a. till följd av köparens insolvens utebliven betalning för varor eller pro-
dukter, 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 enligt utredningens förslag alltjämt gälla som en
allmän huvudregel.

Däremot skall regeln enligt förslaget modifieras i de fall, då intressege-
menskap föreligger mellan borgenären och gäldenären. I sådana fall kan,
såsom förut nämnts, ackordet innebära en vinstöverföring till gäldenären.
Enligt förslaget 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 dylikt bidrag. Härigenom
beaktas automatiskt att ackordet, i likhet med koncernbidraget, i vissa si-
tuationer kan vara att anse såsom förtäckt utdelning. Vidare blir bestäm-
melserna i 57 § 3 mom. andra stycket tillämpliga.

Stundom kan emellertid, när intressegemenskap föreligger, omständig-
heterna vara sådana, att borgenären bör erhålla avdrag för ackordsförlusten,
oavsett om han varit berättigad till avdrag för ett koncernbidrag till gälde-
nären. Avdrag bör kunna medges, om ackordet uppenbarligen inte har sin
grund i intressegemenskapen utan kan antagas vara affärsmässigt betingat.
Ett sådant antagande är enligt utredningens mening befogat, om jämväl
andra borgenärer lämnat ackord i motsvarande utsträckning 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 uppväges av vinsten på hans verksamhet. Förhållandet är ett annat, då intressegemenskap visserligen föreligger mellan borgenär och gäldenär men denna intressegemenskap likväl är så pass obetydlig och outvecklad, att gäldenärens obestånd framstår som det verkliga resultatet av gäldenärens egen självständiga verksamhet. I sådant fall bör borgenären erhålla avdrag för ackordsförlusten.

Är endera av gäldenären eller borgenären inte skattskyldiga här i riket för inkomst, gäller angående skattskyldighet och avdragsrätt för ackord följande.

Föreligger ingen intressegemenskap, och är gäldenären skattskyldig här i riket för sin inkomst, blir gäldenären skattskyldig även för ackordsvinsten. Borgenären skulle nämligen, om han varit här i riket skattskyldig för inkomst, enligt allmänna regler erhållit avdrag för ackordsförlusten såsom omkostnad i rörelsen.

Är borgenären skattskyldig här i riket, har han, om intressegemenskap inte föreligger, enligt vanliga regler rätt till omkostnadsavdrag för den förlust som uppkommit, när han beviljat en utom riket verksam gäldenär ackord.

Föreligger däremot intressegemenskap mellan parterna och är gäldenären här i riket skattskyldig för sin inkomst, blir denne skattskyldig även för ackordsvinst, när den utländske borgenären beviljat ackord, om ackordet ej har sin grund i intressegemenskapen enligt vad förut sagts, eller om ackordet visserligen har sådan grund men borgenären skulle ha varit berättigad till avdrag för öppet koncernbidrag till den i Sverige skattskyldige gäldenären. Skulle däremot borgenären i det sistnämnda fallet inte ha varit berättigad till avdrag för öppet koncernbidrag, är gäldenären inte skattskyldig för ackordsvinsten.

Är borgenären skattskyldig här i riket för rörelseinkomst, gäller beträffande hans avdragsrätt vid sådan intressegemenskap, som här avses, att han har avdragsrätt för förlusten enligt vanliga regler, om ackordet inte har sin grund i intressegemenskapen. Däremot har han inte avdragsrätt, om ackordet haft sådan grund, eftersom han ej kunnat få avdrag för öppet koncernbidrag till den i utlandet verksamme gäldenären.

Bestämmelserna i 3 § förordningen om förlustutjämning

Den föreslagna skatteplikten för ackordsvinst bör, såsom utredningen redan framhållit, medföra en vidgad rätt till förlustutjämning. Utredningen föreslår således ett upphävande av den nu gällande bestämmelsen i fjärde stycket i förevarande paragraf, enligt vilken förlust, som uppkommit i sam-

band med ackord utan konkurs eller före sådant ackord, inte får användas för kvittning mot överskott vid taxering för det år, varunder ackordet beviljats eller för senare år. Förslaget innebär, att ackordsvinst skall kunna kvittas mot förluster under de närmast föregående sex åren.

Då emellertid en konkursgäldenär, som erhållit ackord, inte bör komma i ett sämre läge i avseende å rätten till förlustutjämning än den gäldenär, som fått ackord utan konkurs, har utredningen föreslagit en sådan jämkning av tredje stycket, att även konkursgäldenär som fått ackord beviljat skall kunna återfå rätten att genom förlustavdrag utnyttja tidigare förluster. Förutsättning härför är dock att konkursen blivit definitivt avslutad. Härom hänvisas till den allmänna motiveringen. Med ackord i konkurs bör jämföras sådan förlikning med borgenärerna, som enligt 149 § konkurslagen föranleder konkursens nedläggande. Däremot innebär konkursen avskrivning såsom s. k. fattigkonkurs enligt 185 § konkurslagen givetvis icke ett beviljande av sådant ackord som här avses.

Bestämmelserna i 67 § taxeringsförordningen

Såsom i den allmänna motiveringen framhållits anser utredningen, att den omräkning av inkomsten, som i vissa fall skall ske enligt de föreslagna bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen, skall verkställas av provningsnämnden. Anser taxeringsnämnd anledning föreligga att tillämpa stadgandet i fråga, har nämnden — såsom redan nu gäller beträffande tillämpningen av bestämmelserna i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen — att göra anmälan härom till taxeringsintendenten.

BILAGA I

Rättsfall angående koncernbidrag och andra överföringar mellan bolag

1. 1933: 158. Elektriska aktiebolaget AEG uppgav i sin deklARATION en vinst av 11 130 kronor. Bolagets omsättning nämnda år hade varit 7 566 620 kronor. Orsaken till att bolaget redovisade en så ringa vinst antogs bero av den prissättning, som det svenska bolagets tyska moderbolag tillämpade gentemot det svenska bolaget. PN beräknade det svenska bolagets vinst till 300 000 kronor, motsvarande 6 % av dess aktiekapital. Det svenska bolaget upplyste bl. a., att endast $\frac{1}{3}$ av dess inköp skett hos moderbolaget. Enligt av bolaget återopade intyg hade konstaterats bl. a. att en väsentlig del av bolagets försäljning utgjordes av standardvaror för vilka ett likartat marknadspris måste hållas av såväl tyska som svenska fabrikanter samt att enligt gjorda stickprovsundersökningar några extra pålägg å fakturorna icke kunnat konstateras. RR bestämde bolagets taxering enligt deklARATIONEN (tax. 1929).

2. 1933: 191—192. El. AB Siemens, dotterbolag till ett tyskt bolag inom den elektriska verkstadsindustrien, har förvägrats avdrag för ett i dess räkenskaper moderbolaget krediterat belopp, motsvarande 2 % av värdet å leveranser till aktiebolaget, såsom ersättning för vissa omkostnader. Enligt bolagets uppgift utgjorde beloppet gottgörelse för förvaltningskostnader, som moderbolaget bestritt för det svenska bolagets räkning, nämligen kostnader för projekterings- och ritarbeten, patentavgifter och reklamkostnader (tax. 1929, 1930).

3. 1933: 356. AB Pump-Separators Gjuterier, som drev rörelse i Katrineholm och som i sina räkenskaper gottskrivit sitt moderbolag, AB Pump-Separator, Stockholm, ett belopp av 75 000 kronor såsom rabatt å till överpris levererade varor, medgavs avdrag för beloppet. Överpriset hade erlagts av moderbolaget i avsikt att skydda dotterbolaget mot förlust. Därvid hade överenskommit att dotterbolaget, när möjlighet därtill erbjöds, skulle lämna moderbolaget skälig ersättning genom överföring av vinstbelopp. Av Katrineholms stad anförda besvär med yrkande att avdraget skulle återföras till beskattning ogillades (tax. 1930).

4. 1934: 725. Ett dotterbolag till AB Vin- & Spritcentralen erhöll avdrag för provisioner som gottskrivits moderbolaget (tax. 1929).

5. 1935: 59. Ett amerikanskt bolag hade enligt ett kontrakt av 1926 ensamrätt till vissa leveranser till ett holländskt bolag. Under 1930 hade emellertid ett svenskt bolag på order av det amerikanska bolagets ombud verkställt ifrågavarande leveranser. I gengäld hade det svenska bolaget i sina räkenskaper krediterat det amerikanska bolaget ett visst överpris, för vilket belopp avdrag erhållits vid beskattningen såsom rörelsekostnad (tax. 1931).

6. 1935: 476—477. AB Turitz & Co hade verkställt samtliga varuinköp för ett dotterbolags (Epa) räkning samt till bestridande av omkostnaderna härför och såsom andel i vinst å försäljningen i provision betingat sig 5 % av dotterbolagets

försäljningssumma. MKPN ansåg att skälig ersättning för moderbolagets tjänster till dotterbolaget skulle beräknas till 2 % (ena året) eller 3 % (andra året) av inköpsvärdet av de till dotterbolaget försålda varorna. Skillnaden mellan den betingade provisionen och den av MKPN som skälig ansedda ansågs utgöra vinstöverflyttning från dotter- till moderbolag. KR fann emellertid att det icke kunde anses utrett, att beträffande bolaget förelegat sådant förhållande, som avsågs i 57 § 3 mom. KL, och fastställde därför med mindre justering bolagets fördelning av den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten. — RR, varest allmänna ombudet samt vissa kommuner klagade: ej utredning (tax. 1932, 1933).

7. 1936 ref. 14. Avdrag har icke medgivits svenskt aktiebolag för vad bolaget utbetalat av sin årsvinst på grund av avtal med utländska bolag om ekonomisk samverkan (pool-avtal) (tax. 1930).

8. 1936: 223. Aktiebolaget E., som bedrev annonsbyråverksamhet med kontor i Stockholm, var ett dotterföretag till det amerikanska bolaget W. Sistnämnda bolag hade, förutom bolaget E., ett flertal dotterbolag med annonsbyråer i olika länder i Europa och därjämte ett dotterbolag W.M. med uppgift att omhänderha högsta ledningen av de olika annonsbyråföretagen. Omkostnaderna för det sistnämnda bolaget täcktes genom bidrag från annonsbyråföretagen. Aktiebolaget E. hade tillgodofört sig avdrag med visst belopp, som det gottgjort bolaget W.M. Aktiebolaget E. har medgivits avdrag för det yrkade beloppet (tax. 1933).

9. 1938: 835. W. aktiebolag har vägrats avdrag för visst belopp, som utgivits för förvärvande av ensamförsäljningsrätt i Sverige för vissa av ett tyskt bolag tillverkade varor. Däremot har avdrag medgivits för visst belopp, som tillgodoförts moderbolaget i Norge och motsvarade beräknad vinst å varor, försålda inom den del av Sverige, där det norska bolaget tidigare innehåft försäljningsrätt (tax. 1935).

10. 1942: 634. Fastighetsaktiebolaget S. var förvaltningsbolag till en livförsäkringsanstalt, som till sig överfört bolagets hela vinst. PN:s åtgärd att, utan hänsyn till resultatet å bolagets verksamhet i övrigt — vilket resultat påverkats av bl. a. överföringen — inkomstbeskatta bolaget för dess obligationsräntor undanröjdes (tax. 1939).

11. 1943: 284. Svenska Superfosfat Försäljnings AB erhöll avdrag för kapitaltillskott till dotterbolaget AB Oscar Johnsson (icke helägt) i samband med sistnämnda bolags ombildande till följd av lidna förluster. Kapitaltillskottet ansågs nämligen med avseende å omständigheterna i målet som en omkostnad i det förstnämnda bolagets rörelse. Syftet med tillskottet angavs vara bl. a. att behålla dotterbolagets inarbetade kundkrets (tax. 1940).

12. 1943 ref. 50. AB Arafart (rederi) fick avdrag för koncernbidrag till två andra bolag (kolimport resp. lagerhandel) med hänsyn till rådande intressegemenskap mellan bolagen ävensom till det inre sammanhang som förefunnits mellan bolagens rörelse (tax. 1942).

13. 1946: 141. AB Regnkappsfabriken i Stockholm fick avdrag för belopp, som utbetalats till bolagets nystartade filial i New York, American Raincoat Company, och som avsåg filialens direkta utgifter. (Beloppet ansågs av RR utgöra driftskostnader för klagandebolaget. Enligt anmärkning i Sv. Sk. T. ansågs rörelsen i New York alltså icke utgöra särskild förvärvskälla — i vilket fall den blivit att hänföra till inkomst av kapital utan avdragsrätt för underskott) (tax. 1943).

14. 1946: 1036. Holmens Bruks och Fabriks AB hade från ett dotterföretag köpt en fabriksanläggning med arbetarbostäder och därefter sålt fastigheten med förlust, som avdrogs såsom utrangeringsförlust. Sedan avdraget vägrats av PN och

KR, gjorde bolaget gällande att fråga varit om förtäckt koncernbidrag. Bolaget hade kunnat öka arrendet för fastigheterna men valt att övertaga byggnaderna. Bolaget återopade RÅ 1943 ref. 50. RR lämnade besvären utan bifall, enär fråga var om förlust som bolaget lidit därigenom att bolaget sålt fast egendom för köpskilling understigande de kostnader, bolaget haft för egendomens förvärvande och avyttring och förlust av ifrågavarande slag ej kan betraktas som driftskostnad i bolagets rörelse (tax. 1942).

15. 1947: 631. Wedholms AB hade med Mjölkcentralen (MC), som ägde 44 % av bolagets aktiekapital, ett avtal av år 1936 enligt vilket föreningen skulle verkställa samtliga inköp av mejerikärl hos bolaget och skulle MC å gällande dagspriser för leveranserna lämna viss rabatt, som skulle fastställas vid varje års slut efter »skälighet». För 1942 lämnade bolaget MC bonus å ca 300 000 kronor. Bolaget uppgav att MC inköpt omkring hälften av tillverknigen. Därigenom hade inbesparats ca 15 % i försäljningskostnader. Avdrag för beloppet 300 000 kronor medgavs. Kommunen hade yrkat, att avdraget icke måtte medgivas, enär procentsatsen för denna bonus fastställts först sedan bokslut förelegat färdigt och MC vore stor aktieägare (tax. 1943).

16. 1948: 776. Svenska AB Philips sålde glödlampor, tillverkade av bolag i Nyköping, som fakturerade lamporna på det holländska moderbolaget till tillverkningspris. Det holländska bolaget fakturerade i sin tur lamporna på det svenska bolaget till högre pris. Skillnadsbeloppet, 671 600 kronor, tillgodofördes således det holländska bolaget. MKPN tillade hela skillnadsbeloppet med avdrag för 160 000 kronor, motsvarande i avjämnat tal 10 % av tillverkningskostnaderna för nyköpingsbolagets totala produktion. Återstoden betraktades som förtäckt aktieutdelning genom felaktig prissättning vid Svenska Philips inköp av lamporna. RR fann med tillämpning av 43 § KL och 2 § förordningen om statlig inkomstskatt ej skäl att göra ändring i de överklagade taxeringarna (tax. 1943).

17. 1949: 410—417. AB Ferrolegeringar, som tillhör en internationell koncern, bildade tillsammans med en person K. ett schweiziskt bolag, vilket ägde gruvbolag i Turkiet, Cypern och Egypten. Sedan AB Ferrolegeringar förvärvat optionsrätt till K:s intressen, avtalades i maj 1935 mellan det svenska och det schweiziska bolaget att det förra bolaget skulle övertaga de turkiska och cypriotiska gruvornas hela produktion t. o. m. 1938 samt ha viss optionsrätt t. o. m. 1944. Utöver likvid för levererad malm (ca 3 milj. kronor per år), utbetalade AB Ferrolegeringar till det schweiziska bolaget betydande belopp som, åtminstone i huvudsak, bokfördes å varukontot, där de omedelbart eller under senare år avskrevos. Skattemyndigheterna gjorde gällande, att bolaget icke varit nödsakat lämna dylika förskott för leveranser; fråga vore i stället om finansiering av en internationell koncern. Bolaget framhöll betydelsen av säkrad råvaruförsörjning med hänsyn till att världsmarknaden behärskades av engelskt-amerikanskt syndikat (Rhodesiamalm). Medlen hade använts för gruvorna och gruvbolagen hade varit i behov av dem. Genom kriget och statsingripanden m. m. vore förskotten att anse som så osäkra tillgångar, att avskrivningarna varit motiverade. De begränsade utbetalningarna under kriget avsåge jämväl gruvdriften. Därest bolaget icke tillskjutit dessa belopp, ansåge sig bolaget icke kunna påräkna att, sedan normala förhållanden inträtt, erhålla leveranser i samma omfattning som tidigare. KR medgav avdrag för avskrivning å förkrigsutbetalningarna men ansåg att bolaget icke för utbetalningarna 1940 eller senare kunnat påräkna framtida leveranser. Vid sådant förhållande hade bolaget saknat fog för åtgärden att upptaga sistnämnda belopp å varukonto. I stället vore i beskattningshänseende fråga om fordringar. Å varukontot verkställd nedskrivning finge antagas i första hand avse dessa utbetalningar

och bolaget ägde icke åtnjuta avdrag härför. — RR medgav avdrag även för utbetalningarna under kriget och uttalade därvid, att utredningen i målet gäve stöd för riktigheten av bolagets påstående, att bolaget med utbetalningen av beloppen avsett att öka sina möjligheter till framtida försörjning med den för bolagets rörelse nödvändiga svåråtkomliga råvaran krommalm; utbetalningen måste således anses hava skett i och för rörelsen; vad i målet förekommit gäve anledning antaga att bolagets utsikter att återbekomma sina på utbetalningarna grundade fordringar redan från början varit så osäkra, att bolaget vore berättigat att vid inkomstberäkningen erhålla avdrag för mot gjorda avskrivningar svarande belopp (tax. 1940—1946).

18. 1951 ref. 3. Rörledningsbolag erhöll icke avdrag för belopp som utbetalats till ett helägt elektricitetsbolag (elektriska installationer) för täckande av uppkommen förlust i det sistnämnda bolagets rörelse. Sådant sammanhang mellan de båda bolagens rörelser ansågs icke föreligga att avdrag kunde medgivas. I enlighet därmed beskattades inte elektricitetsbolaget för det mottagna beloppet (tax. 1945).

19. 1951: 622. Moderbolag erhöll ej avdrag för koncernbidrag till dotterbolag. Bolagen hade agenturer i samma bransch för var sitt utländska företag men hade icke gjort affärer sinsemellan (tax. 1945).

20. 1951: 781. AB Tomtförvaltning erhöll icke avdrag för ett till Försäkringsaktiebolaget Fylgia, som ägde de flesta aktierna i bolaget, överfört belopp, motsvarande vinst vid försäljning av huvudsakligen tomter, vilka övertagits från försäkringsaktiebolaget (tax. 1944).

21. 1951: 823. Fastighetsförening erhöll ej avdrag för »koncernbidrag» till annan fastighetsförening (systerförening) (tax. 1945).

22. 1951: 1130. Aktiebolag, som sålde gengasaggregat, erhöll ej avdrag för belopp som överförts till handelsbolag, vars två delägare ägde hälften var av aktiebolaget, för omställning av handelsbolagets rörelse (eftertax. för 1941).

23. 1951: 1463, 1464. AB Malcus Holmquist, tillverkare av maskiner, verktyg o. dyl., lämnade koncernbidrag för inkomstutjämning till moderbolaget Nissaströms Bruks och Kraft AB, tillverkare av papp och massa, som exporterades genom förmedling av dotterbolaget; avdrag vägrades för bidraget (tax. 1945, 1946).

24. 1952: 632. Konfektionsaktiebolag, som förvärvat aktierna i ett väveribolag — enligt uppgift för att säkerställa moderbolagets behov av råvara — erhöll ej avdrag för koncernbidrag till väveribolaget; sådant sammanhang ansågs icke föreligga mellan bolagens rörelser att moderbolaget kunde anses berättigat till avdrag (tax. 1945).

25. 1952: 1260. Aktiebolag, som bedrev tagelspinneri och vars rörelse nedgick under krigsåren 1940—1945 på grund av råvarubrist, bildade AB Tvättcentralen, vilket bolag nyttjade viss del av moderbolagets lokaler samt dess värmecentral m. m. Bolaget erhöll ej avdrag för vinstöverföring till dotterbolaget (tax. 1947).

26. 1954: 28. Biografbolag, som inköpt ett fastighetsbolag för att enligt uppgift så småningom för biografrörelse kunna utnyttja lokal i fastighetsbolagets två fastigheter, vilka för tillfället användes endast för bostadsändamål, fick ej avdrag för ett bidrag till fastighetsbolaget å 27 000 kr. (tax. 1949).

27. 1956: 1. Av livförsäkringsbolag till sakförsäkringsbolag lämnat aktieägare-tillskott ansågs icke avdragsgillt för utgivaren resp. skattepliktigt för mottagaren (förhandsbesked). Bolagen i fråga hade ansett att anledning icke förelåg att vägra avdrag i den utsträckning som en lika stor nedskrivning av livförsäkringsbolagets aktier i sakförsäkringsbolaget skulle kunna godkännas. (Livförsäkrings-

bolagets innehav av aktier i sakförsäkringsbolaget ansågs ej utgöra ett led i livförsäkringsrörelsen.)

28. 1956: 200. Återförsäkrings AB Atlas vägrades vid beräkning av inkomst av sjuk-, olycksfalls- och brandförsäkringsrörelse avdrag för ett såsom koncernbidrag betecknat belopp å 100 000 kr., vilket utgivits till Brandförsäkringsaktiebolaget Trygg. Atlas uppgav att båda bolagen var dotterbolag till Svenska Livförsäkringsanstalten Trygg samt att Atlas stod som ensam reassuradör för Brand-Trygg och i denna egenskap mottog ca 30 % av Brand-Tryggs rörelse. TI invände, att den av Atlas bedrivna återförsäkringsverksamheten utövades på likartade villkor för Brand-Trygg som för utomstående företag (tax. 1950).

29. 1956: 667. Den 30/6 1944 inköpte AB Elektroholm samtliga aktier i Martin Rind AB. I december 1945 överförde dotterbolaget ett belopp till moderbolaget såsom koncernbidrag. Båda bolagen var grosshandelsföretag och leverantörer till byggnads-, inrednings- och verkstadsindustrierna, Martin Rind huvudsakligen av pumpar, motorer, sanitets- och teknisk installationsmaterial samt armatur, Elektroholm huvudsakligen av elektrisk armatur och installationsmaterial. Martin Rind skulle internt utgöra en filialavdelning inom Elektroholm och som kommissionsbolag driva rörelse uteslutande för dess räkning. Det upplystes att båda bolagen var att anse som avdelningar inom ASEA:s försäljningsorganisation, att ASEA fr. o. m. den 1/1 1945 var ensam intressent i Elektroholm, att intressegemenskap förelåg samt att rörelserna i en hand skolat utgöra en förvärvskälla. — TI genmälde, att Martin Rind och Elektroholm vid den tid, då större delen av ifrågasvarande vinstmedel uppkommit, icke stått i intimt affärsförhållande till varandra utan i stället varit konkurrenter samt att ingen vertikal integration förelåg. — RR medgav avdrag för koncernbidraget med hänsyn till rådande intressegemenskap mellan de båda bolagen ävensom det sammanhang som förekommit mellan bolagens rörelse (en ledamot skiljaktig) (tax. 1946).

30. RN 1957 nr 2: 5. Aktiebolaget X drev i A detaljhandelsrörelse inom beklädnadsbranschen. Aktierna i bolaget ägdes av bolagets grundare och dennes söner. Avsikten var att öppna filial i B i form av särskilt bolag, Y. Aktierna i Y kunde antingen ägas helt av X eller av aktieägarna i X i samma proportion som dessa ägde aktier i X. Det förutsattes att styrelserna för bolagen skulle bli i huvudsak identiska samt att i de större frågorna, t. ex. större uppköp, bedömning av utländska kollektioner etc. en viss central ledning komme att utövas från X. I ansökningen anhölls om förhandsbesked i följande hänseenden: 1. Är X berättigat att under beskattningsåren 1956—60 erhålla avdrag vid inkomsttaxeringen för koncernbidrag till Y, under förutsättning att Y är helägt dotterbolag? 2. Är X berättigat att under beskattningsåren 1956—60 åtnjuta avdrag för koncernbidrag till Y för det fall att aktierna i Y äges direkt av samma personer och i samma proportion som aktierna i X? — RN förklarade att, om på sätt i ansökningen angivits, ett filialföretag i B bildades och drev verksamhet, X skulle — oavsett om filialbolaget vore ett helägt dotterbolag till X eller ett systerbolag, vars aktier innehades av samma personer och i samma proportion som X:s aktier — äga att vid 1957—61 års inkomsttaxeringar åtnjuta avdrag för s. k. koncernbidrag till det planerade nya bolaget (Y). Som förutsättning för förhandsbeskedet skulle gälla, att den intressegemenskap mellan bolagen och det inre sammanhang mellan deras rörelser, som avsågs i ansökningen, alltjämt bestod, samt att även i övrigt de i ansökningen förutsatta förhållandena icke ändrats. Genom detta förhandsbesked har RN icke tagit ställning till vare sig frågan om med vilket belopp avdrag för koncernbidrag högst må medgivas eller till spørgsmålet i vad mån föreskrifterna i 57 § 3 mom. KL om uppdelning i beskattningshänseende i vissa fall av inkomst mellan skilda

kommuner må vara i förevarande fall tillämpliga. — RR yttrade (11/12 1956), att vad X i målet uppgivit angående sambandet mellan bolagets och det ifrågasatta nya bolagets organisation och verksamhet icke utgjorde tillräcklig grund för att anse ett av X till Y utgivet s. k. koncernbidrag såsom en X:s omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. På grund därav förklarade RR att X icke ägde att, under åberopande allenast av de i målet angivna omständigheterna, vid ifrågakomma taxeringar åtnjuta avdrag för dylikt bidrag.

31. 1956: 2026. Halmstads Restaurant AB, som genom Halmstads Hotell AB var ett dotterbolag till Falu Hotell AB, hade under beskattningsåret överfört 15 000 kr. av vinstmedel till Falu Restaurant AB, som var ett annat dotterbolag till Falu Hotell AB. Bolaget yrkade avdrag för beloppet, i första hand enär det avsåg bolagets andel i koncernens gemensamma driftskostnader (andel i lönekostnader för företagets ledare, direktören L.) och bolagets egna av mottagarbolaget bestridda driftskostnader samt i andra hand — därvid beloppet betraktades som koncernbidrag — enär sådant inre sammanhang mellan koncernföretagen fanns att bidraget var avdragsgillt. L. uppgavs sköta rörelsen från huvudkontoret i Falun. — PN medgav avdrag med 3 000 kr., avseende driftskostnader, och ansåg resten vara icke avdragsgillt koncernbidrag. KR: ej ändring (en ledamot ville medge hela avdraget, enär det till Falu Restaurant AB utgivna beloppet finge anses till väsentlig del utgöra bidrag till detta bolags kostnader för avlöning till L.). RR: ej ändring (tax. 1948).

32. 1957: 1081. Gamlestadens Fabrikers AB vägrades avdrag för koncernbidrag till ett helägt dotterbolag, som drev verksamhet som förvaltningsbolag (tax. 1952).

33. 1957: 1743. AB Schröders Woodexport Ltd, som hade till ändamål att bedriva fabriks-, industri- och handelsrörelse, hade i början av 1940-talet, då den normala exporten på grund av kriget varit helt lamslagen, börjat tillverkning av pudding- och såspulver. Tillverkningen hade startats för att bereda personalen sysselsättning samt för att bereda bolaget täckning för sina hyreskostnader. När reklamkampanjen för de nya pulvren skulle igångsättas hade på grund av bolagets i sammanhanget olämpliga namn verksamheten överflyttats på ett särskilt dotterbolag, AB Mixim, trots att moderbolaget egentligen skulle handhaft verksamheten. Dotterbolaget gick med vinst endast under de två första åren. Under år 1950 lämnade moderbolaget dotterbolaget ett bidrag å 91 701 kr., varefter dotterbolaget för det året redovisade en förlust å 196 kr. För år 1951 redovisade dotterbolaget en förlust å 93 283 kr. Till följd därav avskrev moderbolaget i sitt bokslut för år 1951 sina aktier i dotterbolaget — 996 st. å nom. 100 kr. — med 99 600 kr. Moderbolaget medgavs icke avdrag vare sig för bidraget eller för avskrivningen av aktierna (effertax. för 1951).

34. 1958: 408. Klagandebolaget, som var ett rederiaktiebolag, anförde hos PN följande. Avsikten var att till ett nybildat dotterbolag överföra vissa fartyg. Om så skedde, fanns icke längre någon integration mellan bolagen i betydelsen affärsförbindelser som möjliggjorde för det ena bolaget att påverka det andras driftsresultat. Dotterbolaget kom då att ha en från klagandebolagets verksamhet helt avskild rörelse utan någon affärs gemenskap. Något befraktningsförhållande mellan de två bolagen kunde då inte heller komma in fråga, enär klagandebolagets kvarvarande flotta in fråga om slag av fartyg och dessas storlek gjorde sådant utslutet. Emellertid var det angeläget, att den obegränsade möjlighet till resultatutjämning, som funnits så länge de överförda fartygen tillhörde klagandebolaget och icke ett särskilt bolag, bibehölls även i fortsättningen. Sedan fartygen överförts till dotterbolaget, syntes en resultatutjämning, innefattande ett tillskott från

klagandebolaget till dotterbolaget, icke kunna ske annat än såsom ett s. k. koncernbidrag. — RN fann, att sådant samband icke komme att föreligga mellan bolagens rörelser att ett av klagandebolaget till dotterbolaget utgivet s. k. koncernbidrag vore att anse såsom en klagandebolagets omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. På grund härav förklarade RN, att klagandebolaget icke ägde att vid inkomsttaxering åtnjuta avdrag för till dotterbolaget sålunda utgivet koncernbidrag. — RR: ej ändring (förhandsbesked).

35. *RN 1958 nr 5: 3.* I ärende angående framställning från rederiaktiebolaget A om förhandsbesked, i vilken framställning rederibolaget B instämt, anfördes bland annat följande:

Sedan slutet av år 1956 äger bolaget A samtliga 3 000 aktier å nom. Kr. 1 000: — per aktie i rederiaktiebolaget B, vilket bolag bildades år 1939. Tillkomsten av detta bolag grundade sig på följande förhållande. A hade enligt ett år 1938 tecknat kontrakt beställt ett tankmotorfartyg om ca 15 000 d.w.ton. På grund av det ständigt stegrade behovet av tonnage måste A:s linjeflotta ökas. Då det visade sig, att priserna å nytt tonnage började stiga samtidigt med att nya linjefartyg måste anskaffas, ansåg bolagets ledning försiktigheten bjuda, att bolaget ensam ej borde taga risken för beställningen av ovannämnda tankmotorfartyg. Då A:s ledning erfarit, att ett annat företag, C, hade planer på att importera olja och bilda ett eget rederi, träffades överenskommelse med C, att detta skulle ingå som hälftendelägare tillsammans med A i det nya bolaget B. Från år 1939 till slutet av år 1956 ägdes B till hälften vardera av A och C, men ledningen av B och administrationen därav sköttes under hela sagda tid uteslutande av A. Alla fraktavtal, köp och försäljning av fartyg, nybeställningar, tekniska och nautiska angelägenheter, inköp av förnödenheter och förbrukningsartiklar till fartygen, personfrågor, försäkringsfrågor samt kamerala ärenden av alla slag handhades av A för B. Sistnämnda bolag hade ej något eget kontor utan verksamheten var helt förlagd till A med dess personal. Befälhavarna å B:s fartyg var genom kontrakt anställda hos A och fick sin tilläggspension från detta bolag. Av det anförda borde alltså enligt A framgå, att A var moderbolag till B, att båda bolagen drev samma slags verksamhet och hade gemensam ledning och administration, samt att B:s flotta var en del av A:s. Här förelåg sålunda ett klart koncernförhållande eller m. a. o. B:s verksamhet utgjorde en del av A:s rörelse. Under åberopande av det ovan anförda och då viss tveksamhet förelåg om den skattemässiga behandlingen av koncernbidrag, anhöll A om följande förhandsbesked: 1) huruvida B var berättigat att vid 1958 års taxering erhålla avdrag för ett belopp av upp till 1 000 000 kr., vilket belopp avsågs bli överfört såsom koncernbidrag till A för beskattningsåret 1957. Beloppet skulle bokföras såsom inkomst hos A; 2) huruvida i bokföringen såsom koncernbidrag redovisad resultatsöverflyttning från A till B respektive från det sistnämnda bolaget till A skulle godkännas vid kommande års taxeringar efter år 1958. De på nu angivet sätt överförda beloppen skulle givetvis redovisas i respektive bolags bokföring.

Allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden anförde att nuvarande praxis innebar, att koncernbidrag är en särskild form av sådana vinstöverföringar som avses i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen, nämligen sådana vinstöverföringar som lämnas i form av ett totalbelopp för räkenskapsåret, som regel i samband med upprättandet av de närstående företagens bokslut. En förutsättning för avdragsrätt torde därför vara, att företagen drev affärer med varandra i form av leveranser av varor eller tjänster. Om denna förutsättning var uppfylld, borde avdrag för vinstöverföringar medgivnas vare sig vinstöverföringen skedde fortlöpande genom rabatteringar eller pristillägg vid varje särskild trans-

aktion eller genom ett totalbelopp för hela verksamhetsåret. Såsom förutsättning för avdragsrätt måste vidare uppställas villkoret att rabatten eller pristillägget stod i rimlig proportion till normalt pris. I annat fall skulle även obetydliga affärstransaktioner medföra rätt till obegränsade koncernbidrag. Mellankommunala prövningsnämnden hade därför begränsat koncernbidrag till 50 procent rabatt eller 100 procent tillägg på normalt pris. De affärer som under 1957 förekommit mellan A och B hade bestått i att A ombesörjt administrationen av B. Enligt vad allmänna ombudet inhämtat hade A under 1956, då C var delägare i B, erhållit en ersättning av 232 500 kr. för dessa bestyr. Med hänsyn till att B:s flotta, räknad i dödviktston, i slutet av år 1956 reducerats till nästan exakt hälften, syntes normal ersättning för administration av B:s rederirörelse under år 1957 kunna uppskattas till högst 150 000 kr., varvid kostnadsökningen på grund av den allmänna löneökningen under år 1957 beräknats i övertakt. Om den tidigare angivna begränsningen av koncernbidrag accepterades, skulle ett koncernbidrag med 150 000 kr., motsvarande maximalt godtagbar ökning av administrationsersättning, kunna medgivas.

RN meddelade den 27 mars 1958 följande förhandsbesked: RN finner sådant samband föreligga mellan ifrågavarande bolags organisation och verksamhet, att ett s. k. koncernbidrag från B till A är att anse såsom en det förstnämnda bolagets omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. RN förklarar förty, att B äger att vid 1958 års inkomsttaxering erhålla avdrag för ifrågavarande koncernbidrag å högst 1 000 000 kr. till A. I övrigt finner RN förhandsbesked i ärendet för närvarande icke böra meddelas och avvisar förty framställningen härutinnan.

I besvär hos RR yrkade vederbörande taxeringsintendent i första hand, att Kungl. Maj:t måtte förklara, att B icke ägde åtnjuta avdrag för koncernbidrag till A samt, i andra hand, att Kungl. Maj:t måtte förklara, att rätten till avdrag endast finge omfatta ett belopp av högst 150 000 kr.

RR, som fann den till bedömande föreliggande frågan avse huruvida B ägde att vid 1958 års inkomsttaxering njuta avdrag för bidrag till A utöver vad som kan anses utgöra vederlag för utfört arbete, prövade lagligt att med ändring av öyerklagade förhandsbeskedet förklara i målet andragna omständigheter icke utgöra tillräckligt skäl för beviljande av dylikt avdrag.

36. 1961: 282. AB Umeforsen, vars aktier ägs av Vattenfallsstyrelsen och Umeå stad, beskattades av PN för ett belopp av 12 135 kr., som tillskjutits av aktieägarna och som motsvarade bolaget påförd fastighetsskatt. — Hos KR yrkade bolaget undanröjande av beskattningen, enär tillskottet, som lämnats för att täcka eljest uppkommande förlust i bolagets verksamhet, icke kunde anses utgöra skattepliktig intäkt för bolaget samt vore att jämställa med tillskott enligt 142 § aktiebolagslagen, då aktiekapitalet till $\frac{2}{3}$ eller den mindre del som kunde vara föreskriven i bolagsordningen gått förlorat. Häremot invändes, att tillskottet vore att betrakta som omkostnadsbidrag eller bidrag från stat och kommun av skattepliktig natur. — KR och RR: ej ändring.

Anm.: Beloppet i fråga torde av RR inte ha uppfattats såsom ett aktieägartillskott i aktiebolagslagens mening.

37. 1961: 454. Besvär av V. Tegelbruks AB angående inkomsttaxering år 1955. — Sedan avtal träffats mellan bolaget och aktieägarna däri om bildande av ett försäljningskommanditbolag, som skulle försälja aktiebolagets produkter och därjämte idka handel med annan lös egendom samt utöva annan därmed jämförlig verksamhet, inregistrerades det nybildade kommanditbolaget den 23/10 1952 i vederbörligt handelsregister. Enligt avtalet skulle samtliga delägare utom aktie-

bolaget vara kommanditdelägare och envar av dem ansvara för kommanditbolagets förbindelser endast med sin insats i bolaget. Varje aktieägare var kommanditdelägare i förhållande till sitt aktieinnehav. Varje kommanditdelägarers andel var ouplösligt förbunden med äganderätten till motsvarande aktier i aktiebolaget. Det i kommanditbolaget insatta kapitalet utgjorde 50 000 kr., varav aktiebolaget såsom komplementär tillskjutit 5 000 kr. kontant. Kommanditdelägarna hade tillskjutit sin insats genom revers med aktier i aktiebolaget såsom säkerhet. — I sin deklaration uppgav aktiebolaget såsom inkomst av rörelse dels 12 638 kr. av egen tillverkning, dels ock 7 500 kr., motsvarande 10 % av kommanditbolagets till 75 000 kr. uppgivna inkomst genom försäljning av aktiebolagets produkter. — PN beräknade aktiebolagets inkomst av egen tillverkning till 70 113 kr., motsvarande $\frac{2}{3}$ av aktiebolagets och kommanditbolagets sammanlagda, av PN till 105 170 kr. beräknade inkomst. Detta gjorde PN med hänsyn till att aktiebolagets produkter enligt PN:s uppfattning vid avräkning med kommanditbolaget upptagits till underpris. Vidare tillfördes aktiebolaget 3 506 kr., motsvarande 10 % av kommanditbolagets till 35 057 kr. beräknade försäljningsvinst. Detta senare belopp motsvarade $\frac{1}{3}$ av den sammanlagda inkomsten. — KR lämnade aktiebolagets besvär utan bifall, enär handlingarna i målet grundade antagande, att kommanditbolaget i aktiebolagets deklaration tillförts större andel av aktiebolagets och kommanditbolagets sammanlagda inkomster än som kunde antagas belöpa på försäljning av aktiebolagets produkter samt vid sådant förhållande förtäckt utdelning finge anses ha skett från aktiebolaget. Följaktligen skulle aktiebolaget beskattas för däremot svarande belopp eller för vad som skäligen kunde anses utgöra aktiebolagets inkomst av egen tillverkning utöver av aktiebolaget uppgiven sådan inkomst. — RR, där aktiebolaget yrkade att lägst 45 000 kr. av bolagens sammanlagda inkomster måtte anses belöpa å kommanditbolaget: ej ändring.

38. 1961: 1135. W., som i egen firma drev skeppsmäkleri och speditionsrörelse i Hälsingborg, startade år 1953 tillsammans med en person i restaurantbranschen ett rederibolag med ett fartyg för trafik mellan Hälsingborg—Köpenhamn. Senare förvärfvade han samtliga aktier i bolaget, som leddes och administrerades från hans kontor. W. erhöll icke i sin rörelse ett med 38 300 kr. yrkat avdrag för bidrag till rederibolaget för att täcka där uppkommen förlust.

39. 1962: 28. Kockums Mekaniska Verkstads AB uppgav vid taxering för kommunal inkomstskatt år 1953 i Malmö en skattepliktig inkomst av 15 037 335 kr. Samma år deklarerade AB Landsverk, som drev rörelse i Landskrona och vars samtliga aktier ägdes av Kockumbolaget, en till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst av 922 390 kr. i Landskrona. — PN fann sådan intressegemenskap föreligga mellan bolagen, att fördenskull en del av Kockumbolagets inkomst borde beskattas i Landskrona, nämligen så att 5 % av summan av bolagens inkomster bleve beskattade i Malmö och av återstoden därav $\frac{1}{3}$ bleve till beskattning fördelad å de båda städerna i proportion till bolagens omsättning under beskattningsåret och $\frac{2}{3}$ i proportion till antalet arbetare, som vartdera bolaget under s. å. haft hos sig anställda. I enlighet härmed bestämde PN Kockumbolagets taxering för kommunal inkomstskatt till 13 786 540 kr. i Malmö och 1 250 790 kr. i Landskrona. — Hos KR yrkade Malmö stad, att Kockumbolagets inkomst måtte i sin helhet beskattas i Malmö samt, i andra hand, att vid beräkning hur stor del av bolagens sammanlagda inkomster som borde beskattas i Malmö någon hänsyn till arbetareantalet icke måtte tagas och att därför i Malmö måtte beskattas 14 291 930 kr. av Kockumbolagets inkomst. Till stöd för sitt yrkande anförde staden, att 57 § 3 mom. KL skulle tillämpas endast om inkomsten i »avsevärd mån» överförts till annan kommun. Då i förevarande fall ingen som helst vinstöverföring visats föreligga,

borde någon uppdelning av bolagets inkomst i skattehänseende icke böra ifrågakomma. TI invände, att viss inkomstöverflyttning syntes ha förekommit även om detta icke skett i form av koncernbidrag eller ränteavgifter. Då PN:s beslut överensstämde med beskattningsnämndernas sedan lång tid tillbaka tillämpade metod för fördelning av vinst mellan olika företag inom samma koncern (se Geijer m. fl:s Skattehandbok 3 uppl. s. 378) och denna metod under en längre tidsperiod torde lämna det riktigast möjliga resultatet, hemställde TI om avslag å stadens yrkande. KR: ej bifall. — RR biföll stadens talan med följande motivering: Vål är i målet upplyst, att intressegemenskap råder mellan de båda ifrågavarande bolagen ävensom att visst sammanhang förefinnes mellan bolagens rörelser, men av vad i målet förekommit framgår icke, att sådan vinstöverflyttning bolagen emellan ägt rum under beskattningsåret, att någon del av moderbolagets inkomst bör tagas till beskattning i Landskrona.

Anm. RR:s utslag innebär tydligen att omfördelning enligt 57 § 3 mom. KL av koncerninkomst icke bör ske utan att vinstöverflyttningar visats ha förekommit.

40. 1962: 380. Bolag, som till annat bolag inom samma koncern utgivit ett såsom koncernbidrag betecknat belopp, erhöj ej avdrag, enär ifrågavarande belopp icke kunde anses hava utgjort omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande (tax. 1952).

BILAGA 2

Dotterbolag till moderbolag

<i>Avdrag medgivet</i>	<i>Avdrag vägrat</i>
1933: 356 rabatt (bara tax. för Kis.)	1951: 781 tomtbol. till försäkr.bol.
1934: 725 provisioner till Vin- & Spritcentralen	1951: 1463 maskinbol. till pappersbruk RN 1958 nr 5: 3 rederi till rederi (fartygsbeställning) RN medgav avdrag
1935: 476 provisioner till Turitz från Epa (tax. för Kis.)	
1947: 631 rabatt å leverans till Mjölcentralen (tax. för Kis.)	
1956: 667 två grosshandelsföretag (intressegemenskap och sammanhang mellan rörelserna)	

Moderbolag till dotterbolag

<i>Avdrag medgivet</i>	<i>Avdrag vägrat</i>
1943: 284 omkostnad (»kap. tillskott») för att behålla kunden	1951 ref. 3 rörledn.bol. till el. bol. (ej samband)
	1951: 622 horisontell integration och ej affärer sinsemellan (agenturer)
	1952: 632 konfektionsbolag till väveri-bolag (ej samband)
	1952: 1260 tagelspinneri till tvättbol.
	1954: 28 biografbol. till fastighetsbol. (bostäder)
	1956: 1 livförs.bol. till sakförsäkr.-bol. (tillskott)
	RN 1957 nr 2: 5 klädeshandel till dito (ej omkostnad)
	1957: 1082 Gamlestaden till förvaltningsbol.
	1957: 1743 trävarufabrik till såspulverfabrik
	1958: 408 rederi till rederi efter fartygsöverlåtelse

Mellan systerbolag

<i>Avdrag medgivet</i>	<i>Avdrag vägrat</i>
1943 ref. 50 Arafart	1951: 823 fastighetsföreningar
	1956: 200 återförs.bol. till brandförs.-bol.
	1956: 2026 restaurantbol.

Sammanställningen avser rättsfall i regeringsrättens årsbok, utom i de två fall beträffande vilka hänvisning skett till riksskattenämndens meddelanden (RN).

BILAGA 3

Av riksskattenämnden meddelade förhandsbesked ang. koncernbidrag o. dyl.¹

25/3 1953. Fastighetsaktiebolag medgavs avdrag för hyresrabatt till bolag som drev en fabrik. Sistnämnda bolag ägde hälften av aktierna i fastighetsbolaget och hyrde stora lokaler i detta bolags fastighet. Andra hälften av aktierna ägdes av en fysisk person, vilken även hade ett dominerande intresse i fabriken.

6/10 1954. Ett bolag A, som tillverkar antiseptiska och kemisk-tekniska produkter hänförliga till de s. k. fria läkemedlen, bildade för att bedriva tillverkning av jämväl apoteksvaror (d. v. s. varor som försäljes till allmänheten endast genom apoteken) ett bolag B. M. h. t. rådande intressegemenskap mellan bolagen och det inre sammanhang som förelåg mellan bolagens rörelser förklarade RN bolaget B berättigat till avdrag för koncernbidrag till bolaget A. RN tog dock icke ställning till frågan med vilket belopp dylikt avdrag finge medgivas. (I utdelningshänseende ansågs bolaget B som organisationsbolag till bolaget A.)

18/12 1956. Bolag, som ingick i en restaurantbolagskedja (moder-, dotter- och dotterdotterbolag) med gemensam ledning och gemensamt huvudkontor, ansågs med hänsyn till rådande intressegemenskap mellan bolagen och det inre sammanhang som förelåg mellan bolagen berättigade till avdrag vid 1957—1959 års taxeringar för koncernbidrag sig emellan. RN tog dock icke ställning till frågan om storleken av det belopp, för vilket dylikt avdrag högst finge medges. (Genom senare beslut har förhandsbesked av motsvarande innehåll lämnats beträffande 1960—1965 års taxeringar.)

25/2 1957. Med hänsyn till den rådande intressegemenskapen mellan respektive bolag och sammanhanget mellan bolagens rörelser ansågs rätt till avdrag för koncernbidrag föreligga för envar av fyra rederibolag inom en koncern till tre andra bolag inom samma koncern, vilkas verksamhet omfattade resp. skeppsmäkleri, varvsrörelse samt import- och rederirörelse. Avdragsrätt ansågs även omvänt föreligga för koncernbidrag som lämnades av bolag inom sistnämnda grupp till ett eller flera av rederibolagen. RN tog dock icke ställning till frågan om avdragsbeloppets storlek. Däremot ansågs avdragsrätt inte föreligga för koncernbidrag mellan ovannämnda bolag och andra bolag inom koncernen med annan verksamhet. I det senare fallet ansågs inte föreligga sådant sammanhang mellan bolagens rörelser, att bidrag från ett bolag till annat kunde anses såsom en det utgivande bolagets omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Samtliga bolag i koncernen hade gemensam central affärsledning med gemensam finansiering, inköps- och försäljningspolitik, försäkringssamarbete etc.

25/2 1957. Rederiaktiebolag, som till ett dotterbolag — likaledes rederibolag — ämnade överföra ett belopp, vilket betydligt översteg den del av koncernens seglationsnetto som belöpte på detta dotterbolag, förklarades, med hänsyn bl. a. till att moderbolaget handhaft skötseln av dotterbolagets fartyg, berättigat till avdrag

¹ Avser förhandsbesked, som ej varit föremål för Kungl. Maj: ts prövning.

för bidraget. Alla inkomster och utgifter av rederirörelsen bokfördes hos moderbolaget, som vid årsskiftet överförde viss del av vinsten till dotterbolagen. Bolagen hade gemensam ledning och förvaltning.

25/2 1957. Flera bolag inom bilbranschen på olika orter ägdes av en och samma person (fysisk) och fungerade, åtminstone delvis, som återförsäljare av ett visst bilmärke. I anledning av ifrågasatt överföring av bidrag från ett av bolagen till ett annat fann RN vad i ärendet uppgivits angående sambandet mellan bolagens organisation och verksamhet icke utgöra tillräcklig grund för att anse bidraget såsom en förstnämnda bolags omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. På grund därav medgavs icke avdrag för bidraget under återopande allenast av de i ärendet angivna omständigheterna.

17/9 1957. Bolag, som bedrev omfattande handel med avfallsråvaror samt hade agenturer för maskiner m. m., ansågs enligt RN berättigat till avdrag för koncernbidrag till bolag som tillverkade syntetiskt tackjärn, som insamlats av moderbolaget, och till bolag som tillverkade spårväxlar av material som likaledes insamlats av moderbolaget, allt under förutsättning de båda bolagen till 100 % ägdes av moderbolaget — men icke om de båda nämnda bolagen ägdes av samma fysiska aktieägare som ägde det som moderbolag betecknade bolaget. RN tog icke ställning till avdragsbeloppets storlek.

31/10 1957. Om ett rederibolag (moderbolag) överlät samtliga fartyg på viss linjetrafik till ett dotterbolag som trafikerade samma linje, ansåg RN sådant samband icke därefter komma att föreligga mellan bolagens rörelser att ett från moderbolaget till dotterbolaget utgivet s. k. koncernbidrag vore att anse såsom en moderbolagets omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

Därest moderbolaget till dotterbolaget överlät fartygen till hos moderbolaget bokförda värden, skulle enligt RN överlåtelsen icke medföra att skattepliktig intäkt ansågs ha uppkommit för moderbolaget utöver det avtalade vederlaget.

RN förklarade vidare att — i den mån av moderbolaget ägda fartyg befraktades av dotterbolaget — vid inkomsttaxeringen godtagbar överföring av vinst från moderbolaget till dotterbolaget kunde ske genom lägre prissättning än vad i allmänhet skulle gälla för dylikt nyttjande av nämnda fartyg.

16/6 1958. Avdrag ansågs ej kunna medgivas för koncernbidrag från ett rederibolag till ett dotterbolag med vilket moderbolaget hade samsegling. Däremot godkändes från skattesynpunkt den överföring av vinsten som skulle följa av avtal om moderbolagets övertagande av dotterbolagets rättigheter och skyldigheter enligt timecharterkontrakt och avtal om att dotterbolagets rörelse skulle drivas för moderbolagets räkning. I båda sistnämnda fall skulle vinsten huvudsakligen uppstå av moderbolaget, som också hade att svara för uppkommande förlust.

16/6 1958. Rederibolag, som handhaft skötseln av dotterbolags fartyg, ansågs berättigat till avdrag vid 1959 års taxering för ett belopp av högst 5 milj. kr. som av nettoinseglingen av koncernens fartyg överfördes till dotterbolaget.

17/9 1958. Bolag, som hade ett dotterbolag (fastighetsbolag) med syfte att bereda bostäder åt sin personal för att därigenom erhålla erforderlig arbetskraft, ansågs berättigat till avdrag för bidrag till dotterbolaget till täckande av kostnaderna för ändringsarbeten å dotterbolagets fastighet såsom driftskostnad, oavsett om bidraget kunde anses avdragsgillt såsom koncernbidrag eller ej.

10/10 1958. I ett lagerhusaktiebolag, vars verksamhet uteslutande bestod av omhändertagande, torkning och lagring av oljeväxtfrö, ägdes samtliga aktier av en oljeväxtintressentförening.

RN förklarade, såvitt här är i fråga, att — om lagerhusbolaget i form av s. k.

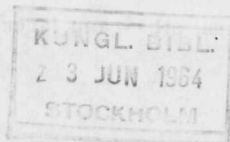
koncernbidrag eller såsom rabatt till oljeväxtintressentföreningen överförde medel motsvarande den vinst, som kunde uppkomma hos bolaget på grund av verkställd lagring och torkning av oljeväxtrö för föreningens räkning — lagerhusbolaget ägde, därest medelsöverföringen redovisades i räkenskaperna för vederbörligt beskattningsår, vid inkomsttaxeringen åtnjuta avdrag för sådant koncernbidrag eller sådan rabatt.

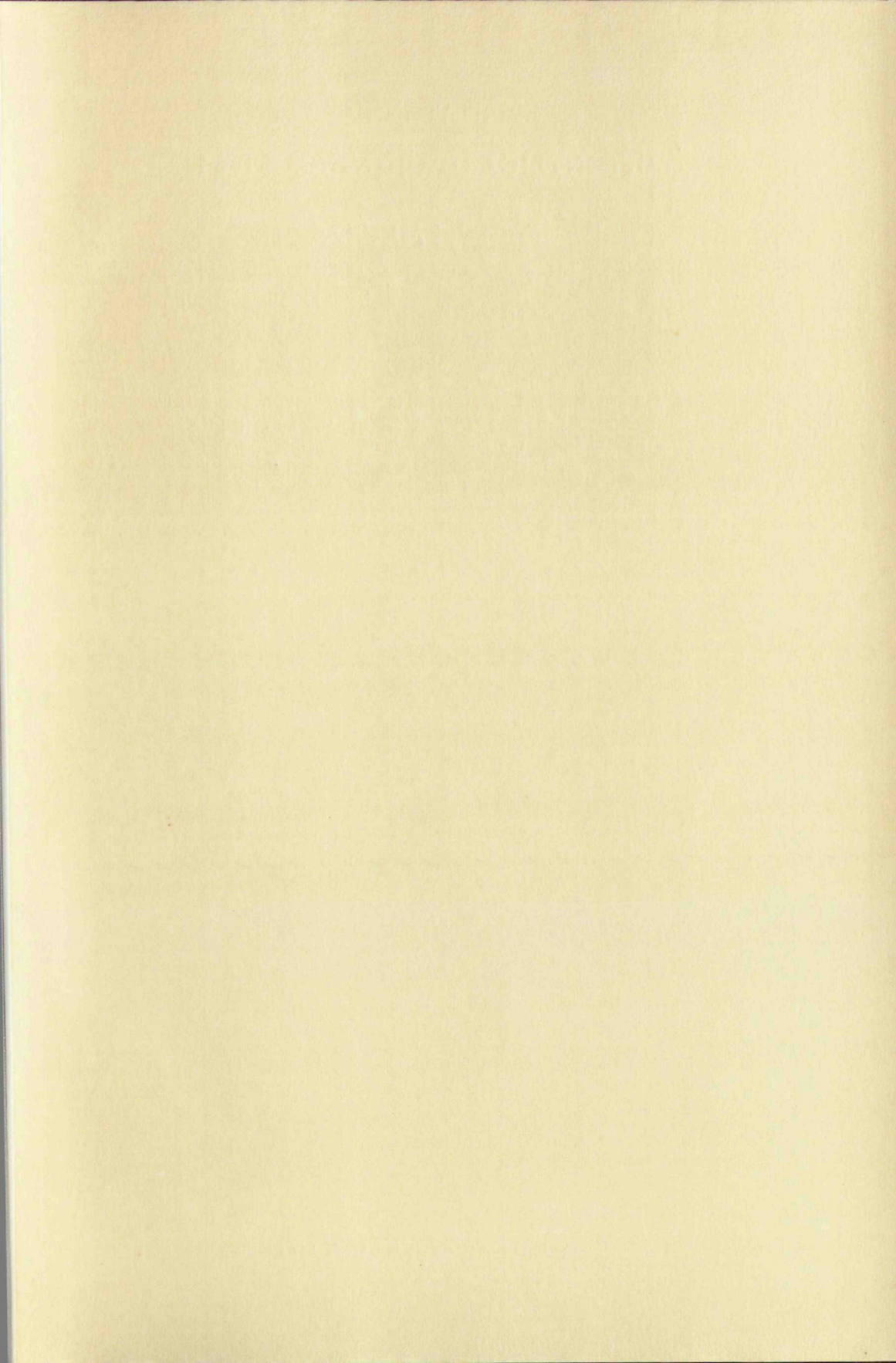
16/12 1960. Ett bensinbolag har såsom dotterbolag ett rederibolag som beställt ett tankfartyg. Att fartyget ägs av rederibolaget beror på sjölagens bestämmelser.

RN förklarade att, därest bensinbolaget — som ägde aktierna i rederibolaget — vid förhyrning av rederibolagets fartyg i och för transporter för egen räkning erlägger hyra med högre belopp än vad som var betingat av prisläget å fraktmarknaden vid tidpunkten för hyresavtalet och därigenom till rederibolaget överförde medel i den utsträckning, som erfordrades för att täcka eljest hos rederibolaget för respektive beskattningsår uppkommande underskott, sålunda erlagda hyresbelopp skulle utgöra avdragsgill utgift i bensinbolagets rörelse och skattepliktig intäkt i rederibolagets rörelse.

RN förklarade vidare att, därest bensinbolaget förhyrde rederibolagets fartyg till högre pris än vad som vore betingat av prisläget å fraktmarknaden samt därefter uthyrde fartyget till annan befraktare för lägre belopp, bensinbolaget skulle äga rätt till avdrag för den förlust, som därigenom uppkom.

Slutligen förklarade RN att — därest fartyget omedelbart efter leveransen eller vid senare tidpunkt avyttrades av rederibolaget — bensinbolaget icke skulle äga rätt till avdrag för det tillskott från bensinbolaget, som ev. lämnades för att täcka rederibolagets förlust vid avyttringen, men att — för den händelse fartyget övertogs av bensinbolaget till hos rederibolaget bokfört värde och under samma beskattningsår avyttrades av bensinbolaget — sistnämnda bolag m. h. t. bestämmelserna i p. 4 sjunde st. av anv. till 29 § KL skulle äga åtnjuta avdrag för den förlust som kunde uppkomma vid avyttringen.





STATENS

OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1964

Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen)

Justitiedepartementet

Företagsinteckning. [10]
Svensk namnbok 1964. [14]
Utlåtande av Juristkommissionen i Wennerström-
affären. [15]
Rapport av parlamentariska nämnden i Wenner-
strömaffären. [17]
Lag om förvaltningsförfarandet. [27]
Beräkning av pensionsreserv i pensionsstiftelse. [28]

Försvarsdepartementet

Krigsmaktens förbandssjukvård. [20]

Socialdepartementet

Bättre åldringsvård. [5]
Arbetstidsförkortningens verkningar. [9]
Behandlingsforskning vid ungdomsvårdsskolorna.
[24]

Kommunikationsdepartementet

Bilskrotning. [21]
Statens byggnadsbesparingsutredning 3. Offentliga
byggnader. Ekonomiskt byggande. [26]

Finansdepartementet

Värdesäkringskommittén 1. Indexlån. Del I. [1]
2. Indexlån. Del II. [2]

Alkoholreklamen. [6]
Statens skogar och skogsindustrier. [7]
Kommunal skatteutjämning. [19]
Nytt skattesystem. [25]
Koncernbidrag m. m. [29]

Ecklesiastikdepartementet

1958 års utredning kyrka-stat III. Religionsfrihet.
[13] IV. Historisk översikt. Kyrkobegrepp. [16]
Förbud mot utförsel av kulturföremål. [22]

Jordbruksdepartementet

Kapitalutvecklingen i det svenska lanbruket. [8]
Älgfrågan. [11]
Veterinärmedicinsk forskning och undervisning.
Del II. [12]
Kronhjortsreservat m. m. [23]

Handelsdepartementet

Effektivare konsumentupplysning. [4]
Översättning av fördrag angående upprättandet
av Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom)
och tillhörande dokument. [18]

Inrikesdepartementet

Konsumtionsmönster på bostadsmarknaden. [3]

ESSELTE AB, STOCKHOLM 1964

KUNGL. BIBL.

23 JUN 1964

STOCKHOLM