Koncernbegreppet mm

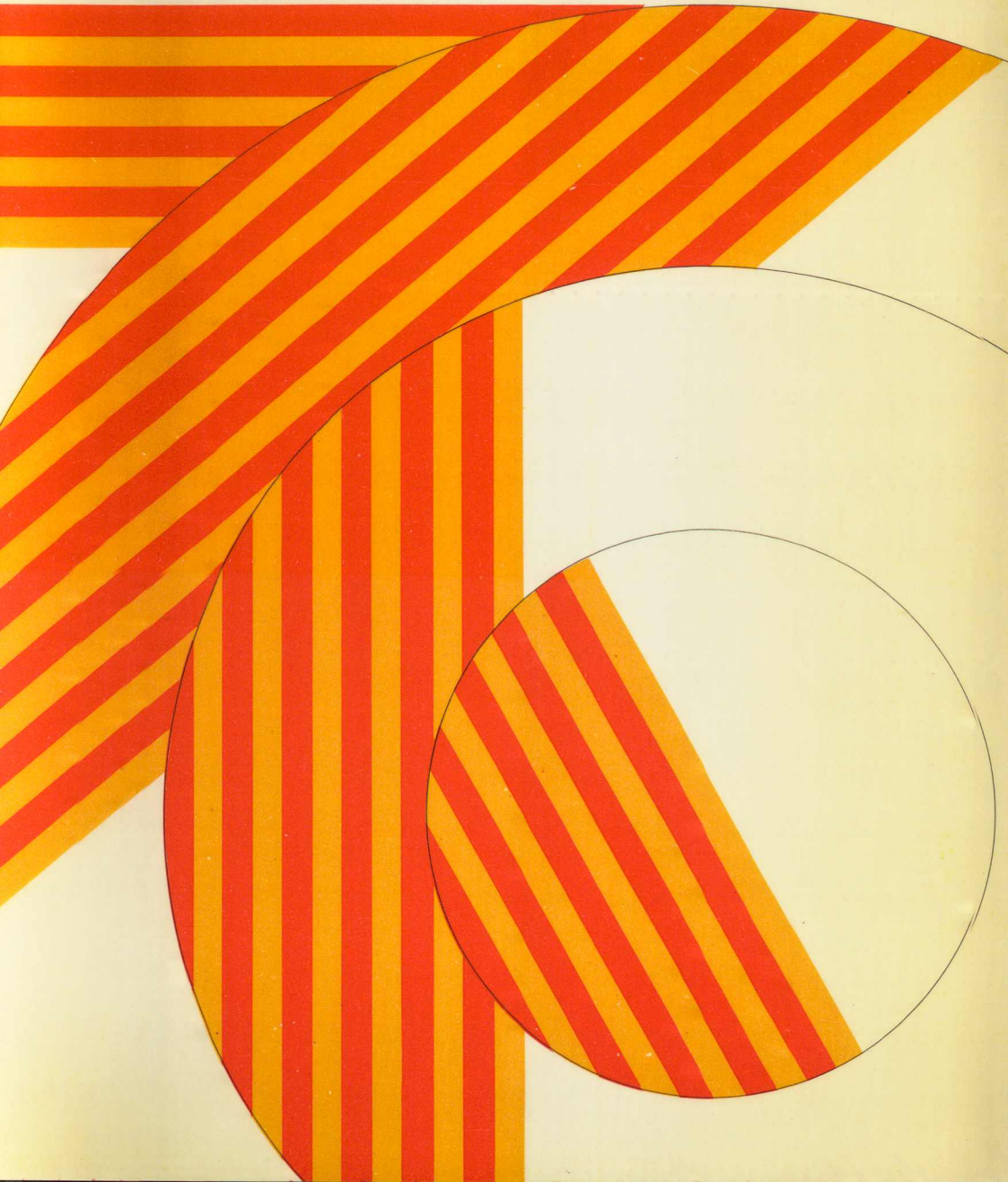
Slutbetänkande av 1974 års bolagskommitté

SOU 1979:46

Koncernbegreppet mm

Slutbetänkande av 1974 års bolagskommitté

SOU 1979:46



Statens offentliga utredningar
1979:46
Justitiedepartementet

Koncernbegreppet m. m.

Slutbetänkande av 1974 års bolagskommitté

Stockholm 1979

Omslag Håkan Lindström
Jernström Offsettryck AB

ISBN 91-38-04905-8
ISSN 0375-250X
GOTAB, Stockholm 1979

Till Statsrådet och chefen för justitiedepartementet

Den 11 oktober 1974 bemyndigade Kungl. Maj:t dåvarande statsrådet Carl Lidbom att tillkalla högst tre sakkunniga med uppdrag att utreda frågor om handelsbolag m. m. Med stöd av detta bemyndigande tillkallades den 3 december 1974 som sakkunniga f. d. justitierådet, ordföranden i arbetsdomstolen, Hans Stark och dåvarande riksdagsledamöterna Sven Hammarberg och Sigfrid Löfgren. Stark utsågs att vara ordförande.

De sakkunniga antog namnet 1974 års bolagskommitté.

Till ytterligare ledamöter i kommittén förordnades den 15 december 1976 riksdagsledamöterna Joakim Ollén och Johan A. Olsson.

Att som experter biträda kommittén förordnades den 10 mars 1975 länsrådet Lars Johanson, direktören Christian Lindström, direktören Alf-Erik Norén och revisorn Åke Strand, den 16 juni 1975 förbundsjuristerna Bo Ericson och Kerstin Gustafsson samt den 13 februari 1978 professorn Per V. A. Hanner.

Den 20 december 1974 förordnades till sekreterare numera hovrättsassessorn Per Pettersson och till biträdande sekreterare numera advokaten Sten Åke Zethraeus.

Kommittén har avgett, den 9 oktober 1978 delbetänkandet (SOU 1978:66) Andelsbolagslag och den 31 oktober 1978 delbetänkandet (SOU 1978:67) Nya bolagsregler m. m.

Kommittén överlämnar nu betänkandet Koncernbegreppet m. m. Uppdraget är därmed slutfört.

Reservation har avgetts av ledamoten Hammarberg med instämmande av experterna Ericson och Gustafsson.

Stockholm i april 1979

Hans Stark

Sven Hammarberg *Sigfrid Löfgren* *Joakim Ollén*

Johan A. Olsson

/Per Pettersson

Innehåll

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
anställnings-skyddslagen	Lagen (1974:12) om anställningsskydd
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR
föräldrale-dighetslagen	Lagen (1978:410) om rätt till ledighet för vård av barn, m. m.
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LSA	Lagen (1976:351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar
MBL	Lagen (1976:580) om medbestämmanderätt i arbetslivet
prop.	proposition
rskr	riksdagsskrivelse
SOU	Statens offentliga utredningar
studiele-dighetslagen	Lagen (1974:981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning

Sammanfattning

Betänkandet innehåller förslag till ändrad bestämning av koncernbegreppet i aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL), lagen (1974:12) om anställningsskydd (anställningsskyddslagen), lagen (1974:981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning (studieledighetslagen) samt semesterlagen (1977:480). Vidare innehåller betänkandet förslag till riktlinjer för redovisningen av intresseföretag.

Kommitténs överväganden om koncernbegreppets utformning tar främst sikte på frågan huruvida 50/50-bolag och därmed jämställda företag skall räknas som koncernföretag. Med 50/50-bolag avser kommittén juridisk person i vilken vartdera av två juridiskt fristående ägarföretag har hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar. Med 50/50-bolag jämställer kommittén – såvida inte annat sägs – juridisk person som ägs av flera än två juridiskt fristående företag under förutsättning, dels att inget av ägarföretagen har röstmajoritet i det underordnade företaget och dels att ägarföretagen i avtal bestämt att de endast gemensamt kan besluta i det underordnade företagets angelägenheter. Det utmärkande för 50/50-bolag och därmed jämställda företag är m. a. o. att vart och ett av de överordnade företagen endast har en negativ bestämmanderätt, dvs. en möjlighet att utöva vetorätt i det underordnade företagets angelägenheter.

I delbetänkandet (SOU 1978:67) Nya bolagsregler m. m. har kommittén i redovisningssammanhang föreslagit två ytterligare koncerndefinitioner utöver den som finns i ABL. I det nu framlagda betänkandet behandlar kommittén även frågan i vad mån de i SOU 1978:67 föreslagna koncerndefinitionerna bör påverka koncernbegreppet inom andra rättsområden.

Koncernredovisningsreglerna är de viktigaste av de regler för vilka koncernbegreppet är av betydelse. Frågan huruvida koncernbegreppet bör omfatta 50/50-bolag bör därför enligt kommitténs mening först och främst prövas mot bakgrund av att det gäller tillämpning av koncernredovisningsreglerna. Till en början vill kommittén här framhålla att det synes strida mot hittillsvarande svensk bolagspraxis att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet. Enligt kommitténs mening talar följande skäl mot att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet i koncernredovisningssammanhang.

a) Det skulle ge läsaren av koncernredovisningen en felaktig bild om redovisningen "blåstes upp" genom att företag varöver moderföretaget saknar fullt herravälde redovisas som dotterföretag.

b) Även från vinstredovisningssynpunkt framstår det som olämpligt att i

koncernredovisningen medtaga företag som moderbolaget inte har fullt herravälde över. Ur koncernens synvinkel är 50/50-bolagets vinstmedel ännu inte realiserade. Moderbolaget har ju inte möjlighet att på egen hand driva igenom ett beslut om utdelning i 50/50-bolaget.

c) Att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet torde strida mot internationell koncernredovisningspraxis.

d) Eftersom en utveckling av metoderna att på ett ändamålsenligt sätt redovisa bl. a. hälftenägda bolag pågår, är det enligt kommitténs uppfattning olämpligt att nu låsa denna utveckling genom att betrakta 50/50-bolag som dotterföretag.

Av de nu anförda skälen anser kommittén att 50/50-bolag inte bör innefattas under koncernbegreppet då det gäller tillämpning av koncernredovisningsregler. Det överordnade bolagets ägarintressen i 50/50-bolaget bör i stället redovisas såsom andra aktier eller andelar. Inte heller reglerna om låneförbud eller andra bestämmelser i ABL vid vars tillämpning koncernbegreppet kan ha betydelse påkallar enligt kommitténs uppfattning att 50/50-bolag betraktas som dotterbolag.

Enligt anställningsskyddslagen, studieledighetslagen och föräldraledighetslagen får arbetstagare vid beräkning av anställningstid tillgodoräkna sig den sammanlagda anställningstiden hos olika arbetsgivare inom samma koncern. Enligt semesterlagen har arbetstagare vid byte av anställning inom en koncern rätt att medföra intjänade semesterförmåner från en anställning till en annan. Då det gäller de nu angivna arbetsrättsliga lagarna har kommittén funnit det lämpligt att med koncernförhållande jämställa vissa situationer av 50/50-bolagstyp. Kommittén föreslår sålunda att vid tillämpning av dessa lagar vad som i dem sägs om koncern också skall tillämpas på den samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter.

I fråga om lagen om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar (LSA) samt lagen om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag har kommittén däremot inte funnit skäl att jämställa 50/50-bolagssituationen med koncernförhållande.

Koncernbegreppet förekommer inte i medbestämmandelagens (MBL:s) lagtext och frågan om 50/50-bolag skall räknas som koncernbolag torde knappast få betydelse vid tillämpningen av MBL i dess hittillsvarande lydelse.

Enligt kommitténs uppfattning bör vid tillämpning av anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen med koncern avses inte bara koncern enligt ABL utan även koncern och sidoordnad koncern enligt kommitténs tidigare framlagda förslag (se SOU 1978:67) till lag om årsredovisning, revision och koncerner. I motsats till vad som skett i sistnämnda lagförslag saknas anledning att i arbetsrättsligt sammanhang uppställa krav på minst tio anställda för att koncernförhållandet skall få rättslig betydelse.

På flera av de områden inom skatterätten där ett koncernförhållande har betydelse gäller – eller föreslår företagsskatteberedningen i sitt slutbetänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag skall gälla – ett särskilt kvalificerat koncernbegrepp. Detta särskilt kvalificerade koncernbegrepp omfattar inte

50/50-bolag. Begreppet dotterbolag förekommer emellertid utan närmare precisering på skatterättens område då det gäller dolda vinstöverföringar och internvinstreservering. Här får därför frågan betydelse, huruvida 50/50-bolag är koncernbolag. För ett bestämt ståndpunktstagande i detta sammanhang till den frågan fordras skatterättsliga överväganden som det torde ligga utanför kommitténs uppdrag att gå in på. Kommittén understryker emellertid att den delar företagsskatteberedningens uppfattning att det allmänt sett är en fördel om skattelagstiftningen direkt bygger på den systematik som finns i civilrätten. Kommittén vill också erinra om, *att* företagsskatteberedningen uttalat att man i regel får falla tillbaka på den koncerndefinition som används i ABL i de fall där definition av koncernbegreppet saknas inom skatterätten, *att* bestämmelserna om dolda vinstöverföringar och internvinstreservering, såvitt nu är i fråga, kom till under giltighetstiden för 1944 års aktiebolagslag, *att* sistnämnda lag ej synes ha betraktat 50/50-bolag som koncernbolag, *att* koncernbegreppet ej diskuterades från skatterättslig synvinkel under förarbetena till ABL *samt att* kommittén föreslår att 50/50-bolag inte skall innefattas under det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet.

I sitt delbetänkande SOU 1978:67 har kommittén i redovisningssammanhang och vid sidan av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet föreslagit, som tidigare nämnts, införande i lagstiftningen av ytterligare två koncernbegrepp, nämligen koncern med annat moderföretag än aktiebolag eller ekonomisk förening samt s. k. sidoordnad koncern. Huruvida den föreslagna nybildningen inom koncernredovisningsrättens område även bör leda till ny lagstiftning inom skatterätten, ligger det utanför kommitténs uppdrag att bedöma.

Enligt kommitténs mening finns inte tillräckliga skäl att hänföra 50/50-bolag till koncernbolag då fråga är om koncern enligt lagen (1975:1132) om förvärv av hyresfastighet m. m.

Lagen om försäkringsrörelse, banklagen och sparbankslagen samt lagstiftningen om ekonomiska föreningar är föremål för översyn i särskild ordning. När det gäller de i dessa lagar reglerade företagsformerna saknar därför kommittén anledning att särskilt överväga frågan om 50/50-bolagets behandling.

Grunden för de koncernregler som kommittén intagit i sitt förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner (se SOU 1978:67) överensstämmer med grunden för koncernredovisningsreglerna i ABL. Inte heller koncerndefinitionerna i förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner bör därför omfatta 50/50-bolag.

I enlighet med särskilda instruktioner i tilläggsdirektiven har kommittén granskat de särskilda problem från redovisnings- och informationssynpunkt som är förknippade med s. k. intresseföretag. Ett företag eller en koncern har ett intresseföretag om det äger en betydande andel i ett annat företag utan att dock andelen är så stor att detta företag utgör dotterbolag.

Med kommitténs inställning till 50/50-bolagen, nämligen att dessa icke skall anses som dotterföretag, följer att de i stället hos ägarbolagen får betraktas som intresseföretag.

Kommittén har för sin del arbetat med följande definition: Ett företag är ett intresseföretag till ett annat företag om det icke är dotterföretag till detta företag men detta eller den koncern, vari det är moderföretag, äger en andel av

företagets kapital eller av rösträtten i företaget som uppgår till minst 20 % och därjämte innehavet av aktierna (andelarna) representerar en varaktig förbindelse mellan företagen.

Enligt den i Sverige använda metoden för redovisning av aktieinnehav, anskaffningskostnadsmetoden, redovisas i det aktieägande företagets resultaträkning vad som erhålles i utdelning på aktierna, medan å andra sidan förlust i det företag, vari man äger aktier, kan medföra behov av nedskrivning av dessa. Det aktieägande företagets andel i det delägda företagets resultat kommer på detta sätt ej direkt till redovisning. Detta är en brist som uppmärksammats just i fråga om intresseföretag under de senaste decennierna i svensk litteratur och praxis. Olika metoder för att avhjälpa denna brist genom tilläggsupplysningar i årsredovisningen eller på annat sätt har kommit till användning i större svenska aktiebolags årsredovisningar under senare år. Även kompletterande uppgifter om det kapital i intresseföretagen, som svarar mot det aktieägande företagets innehav, har börjat lämnas, om ock i mindre utsträckning.

Kommittén har studerat denna utveckling och även den alternativa metod för redovisning av aktieinnehav, som under senare år införts i vissa länder för intresseföretagsinnehav. Denna metod är känd under beteckningen "the equity method" (kapitalandelsmetoden).

Enligt kommittén skulle ett införande av the equity method, som konstruerats och hittills tillämpats i länder, där de svenska begreppen bokslutsdispositioner och obeskattade reserver är okända, icke väl svara mot de speciella behoven i svensk redovisning. Då den internationella inställningen till metoden dessutom är splittrad, och ett införande av metoden skulle kräva väsentliga lagändringar, anser kommittén att denna metod icke i nuvarande läge bör införas i Sverige.

På basis av sin genomgång av svensk praxis har kommittén angivit riktlinjerna för en lämplig normering av redovisningen för intresseföretagsinnehav. Kommittén anser emellertid ej att det är befogat att nu i detalj i lag reglera detta område utan föreslår att den vidare utvecklingen bör följas av den statliga bokföringsnämnden, som i mån av behov får utfärda erforderlig rekommendation på området. Den har också möjlighet att senare, om så skulle befinnas nödvändigt, ta initiativ till lagstiftning.

A Summary of the report

The report contains proposals for amended definition of the term "group" in the Companies Act (1975:1385), the Security of Employment Act (1974:12), the Act (1974:981) on Employees' Right to Leave of Absence for Educational Purposes, and the Vacation Act (1977:480). The report also contains proposals for guide-lines concerning the accounting procedure for associated undertakings.

Regulation governing group relations were introduced in Swedish legislation through the 1944 Companies Act. In present law there is the following definition of a group in chap. 1, § 2, of the 1975 Companies Act:

Where a company is holder of such a number of shares or participatory rights in a Swedish or a foreign legal person that the holding represents more than half of the votes of the shares or the participatory rights, the company is a parent company and the legal person a subsidiary. Where a subsidiary holds or where a parent company holds jointly with one or several subsidiaries or where several subsidiaries jointly hold such a number of shares or participatory rights in a legal person as mentioned above, that legal person is also a subsidiary of the parent company.

Where a company has otherwise, by virtue of its holding of shares or participatory rights, or by virtue of agreement, a decisive influence over a legal person and a considerable share in its earnings, the company is a parent company and the legal person a subsidiary.

A parent company and its subsidiaries, taken as a whole, constitute a group.

The Committee's deliberations concerning the definition of "group" have been concerned chiefly with the question whether 50/50 companies and comparable companies shall be counted as group companies. By 50/50 company the Committee means a legal person in which each of two legally independent companies own half of the votes for all shares or participatory rights. The Committee equates – unless otherwise is said – with a 50/50 company a legal person owned by more than two legally independent companies provided, firstly, that none of the owner companies has a voting majority in the subsidiary company and, secondly, that the owner companies have determined by agreement that a decision concerning the affairs of the subordinate company can only be taken by them jointly. The characteristic feature of a 50/50 company and comparable companies is, in other words, that each of the superior companies has only a negative right of decision, i. e. a right of veto in the affairs of the subordinate company.

In its partial report (SOU 1978:67), New Company Rules, etc. (*Nya bolagsregler m. m.*), the Committee has proposed in accounting context two

additional definitions of "group" apart from that contained in the 1975 Companies Act. In its present report the Committee also considers the question how much the definitions of "group" proposed in SOU 1978:67 should influence the group concept in other branches of jurisprudence.

The rules on consolidated accounts are the chief rules for which the group concept is of significance. The question whether the group concept should embrace 50/50 companies should therefore, in the Committee's opinion, be examined primarily in the light of the fact that the matter at issue is that of application of the rules on consolidated accounts. In the first place the Committee wishes to point out in this context that it appears contrary to Swedish company practice hitherto to embrace 50/50 companies within the group concept. In the Committee's opinion there are the following objections to inclusion of 50/50 companies in the group concept in connection with consolidated accounts.

a) It would give the reader of consolidated accounts a wrong picture if the accounts were "distended" by inclusion, as a subsidiary company, of a company over which the parent company lacks full control.

b) Also from the point of view of profit recording it appears inappropriate in the consolidated accounts to include companies over which the parent company does not have full control. From the group's point of view the profit of the 50/50 company has not yet been realized, for the parent company is not able on its own to decide on a dividend in the 50/50 company.

c) That a 50/50 company should be embraced within the group concept would appear to be contrary to international consolidation practice.

d) As methods for appropiate accounting of, inter alia, semi-owned companies are under development, it is inadvisable in the Committee's opinion to now stop this development by regarding 50/50 companies as subsidiaries.

For these reasons the Committee considers that 50/50 companies should not be embraced within the group concept in the application of rules on consolidated accounts. The proprietary interests of the superior company in the 50/50 company should instead be recorded as other shares or participatory rights. Nor, in the Committee's opinion, is it justified in the application of other rules in the Companies Act – e. g. the rules on prohibition of loans – to regard a 50/50 company as a group company.

In the labour legislation the length of employment often has a legal significance. According to several labour laws an employee is entitled, in the calculation of period of employment, to include all periods of employment with different employers in the same group.

In the application of the Security of Employment Act, the Act on a Employee's Right to Leave of Absence for Educational Purposes, the Act on Right to Leave of Absence for Child Care, etc., and the Vacation Act the Committee considers it to be most advisable to equate with a group company the 50/50 company and certain comparable companies.

In its partial report (SOU 1978:67), New Company Rules, etc. (*Nya bolagsregler m. m.*), the Committee has proposed in accounting contexts, apart from the group concept adopted in the Companies Act, the introduction

in the legislation of two other group concepts, namely group with other parent company than a limited liability company or incorporated association and so-called collateral group (*sidoordnad koncern*). In the Committee's view, in the application of the Security of Employment Act, the Act on a Employee's Right to Leave of Absence for Educational Purposes, the Act on Right to Leave of Absence for Child Care, etc., and the Vacation Act, a group should be regarded as not only a group in the meaning of the Companies Act but also as a group or collateral group as stated in the aforementioned preliminary report. Contrary to the proposal of the preliminary report there is no reason in labour law contexts to impose the requirement of at least ten employees for the group relation to have legal significance.

The question whether, in tax legislation, a 50/50 company shall be regarded as group company or not calls for fiscal considerations which lie outside the Committee's terms of reference. In general, however, in the Committee's opinion, it is an advantage if the tax legislation is directly based on the system of civil law.

The foundation for the group rules that the Committee has adopted in its draft Act on Annual Reports, Auditing and Groups (see SOU 1978:67) conforms with that for the consolidated accounting rules in the Companies Act. Nor, therefore, should the definitions of group in the draft Act on Annual Reports, Auditing och Groups embrace 50/50 companies.

In accordance with special instructions given to it, the Committee has reviewed the accounting and information problems connected with the so-called associated undertakings. An enterprise or a group of enterprises is considered to have an associated undertaking if it owns a substantial part in another enterprise but not such a part as to make the other enterprise a subisidary to the investor.

From the standpoint taken by the Committee with regard to 50/50 companies it follows that such companies shall be considered as associated companies.

The Committee has elected to use the following definition: An enterprise is an associated undertaking to another enterprise if it is not a subsidiary of the latter but this enterprise or the group, in which it is the parent enterprise, owns at least a 20 per cent interest in its capital or of the voting power, and if this interest is intended as a long-term investment.

In Sweden the "cost method" of accounting for investments in shares is used, in accordance with the provisions of the Accounting Act 1976. Thus the income statement of the investor enterprise records as income the dividends received; on the other hand a loss in the investee enterprise might require a write-down of the book value of the shares. Thus the investor's share of the profits or losses of the investee enterprise is not directly recorded. This deficiency as regards information has been observed with regard to associated undertakings during the last few decades in Swedish literature and practice. Different methods have been introduced in company reports in order to give improved information in this field, both as regards the investor's share of the profits or losses and its share of the capital of the associated undertakings.

The Committee has studied this development and also the alternative method of accounting for investment in shares, the "equity method", which

has in several countries been applied in recent years to investments in associated undertakings.

The equity method has been constructed and used in countries where the specific Swedish accounting concepts of "appropriations" (in the income statement) and "untaxed reserves" (in the balance sheet) are not known. It is the opinion of the committee that adoption of this method will not lead to a satisfactory solution in view of the particular requirements of Swedish accounting. Nor is the equity method generally accepted internationally at present. An introduction of the equity method in Sweden would necessitate considerable law amendments. It is thus the opinion of the Committee that the equity method should not be introduced in Sweden now.

On the basis of its survey of existing Swedish practice the Committee has drawn up guidelines for a normalization of a system of supplementary information to be given in the annual reports of enterprises with investments in associated undertakings, while keeping the cost method of accounting for the investments basically unchanged. These guidelines refer mainly to the investor's share of the associated companies' profits or losses and their capital and to the calculation of profit or loss per share of the investor enterprise. The Committee, however, does not propose that this accounting field should now be regulated by law. The Swedish Accounting Standards Board set up by the government should be entrusted to follow the development in practice and, if it considers it desirable, to issue an accounting recommendation. If it considers it necessary, it can later take steps to initiate legislation.

Författningsförslag

1 Förslag till Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

Härigenom förordnas att 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
Äger aktiebolag så många aktier eller andelar i svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Äger dotterföretag eller äger moderbolag och dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderbolaget.	
Har aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag.	Har aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. *Ett bestämmande inflytande skall inte anses föreligga, om aktiebolaget, utan att äga aktier eller andelar i den omfattning som sägs i första stycket, endast tillsammans med annan kan besluta rörande den juridiska personens angelägenheter.*
Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.	

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 19 .
2. Den nya lagen gäller för koncern som bildats enligt den äldre lagen.
3. Styrelserepresentation för anställda som förekommer vid denna lags ikraftträdande inskränks inte genom lagen.

2 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1974:12) om anställningsskydd

Härigenom förordnas att 4 § lagen (1974:12) om anställningsskydd skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

4 §

Vid bestämmande av anställningstid enligt denna lag skall medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos annat företag inom koncern som arbetsgivaren tillhör. Har företag eller del av företag övergått till ny arbetsgivare, skall vid bestämmande av anställningstid hos den nye arbetsgivaren medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos förutvarande arbetsgivaren eller hos företag inom koncern som förutvarande arbetsgivaren tillhörde.

Vad som anges i första stycket om koncern är tillämpligt även på den samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 19

3 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1974:981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning

Härigenom förordnas att 3 § lagen (1974:981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

3 §

Rätt till ledighet tillkommer arbetstagare som vid ledighetens början har varit anställd hos arbetsgivaren de senaste sex månaderna eller sammanlagt minst tolv månader under de senaste två åren.

Arbetstagare som vill deltaga i utbildning, vilken till väsentlig del avser fackliga eller med facklig verksamhet sammanhängande frågor, har rätt till ledighet även om han ej har uppnått den anställningstid som har föreskrivits i första stycket.

Vid bestämmande av anställningstid enligt första stycket skall medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos annat företag inom koncern som arbetsgivaren tillhör. Har företag eller del av företag övergått till ny arbetsgivare, skall vid bestämmande av anställningstid hos den nye

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

arbetsgivaren medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos förutvarande arbetsgivaren eller hos företag inom koncern som förutvarande arbetsgivaren tillhörde.

Vad som anges i tredje stycket om koncern är tillämpligt även på den samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 19

4 Förslag till Lag om ändring i semesterlagen (1977:480)

Härigenom förordnas att 31 § semesterlagen (1977:480) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

31 §

Arbetstagares rätt enligt denna lag påverkas ej av att företag eller del av företag övergår till ny arbetsgivare.

Övergår arbetstagare till ny arbetsgivare inom samma koncern, skall han i semesterhänseende äga samma rätt i den nya anställningen som han skulle ha haft i den tidigare. Härför förutsättes dock, att arbetstagaren ej uppbär semesterersättning av den tidigare arbetsgivaren och att han senast en månad efter anställningens upphörande avger förklaring till såväl den tidigare som den nye arbetsgivaren, att han önskar överföra intjänade semesterförmåner till den nya anställningen.

I fall som avses i andra stycket är den nye arbetsgivaren berättigad att av den tidigare arbetsgivaren få ut ett belopp svarande mot den semesterersättning som denne eljest haft att utge till arbetstagaren.

Vad som anges i andra stycket om koncern är tillämpligt även på den samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 19

Direktiven m. m.

De ursprungliga direktiven för kommittén finns i anförande till statsrådsprotokollet den 11 oktober 1974 av dåvarande statsrådet Lidbom. I dessa direktiv uppdrogs åt kommittén *dels* att göra en översyn av lagen (1895:64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag samt att överväga införande av lagregler om offentlig årsredovisning, revision och koncerner för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar *och dels* att överväga frågan om det behövs en särskild ny bolagsform för mindre företag. Resultatet av sitt arbete med anledning av de ursprungliga direktiven har kommittén redovisat i delbetänkandena (SOU 1978:66) Andelsbolagslag och (SOU 1978:67) Nya bolagsregler m. m.

Tilläggsdirektiv till kommittén beslöts vid regeringssammanträde den 9 februari 1978. Efter att ha berört koncernbegreppet och dess betydelse för lagstiftningen anförde chefen för justitiedepartementet, statsrådet Romanus, följande i tilläggsdirektiven.

I prop. 1975:103 med förslag till ABL har föredragande statsrådet uttalat (s. 279) att bolag som äger s. k. gemensamma dotterbolag eller 50/50-bolag i allmänhet genom avtal särskilt reglerar hur bestämmanderätten i dessa skall utövas. Innebär sådan reglering att parterna endast gemensamt kan besluta i dotterbolagets angelägenheter bör båda parter vid tillämpningen av koncernreglerna anses som moderbolag. Det betyder att det i dessa fall finns flera moderbolag till ett dotterbolag med påföljd att varje moderbolag måste ta med dotterbolaget i sin koncernredovisning. Detsamma bör enligt föredragande statsrådet gälla i den situation då två eller flera aktiebolag driver utvecklingsarbete genom särskilt bolag.

Sveriges Industriförbund och Föreningen Auktoriserade Revisorer har i skrivelse den 5 september 1977 till justitiedepartementet med förslag till olika ändringar i ABL kritiserat detta motivuttalande och hemställt att åtgärder vidtas för att slå fast att lagtexten äger vitsord enligt sin ordalydelse. Föreningen Auktoriserade Revisorer har dessutom publicerat ett särskilt yttrande där föreningen tar avstånd från motivuttalandet.

I prop. 1977/78:41 om ändring i ABL m. m. hävdade jag (s. 30) att det inte fanns anledning till erinran mot vad som i det nyss återgivna motivuttalandet har sagts om innebörden av koncernbegreppet. Emellertid ansåg jag att det i en del fall kunde tänkas att koncernredovisningen ger en mindre rättvisande bild av koncernen, om med andra bolag gemensamt ägda företag där högst 50 % av röstetalet disponeras medräknas som dotterföretag. Mot denna bakgrund fann jag det motiverat att i vissa fall medge avvikelse från bestämmelserna om koncernredovisningens innehåll och föreslog en ändring i 11 kap. 11 § tredje stycket ABL med denna innebörd.

Lagrådet, som hördes över lagförslaget (se prop. 1977/78:41 s. 52), ansåg för sin del

att rådande läge i fråga om koncernbegreppet inte var tillfredsställande och att saken borde klargöras genom en uttrycklig lagbestämmelse. Lagrådets yttrande föranledde emellertid inte något förslag till lagändring (se prop. 1977/78:41 s. 58).

Vid behandlingen av propositionen anförde lagutskottet bl. a. (LU 1977/78:8 s. 24).

"När det gäller 1944 års aktiebolagslag synes definitionen av koncernbegreppet ha tolkats så att moder- och dotterbolagsförhållanden förelåg i 50/50-bolagsfallen endast då ägarebolaget till följd av andra omständigheter än aktieinnehavet hade ett avgörande inflytande över det ägda bolaget. Vid 1975 års lagstiftning på området överfördes bestämningen av koncernbegreppet till den nya lagen utan större avvikelser. Med hänsyn till vad som förekom i lagstiftningsärendet anser utskottet emellertid att det inte kan råda något tvivel om att lagstiftarens syfte var att med uttrycket bestämmande inflytande i ABL:s koncerndefinition skulle avses även fall då ägarebolaget på grund av aktieinnehavet har en blott negativ bestämmanderätt. Att en utvidgning av koncernbegreppet var åsyftad kom dock inte till klart uttryck i lagen. Detta förhållande har enligt motionärerna och lagrådet lett till oklarhet om innebörden av gällande rätt på denna punkt. Med hänsyn till vad utskottet ovan anfört om angelägenheten av en entydig koncerndefinition anser utskottet i likhet med lagrådet att det är i hög grad önskvärt att rättsläget klarläggs genom en uttrycklig lagbestämmelse.

En annan fråga är om koncernbegreppet bör ha den räckvidd som åsyftades vid antagandet av den nya aktiebolagslagen eller om koncernreglerna i ABL bör ges ett mindre vidsträckt tillämpningsområde. Som motionärerna framhåller och som även uttalats i organisationernas skrivelse till utskottet kan skäl anföras för att koncernförhållande inte bör föreligga när ett ägarebolag har endast en negativ bestämmanderätt. Den i propositionen anförda motiveringen för införandet av möjlighet till avvikelse från koncernredovisningsbestämmelserna liksom de synpunkter som inför utskottet redovisats av företrädare för organisationerna och bokföringsnämnden visar också att vissa problem är förknippade med ett mera vidsträckt koncernbegrepp. Enligt utskottets mening finns det emellertid även skäl som talar för att koncernbegreppet bör ha den räckvidd som åsyftades vid 1975 års reform. Utskottet vill härvidlag bl. a. peka på att en inskränkning av koncernreglernas tillämpningsområde kan leda till att möjligheter öppnas för ett kringgående av de i ABL intagna reglerna till skydd för olika intressegrupper. Om koncernförhållande inte skulle anses föreligga mellan ägarebolagen och 50/50-bolaget skulle sålunda de förstnämnda kunna låna ut pengar till det senare. 50/50-bolaget skulle därefter i sin tur utan överträdelse av låneförbudet kunna ge penninglån till aktieägare, styrelseledamöter och verkställande direktörer i ägarebolagen. Vid en bedömning av frågan om hur koncernbegreppet bör utformas måste vidare beaktas de följdverkningar som kan uppkomma på det arbetsrättsliga området. Huruvida koncernbegreppet med hänsyn till de intressen som bär upp lagstiftningen på detta område bör ges en snävare innebörd än det nu har låter sig inte överblickas i detta ärende. I anslutning härtill vill utskottet erinra om att lagen om anställningsskydd kom till före den nya aktiebolagslagen, medan exempelvis semesterlagen och lagen om styrelserepresentation tillkommit efter 1975. Det kan därför enligt utskottets mening inte hållas för säkert att koncernbegreppet vid tillämpningen av dessa lagar skall anses ha en entydig innebörd.

Som framgår av det anförda är en begränsning av koncernbegreppets räckvidd förenad med åtskilliga problem. Inte heller innebörden av det nuvarande koncernbegreppet är invändningsfri. Oavsett vilket koncernbegrepp som bör ges företräde måste emellertid som utskottet ovan uttalat ett klarläggande ske av rättsläget. Med hänsyn härtill anser utskottet att koncernbegreppets räckvidd bör övervägas närmare och mer ingående än som skedde vid 1975 års lagstiftning. I samband härmed bör det regelsystem i ABL och annan lagstiftning som anknyter till koncerndefinitionen ses

över. Vid översynen bör vidare uppmärksamhet ägnas åt de särskilda problem från redovisnings- och informationssynpunkt som är förknippade med sådana företagsbildningar som brukar benämnas intressebolag eller associerade bolag."

Med hänsyn till att en översyn av koncernreglerna föreslogs, fann lagutskottet att någon ändring av 11 kap. 11 § tredje stycket ABL inte borde ske och avstyrkte därför bifall till propositionsförslaget i den delen.

Riksdagen biföll vad utskottet hemställt beträffande koncernförhållanden (rskr. 1977/78:112).

Det begärda utredningsarbetet bör nu sättas igång. Med hänsyn bl. a. till att 1974 års bolagskommitté redan har till uppgift att utreda olika koncernfrågor finner jag det lämpligt att kommittén anförtros även det utredningsarbete som det nu är fråga om.

Jag förordar alltså att 1974 års bolagskommitté får i uppdrag att, med beaktande av vad riksdagen har hemställt, förutsättningslöst utreda frågan om en ändamålsenlig utformning av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet. Härvid bör också en översyn ske av bestämmelser såväl i ABL som i annan lagstiftning där koncernbegreppet är av betydelse. Vidare bör, som riksdagen har framhållit, de problem uppmärksammas som är förknippade med företag som utan att vara dotterföretag är på något sätt associerade med ett aktiebolag. Vid utredningsarbetet bör kommittén beakta den utveckling som på internationell basis försiggår i fråga om redovisning såväl av koncernföretag som av andra associerade företag.

Skulle under utredningsarbetets gång andra frågor som har samband med dem som nu angetts komma att aktualiseras, bör det stå kommittén fritt att ta upp också dem och att lägga fram de förslag som därvid kan te sig påkallade.

Utredningsarbetet bör bedrivas skyndsamt.

I detta betänkande redovisar kommittén resultatet av sitt arbete med anledning av tilläggsdirektiven. Experten Hanner har biträtt sekretariatet vid utarbetandet av avsnitt II i betänkandet.

I Koncernbegreppet

Utformningen av avsnitten 1–4 har skett mot bakgrund av att kommitténs överväganden rörande koncernbegreppet främst kommer att ta sikte på frågan om 50/50-bolag och därmed jämställda företag skall räknas som koncernföretag. Begreppet 50/50-bolag är inte helt entydigt. Kommittén vill redan här ge tillkänna att den för sin del med 50/50-bolag avser juridisk person i vilken vartdera av två juridiskt fristående ägarföretag har hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar. Med 50/50-bolag jämställer kommittén – såvida inte annat sägs – juridisk person som ägs av flera än två juridiskt fristående företag under förutsättning, dels att inget av ägarföretagen har röstmajoritet i det underordnade företaget och dels att ägarföretagen i avtal bestämt att de endast gemensamt kan besluta i det underordnade företagets angelägenheter.

1 Frågans tidigare behandling

Lagregler om koncernförhållanden infördes i svensk rätt genom 1944 års aktiebolagslag. Enligt denna lag skulle ett koncernförhållande föreligga om ett aktiebolag ägde så många av aktierna i ett annat att röstetalet för dem utgjorde mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier. Regeln kompletterades med en särskild bestämmelse enligt vilken moder- och dotterbolagsförhållandet skulle föreligga också om ett bolag eljest på grund av aktieinnehav eller avtal eller annan orsak hade ett bestämmande inflytande över ett annat bolag och dessutom hade ett väsentligt intresse i det senares ställning och resultatet av dess verksamhet.

Den närmare innebörden av uttrycket bestämmande inflytande i 1944 års aktiebolagslag har behandlats av professor Håkan Nial i en artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland år 1973 (s. 225 ff). Enligt Nial var rättsläget inte klarlagt genom rättspraxis eller närmare behandlat i litteraturen. Med viss ledning av lagens förarbeten och allmänna tolkningsprinciper hävdade emellertid Nial att koncernbegreppet i 1944 års aktiebolagslag borde tolkas restriktivt. Han hänvisade härvidlag till de allvarliga påföljder som kunde inträda vid överträdelse av koncernreglerna. Vad särskilt gällde sådana

fall då ett bolags innehav av aktier i ett annat bolag utgjorde exakt 50 % konstaterade Nial att han vid en genomgång av ett antal bolags årsredovisningar funnit att det senare bolaget ibland redovisats som dotterbolag, ibland inte. Enligt Nial torde de flesta fallen av femtioprocentigt aktieinnehav vara sådana där ett annat rättssubjekt ägde hela den återstående hälften. I så fall, fortsatte Nial, ansågs bestämmande inflytande föreligga endast om en faktor, exempelvis avtal, tillkom som säkrade inflytande. Behandlingen i bolagspraxis av fallen med femtioprocentigt aktieinnehav syntes Nial vara riktig. Nial framhöll vidare att innebörden av 1944 års aktiebolagslag måste sägas vara att det räckte med en säker möjlighet för det ena bolaget att behärska det andra och att kunna anordna en enhetlig ledning av bolagen för att koncernförhållande skulle anses föreligga.

Aktiebolagsutredningen föreslog i betänkandet (SOU 1971:15) Förslag till aktiebolagslag m. m., som låg till grund för 1975 års aktiebolagslagstiftning, att koncerndefinitionen i 1944 års aktiebolagslag med vissa jämkningar – bl. a. slopande av uttrycket annan orsak – skulle överföras till den nya lagen. Utredningen framhöll att justeringarna knappast innefattade någon saklig ändring.

I remissyttrande över aktiebolagsutredningens betänkande anförde Sveriges Advokatsamfund bl. a. följande (s. 6 f i remissyttrandet).

Ett annat förhållande som anknyter till kriteriet "ett bestämmande inflytande" vill samfundet fästa uppmärksamheten på. Det är nu för tiden vanligt att två eller flera bolag för s. k. joint-venture bildar ett aktiebolag, i vilket de äger lika andelar. I joint-venture-avtalet upptas ofta sådana villkor att det nybildade bolagets verksamhet kräver samtycke av alla aktieägarbolagen. I sådana fall kan det enligt samfundets mening ifrågasättas om inte alla aktieägarbolagen kan anses ha ett bestämmande inflytande, eftersom de genom att vägra sitt samtycke till olika åtgärder kan lamslå det nybildade bolagets verksamhet. Den vanligaste formen av samgående av den art som nu åsyftas är s. k. 50/50-bolag, där således två aktieägarbolag äger 50 % var av aktierna och rösterna i det tredje bolaget. Några hinder mot att i fall av nu angiven art alla aktieägarbolag, som genom sina röster kan hindra viktiga beslut i ett joint-venture-bolag, skulle ha rätt och även skyldighet att i sin koncernredovisning redovisa joint-venture-bolaget som dotterbolag torde i varje fall inte möta i redovisningsreglerna. Moderbolag skall nämligen på skuldsidan i koncernbalansräkningen uppta en post motsvarande de andra aktieägarnas intressen i bolaget ifråga. Detta följer av vad som uttalas på s. 306.

Samfundet vill slutligen peka på den formen av samarbete där två eller flera aktiebolag genom ett särskilt bolag bedriver utvecklingsarbete. Även om utvecklingsbolagets syfte inte är att verksamheten skall drivas med vinst, synes de andra bolagen kunna anses ha "en betydande andel i resultatet", om de i sin verksamhet får tillgodogöra sig de forskningsresultat som utvecklingsbolagets verksamhet avsatt.

I propositionen med förslag till ny aktiebolagslag m. m. (prop. 1975:103 s. 278) framhöll föredragande statsrådet att aktiebolagsutredningens bestämning av koncernbegreppet i sak knappast innebar någon avvikelse från då gällande rätt och att han ansåg förslaget i huvudsak väl avvägt. Föredragande statsrådet anförde emellertid även följande (a.a.s. 279).

Med anledning av att ett par remissinstanser tagit upp några speciella problem beträffande koncernreglerna vill jag framhålla, att bolag som äger s. k. gemensamma dotterbolag eller 50/50-bolag i allmänhet genom avtal särskilt reglerar hur bestäm-

manderätten i detta skall utövas. Innebär sådan reglering att parterna endast gemensamt kan besluta i dotterbolagets angelägenheter bör båda parter vid tillämpningen av koncernreglerna anses som moderbolag. Det betyder att det i dessa fall finns flera moderbolag till ett dotterbolag med påföljd att varje moderbolag måste ta med dotterbolaget i sin koncernredovisning. Detsamma bör gälla i den av advokatsamfundet anförda situationen då två eller flera aktiebolag driver utvecklingsarbete genom ett särskilt bolag.

Frågan om 50/50-bolagen föranledde inte något uttalande från lagrådets sida vid behandlingen av lagrådsremissen med förslag till aktiebolagslag. Vid lagutskottets behandling av prop. 1975:103 framförde Sveriges Industriförbund och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) erinringar mot statsrådets uttalande om 50/50-bolagen. Organisationerna ansåg att motivuttalandet stred mot lagtexten samt att den i uttalandet angivna lösningen dessutom var olämplig från flera synpunkter. Företrädare för justitiedepartementet upplyste å sin sida inför utskottet att frågan utförligt diskuterats vid lagrådsbehandlingen. I utskottets betänkande föranledde spörsmålet inte något särskilt uttalande. I ett till betänkandet fogat särskilt yttrande anförde emellertid de i utskottsbehandlingen deltagande ledamöterna från moderata samlingspartiet att bl. a. frågan om redovisning av vissa hälftenägda bolag i koncernredovisningen i lämpligt sammanhang borde bli föremål för ytterligare överväganden av riksdagen.

Bl. a. i skrivelse den 5 september 1977 till justitiedepartementet med förslag till olika ändringar i ABL aktualiserade Sveriges Industriförbund och FAR frågan huruvida 50/50-bolag kan anses omfattade av koncernbegreppet. I skrivelsen anfördes att FAR publicerat ett särskilt yttrande, vari FAR förklarar att det ovannämnda statsrådsuttalandet om tolkningen av koncernreglerna vid 50/50-bolag strider mot lagtexten och därför inte bör vara vägledande. I skrivelsen hemställdes, att åtgärder vidtas för att slå fast att lagtexten äger vitsord enligt sin ordalydelse.

I prop. 1977/78:41 om ändring i ABL m. m. hävdade departementschefen (s. 30) att det inte fanns anledning till erinran mot vad som sagts i motivuttalandet till ABL om innebörden av koncernbegreppet. Emellertid ansåg departementschefen att det i en del fall kunde tänkas att koncernredovisningen gav en mindre rättsvisande bild av koncernen, om med andra bolag gemensamt ägda företag där högst 50 % av röstetalet disponeras medräknas som dotterföretag. Mot denna bakgrund fann departementschefen det motiverat att i vissa fall medge avvikelse från bestämmelserna om koncernredovisningens innehåll och föreslog en ändring i 11 kap. 11 § tredje stycket ABL med denna innebörd.

Lagrådet, som hördes över lagförslaget (se prop. 1977/78:41 s. 52), ansåg för sin del att rådande läge i fråga om koncernbegreppet inte var tillfredsställande och att saken borde klargöras genom en uttrycklig lagbestämmelse. Lagrådets yttrande föranledde emellertid inte något förslag till lagändring (se prop. 1977/78:41 s. 58).

Med anledning av propositionen 1977/78:41 väcktes bl. a. motionen 1977/78:160. I motionen hemställdes att riksdagen hos regeringen begär förslag till sådan ändring i aktiebolagslagen att därav uttryckligen framgår att 50/50-bolag inte anses som koncernbolag, såvitt inte framgår att det ägande bolaget har ett i positiv mening bestämmande inflytande över det ägda

bolaget.

I skrivelse den 23 november 1977 till riksdagens lagutskott anförde Sveriges industriförbund och FAR att det är väsentligt icke blott att rättsläget klarläggs utan även att koncerndefinitionen får en från allmän synpunkt lämplig utformning. I skrivelsen framhölls att i koncernbegreppet bör inbegripas enbart sådana förhållanden där moderbolaget har ett positivt bestämmande inflytande över dotterbolagen och att enbart möjlighet att blockera ett beslut i annat bolag inte skall konstituera koncernförhållande.

Vid behandlingen av propositionen 1977/78:41 och motionen 1977/78:160 anförde lagutskottet (LU 1977/78:8 s. 24 f) bl. a. vad som återges i tilläggsdirektiven för kommittén (se ovan, Direktiven, m. m.). Med hänsyn till att lagutskottet föreslog en översyn av koncernreglerna, fann utskottet att någon ändring av 11 kap. 11 § tredje stycket ABL inte borde ske och avstyrkte därför bifall till propositionsförslaget i den delen.

Riksdagen biföll vad utskottet hemställt beträffande koncernförhållanden (rskr 1977/78:112).

2 Koncernregler i gällande rätt

2.1 Koncernregler i aktiebolagslagen (ABL)

Som tidigare nämnts infördes lagregler om koncernförhållanden i svensk rätt genom 1944 års aktiebolagslag. Enligt sin ordalydelse avsåg regleringen i den lagen endast koncernförhållanden mellan aktiebolag. En analog tillämpning av lagens koncernredovisningsregler har dock varit avsedd när det gäller andra dotterföretag än aktiebolag (se SOU 1941:9 s. 681). ABL har även uttryckligen utsträckt koncernregleringen till alla koncerner där moderföretaget är ett svenskt aktiebolag.

2.1.1 *Koncerndefinition*

Den grundläggande definitionen av begreppet koncern i ABL ges i 1 kap. 2 §. Huvudregeln är här, att om ett aktiebolag äger så många aktier eller andelar i svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Enligt huvudregeln är således röstmajoritet för moderbolaget det avgörande kriteriet på att en koncern föreligger. Kapitalmajoritet utan röstövervikt grundar inte ensamt ett koncernförhållande. Koncerndefinitionen förutsätter att moderföretaget är ett svenskt aktiebolag som omfattas av ABL. Dotterföretaget kan däremot vara något annat slag av juridisk person, t. ex. ett handelsbolag eller en ekonomisk förening eller en utländsk juridisk person. Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern. Med direkt dotterföretagsförhållande likställs i lagen indirekt sådant förhållande. Om ett moderbolag har ett dotterföretag som i sin tur har mer än 50 procent av röstetalet i företaget X skall således även företaget X räknas som dotterföretag till det förstnämnda moderbolaget. Detsamma gäller om det förstnämnda moderbolaget genom flera dotterföretag eller tillsammans med ett eller flera dotterföretag har röstmajoritet i företaget X.

Som framgår av det anförda fordras enligt huvudregeln att moderbolaget – direkt eller indirekt – har röstmajoritet i dotterföretaget för att en koncern skall föreligga. Enligt en kompletterande regel i 1 kap. 2 § andra stycket ABL föreligger även en koncern om aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal har ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet. Ett fall då bestämmande inflytande grundas på aktie- eller andelsinnehav är vid s. k.

praktisk majoritet. Sådan majoritet kan föreligga om aktierna eller andelarna är så spridda att det räcker med mindre än halva röstetalet för att utöva dominerande inflytande på stämma med delägarna i företaget. Nial (Svensk Associationsrätt, 1975, s. 185) har understrukit att för att ett aktieinnehav på detta sätt skall anses ge bestämmande inflytande bör fordras att man med ganska stor säkerhet kan räkna med att det ger röstmajoritet på stämmorna. Nial har framhållit att om det föreligger en praktisk möjlighet att övriga aktieägare, t. ex. vid en schism rörande den politik styrelsen för, kan samla sig till en majoritet, torde inte ett bestämmande inflytande som skapar moder- och dotterbolagsförhållande böra anses föreligga. – Som nämnts kan det bestämmande inflytandet också grundas på avtal. Ett sådant fall kan föreligga vid kreditgivning, där avtalet kan innehålla bestämmelser som medger kreditgivaren rätt att medverka i vissa beslut eller medför rätt till styrelserepresentation.

2.1.2 *Koncernredovisning och vinstutdelning i moderbolag*

Som skäl för särskilda regler om koncerner anfördes i prop. 1975:103 s. 277 f huvudsakligen och i sammandrag följande.

Man kan inte enbart av de olika koncernbolagens årsredovisningar få en klar bild av koncernens ställning. När det gäller tillgångar som moderbolaget äger genom dotterbolag kommer värderingen av tillgångarna att i moderbolagets balansräkning hänföra sig till aktierna i dotterbolaget och inte direkt till dotterbolagets tillgångar. En sådan indirekt värdering är ägnad att fördunkla redovisningen av företagets ställning. Vilka reala tillgångar som representeras av dotterbolagets aktier framgår ju inte av moderbolagets balansräkning. Den omständigheten att moderbolaget och dotterbolaget är särskilda rättssubjekt medför också att skuldförhållanden kan bestå mellan moderbolaget och dotterbolagen samt melian dotterbolagen inbördes. Sådana skuldförhållanden kan, utan att särskilt framträda i moderbolagets redovisningsmaterial, ändå i verkligheten ha en väsentlig inverkan på moderbolagets ställning. – Möjligheterna att bedöma en koncerns rörelseresultat på grundval av koncernföretagens årsredovisningar är begränsade. I koncernförhållanden finns nämligen möjligheter att genom transaktioner av olika slag mellan koncernbolagen fördela koncernresultatet efter gottfinnande. Allmänna regler hindrar inte moderbolaget från att låta förlust uppkomma på dotterföretagets rörelse för att möjliggöra redovisning av vinst på moderbolagets eller annat dotterföretags rörelse. Eftersom koncernbolagen är särskilda rättssubjekt ger de allmänna reglerna om balansräkning inte något skydd mot att ett koncernbolag utdelar den vinst som finns enligt dess balansräkning utan hänsyn till uppkommen förlust hos annat koncernbolag. De nyssnämnda transaktionerna kan innebära att rent fiktiva vinster redovisas och utdelas. Om orealiserade och kanske orealiserbara värdehöjningar på tillgångar hos bolaget redovisas som vinst och utdelas, hotas bolagets soliditet och ytterst dess existens. Om ett koncernbolag överlåter viss tillgång till ett pris som överstiger det bokförda värdet hos säljaren så uppkommer en bokföringsvinst för den sistnämnde. Så länge den sålda tillgången fortfarande tillhör koncernen är vinsten orealiserad. Risken för sådana internvinsttransaktioner är uppenbar med hänsyn till att priset på varan kan mer eller mindre godtyckligt bestämmas av den gemensamma ledningen.

Möjligheterna att i koncernförhållanden manipulera med koncernbolagens ekonomiska ställning och rörelseresultat utgör, framhålls det i sistnämnda proposition, ett hot inte bara mot de anställda utan också mot den

aktieköpande allmänheten och mot bolagets borgenärer som riskerar att köpa aktier resp. ge lån till koncernbolag, vilkas reella ställning är långt sämre än bokföringen ger sken av.

De nu redovisade riskerna som moderbolagets maktställning inom koncernen medför undviks främst genom att man dels kräver att det skall göras upp en samlad redovisning för hela koncernens ekonomiska ställning och dels förbjuder moderbolaget att dela ut större belopp än som enligt denna redovisning utgör vinst för koncernen i dess helhet.

Enligt 11 kap. 10 § ABL skall moderbolag avge koncernredovisning. Ändamålet med koncernredovisning är i första hand att klarlägga koncernens årsresultat. Koncernredovisningen består av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Dessa två räkningar skall läggas fram på bolagsstämma i moderbolaget (9 kap. 5 §) och offentliggöras genom att sändas in till registreringsmyndigheten (11 kap. 10 § tredje stycket och 3 § andra stycket). Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderbolagets och dotterföretagens resultaträkningar resp. balansräkningar (11 kap. 10 §). Sammanräkningen skall uppgöras med iakttagande av god redovisningssed och i övrigt med beaktande av de särskilda bestämmelser som gäller för den offentliga årsredovisningen för de enskilda bolagen. Koncernredovisningen skall överlämnas till moderbolagets revisorer för att granskas av dem (11 kap. 10 § tredje stycket och 3 § första stycket samt 10 kap. 7–9 §§). Revisorerna i moderbolaget måste avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Koncernrevisionsberättelsen upprättas enligt samma bestämmelser som gäller för vanlig revisionsberättelse (10 kap. 10 § femte stycket). Koncernrevisionsberättelsen skall sålunda avges till bolagsstämman i moderbolaget och överlämnas till detta bolags styrelse senast två veckor före ordinarie bolagsstämma.

I 11 kap. 11 § sjätte stycket föreskrives att moderbolag i större koncerner skall lämna uppgift om koncernens lagerreserv samt avge finansieringsanalys för koncernen. Uppgiften om koncernens lagerreserv skall intagas i koncernredovisningen, till vilken också finansieringsanalysen skall fogas. Genom hänvisning till 10 kap. 3 § fjärde stycket framgår att större koncerner är sådana där nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt de två senaste koncernbalansräkningarna överstiger ett belopp motsvarande 1 000 basbelopp enligt lagen om allmän försäkring eller där antalet anställda i koncernen överstigit 200.

När aktiebolag trätt i likvidation skall enligt 13 kap. 9 § första stycket styrelsen och verkställande direktör genast avge redovisning för sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid, för vilken redovisningshandlingar inte förut lagts fram på bolagsstämma. Redovisningen skall göras upp enligt reglerna om årsredovisning. Reglerna om koncernredovisning förutsätter att koncernbolagen normalt har samma räkenskapsår. Koncernredovisningsreglerna kan i princip inte bli tillämpliga i fall som avses i 13 kap. 9 § eftersom den redovisning som avses i paragrafen vanligtvis gäller endast del av räkenskapsår. Omfattar tiden även föregående räkenskapsår skall dock enligt 13 kap. 9 § andra stycket särskild redovisning, i moderbolaget omfattande även koncernredovisning, avges för nämnda år.

Under likvidation skall enligt 13 kap. 12 § likvidatorerna för varje räkenskapsår avge årsredovisning. De i 11 kap. givna reglerna rörande

koncernförhållanden är emellertid inte här tillämpliga.

Möjlighet till vinstutdelning i moderbolag är underkastad två slag av begränsningar. För det första får det inte delas ut mer än som är utdelningsbar vinst enligt moderbolagets egen balansräkning. För det andra får det inte delas ut mer än som är utdelningsbar vinst enligt koncernsbalansräkningen. Det sagda följer av 12 kap. 2 § första stycket ABL vari stadgas, att vinstutdelning inte får överstiga vad som i fastställd balansräkning och, i fråga om moderbolag, i fastställd koncernbalansräkning för det senaste räkenskapsåret redovisas som bolagets eller koncernens nettovinst för året, balanserade vinst och fria fonder med avdrag för förlust, avsättningar till bundet kapital och belopp som enligt bolagsordning eljest skall användas för annat ändamål än utdelning. Begränsningen av rätten till vinstutdelning kompletteras av en regel om att moderbolag inte får till fondemission använda medel, som inte kunnat delas ut från bolaget såsom vinst enligt 12 kap. 2 § första stycket (4 kap. 16 § första stycket). I 12 kap. 2 § andra stycket stadgas att vinstutdelning inte får ske med så stort belopp att utdelningen med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid mot god affärssed. Vid tillämpning av denna allmänna försiktighetsregel skall man alltså beakta inte bara moderbolagets utan också hela koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

För att säkerställa kontakten inom koncernen stadgas i 8 kap. 7 § att dotterföretagets ledning skall lämna styrelsen för moderbolaget de upplysningar, som fordras för beräkningen av koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet. Genom detta stadgande begränsas den tystnadsplikt som eljest i en eventuell minoritets intresse åligger dotterbolagets styrelse.

2.1.3 *Koncernföretagens årsredovisning*

Vissa för bedömningen av en koncern väsentliga uppgifter lämnas inte i koncernredovisningen utan i koncernföretagens, främst moderbolagens egen redovisning. Sålunda måste moderbolag i sin årsredovisning särskilt specificera innehav av aktier i dotterbolag (11 kap. 7 § första stycket). I 11 kap. 7 § sjätte stycket stadgas att ingår i fordrings- eller skuldpost enligt balansräkningen fordringar hos eller skulder till dotterföretag eller moderbolag skall beloppen anges särskilt, vilket får ske inom linjen. Detsamma gäller i fråga om pant och därmed jämförliga säkerheter eller ansvarsförbindelser till förmån för dotterföretag eller moderbolag. I fråga om 11 kap. 7 § sjätte stycket framhålls i förarbetena (prop. 1975:103 s. 453) att mellanhavanden med moderbolaget ofta utgör betydande belopp i ett dotterbolags balansräkningar och att upplysning härom kan vara av stor vikt för en läsares förståelse av ett sådant bolags finansieringsförhållanden. I 11 kap. 6 § tredje stycket föreskrivs att utdelning på aktier i dotterbolag skall upptas som särskild intäktspost i moderbolags årsredovisning. Enligt 11 kap. 5 § första stycket skall av aktiebolag ägda andelar i företag som inte är aktiebolag, t. ex. andelar i ekonomiska föreningar eller handelsbolag, vid uppställning av resultat- och balansräkning samt vid specificering jämställas med av aktiebolaget ägda aktier.

Enligt 11 kap. 12 § första stycket skall alla aktiebolag som enligt 10 kap. 3 § andra eller fjärde stycket är skyldiga att anlita auktoriserad revisor avge delårsrapport. Skyldigt att anlita auktoriserad revisor enligt nämnda lagrum i 10 kap. är aktiebolag om tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av resp. räkenskapsår eller om antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200 eller om bolagets aktier eller skuldebrev är noterade på fondbörs eller på lista utgiven av sammanslutning av svenska fondkommissionärer. Vad nu sagts om auktoriserad revisor gäller även för moderbolag i en koncern om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som nyss angivits eller om antalet anställda vid koncernföretagen under nämnda tid i medeltal överstigit 200. Moderbolaget i koncern som nu sagts skall enligt 11 kap. 13 § andra stycket ABL i delårsrapport utöver uppgifter för moderbolaget lämna motsvarande information om koncernen. Belopp avseende koncernen skall anges med hänsyn tagen till koncernföretagens interna mellanhavanden. – Angående skälen för regler om delårsrapport framhålles i motiven till ABL (prop. 1975:103 s. 269) att allteftersom många företags årsredovisningar blivit utförligare och klarare samt det primära informationsbehovet härigenom tillgodosetts bättre än förut, har rapportering till aktiemarknaden endast en gång om året kommit att på många håll uppfattas som otillräckligt. Detta har föranlett en frivillig publicering av delårsrapporter som under senare år fått en snabb utbredning i praxis. Det betonas i motiven att det är uppenbart att en mer frekvent rapportering har betydelse inte endast för aktiemarknaden utan i lika hög grad för anställda samt olika myndigheter.

I förvaltningsberättelse för moderbolag skall enligt 11 kap. 11 § fjärde stycket första meningen, som hänvisar till 9 § första och andra styckena, tas med upplysningar om viktiga förhållanden och händelser av väsentlig betydelse för koncernen såsom kompletterande underlag för den fullständiga koncernbedömningen. Vidare skall på sätt föreskrivs om det enskilda aktiebolaget redovisas antalet anställda inom koncernen samt löne- och ersättningssummor, fördelat såväl på bolagsledningen och övriga anställda som på de olika koncernföretagen samt, i förekommande fall, olika länder. Enligt 11 kap. 11 § femte stycket första meningen skall dotterbolag i sin förvaltningsberättelse ange namn på sitt moderbolag och om detta i sin tur är dotterbolag, dettas moderbolag. Enligt 11 kap. 11 § femte stycket andra meningen skall såväl moderbolag som dotterbolag ange hur stor andel av årets inköp och försäljning som avser andra företag inom samma koncern. Meningen är att därvid skall göras en procentuell fördelning mellan externa och koncerninterna sådana mellanhavanden. Inget hindrar emellertid att beloppsuppgifter därjämte lämnas.

2.1.4 *Förvärv av aktier i moderbolag*

Reglerna om nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier skulle kunna kringgås därigenom, att aktiebolaget köpte en del av sina egna aktier

från aktieägarna. Om bolaget tilläts köpa egna aktier, kunde det nämligen ha samma verkan som en återbetalning till aktieägarna i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Av hänsyn till i första hand bolagets fordringsägare uppställs därför förbud för aktiebolag att förvärva egna aktier. Ett annat skäl att förbjuda förvärv av egen aktie är att grundsatsen att aktieägarna har rätt till lika förmåner i bolaget eljest kunde komma i fara, nämligen om köpeskillingen var högre än aktiernas verkliga värde. Slutligen skulle bolaget genom köp av egna aktier kunna påverka kurssättningen på aktierna och därmed göra spekulationsaffärer möjliga. 7 kap. 1 § första stycket första meningen innehåller förbudet för aktiebolag att förvärva egen aktie. Förbudet gäller även förvärv utan vederlag. Med förvärv av egen aktie likställes mottagande av sådan aktie som pant. I 7 kap. 1 § andra stycket görs vissa undantag från det principiella förvärvsförbudet. Sålunda får bolag på auktion inropa egen aktie som utmätts för bolagets fordran. Förvärv av egen aktie kan vidare ske genom övertagande av affärsrörelse, vare sig övertagandet sker genom fusion eller på annat sätt. Slutligen kan bolaget enligt 13 kap. 3 § på grund av aktieägares maktmissbruk av rätten åläggas skyldighet att lösa in den skadelidande minoritetens aktier.

Bolag som förvärvat egna aktier är skyldigt att avyttra aktierna så snart det kan ske utan förlust. Har aktierna förvärvats genom övertagande av affärsrörelse, måste aktierna avyttras inom två år från förvärvet, om inte regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medger att aktierna får behållas under längre tid.

Aktiekapitalet skall upptas till sitt fulla belopp i balansräkningen, även om aktiebolaget i fråga äger egna aktier. Inga av de rättigheter som tillkommer en aktieägare får dock utövas beträffande dessa aktier. Enligt 9 kap. 1 § fjärde stycket får styrelsen således inte företräda dem på bolagsstämma och någon vinstutdelning kan inte ske för dessa aktier. I 11 kap. 7 § fjärde stycket stadgas att om bolag innehar egna aktier, skall dessa med angivande av nominella beloppet i balansräkningen upptagas som tillgång utan värde. Därigenom tvingas bolaget att minska sin vinst resp. öka sin förlust med det belopp som betalats ut för den egna aktien.

Den beskrivna regeln om förbud att förvärva egna aktier skulle lätta kunna kringgås, om moderbolag kunde låta dotterföretag förvärva aktier i moderbolaget. I 7 kap. 1 § andra meningen stadgas därför att dotterföretag inte får förvärva eller som pant mottaga aktie i moderbolaget. För att ett dotterföretag skall kunna iakttaga förbudet mot att förvärva aktier i moderbolaget måste dotterföretaget få kännedom om sin ställning som dotterföretag. Om aktiebolag blivit moderbolag, skall därför enligt 8 kap. 7 § styrelsen meddela detta till dotterföretagets ledning.

Ett dotterbolag kan emellertid ha förvärvat aktie i moderbolaget på lagligt sätt. Aktien kan sålunda ha förvärvats innan förbud mot sådant förvärv infördes. Förvärvet kan vidare ha skett i enlighet med något av de ovan angivna, i 7 kap. 1 § andra stycket intagna undantagen från det principiella förvärvsförbudet. Slutligen kan dotterföretaget ha ägt aktier i moderbolaget redan i det ögonblick då det blev dotterföretag. För samtliga dessa fall gäller att avyttring skall ske av aktierna i moderbolaget så snart det kan ske utan förlust. Om det gäller moderbolagsaktier som dotterföretaget ägde redan då det blev dotterföretag, tillämpas dock de regler som gäller beträffande

avyttring av egna aktier som förvärvats vid övertagande av affärsrörelse.

Så länge ett dotterföretag innehar moderbolagsaktier gäller vissa regler. Enligt 9 kap. 1 § fjärde stycket får sålunda dotterföretagets styrelse inte företräda aktier i moderbolaget. Enligt 11 kap. 4 § andra stycket skall vidare, vid värdering av moderbolags aktier eller andelar i dotterföretag, aktier som dotterföretaget äger i moderbolaget inte anses ha något värde.

2.1.5 *Låneförbudet*

Inom aktiebolagsrätten infördes år 1973 ett långtgående förbud för aktiebolag att lämna ut lån till aktieägare och till vissa andra fysiska och juridiska personer. Reglerna om låneförbud återfinns nu i 12 kap. 7–9 §§ ABL.

Som motiv för låneförbudet framhölls i 1973 års lagstiftningsärende i huvudsak två skäl. Man anförde för det första att det var angeläget att komma till rätta med den form av skatteflykt som tar sig uttryck i att aktieägare tar lån av bolaget för privat konsumtion. Vidare anfördes att lånetransaktioner mellan bolaget och dess ledning eller aktieägare medför betydande risker för bolagets fordringsägare. Den grundläggande tanken bakom systemet med det bundna kapitalet är att skapa säkerhet för att vissa tillgångar finns hos bolaget, som kan tas i anspråk av bolagets borgenärer. Denna funktion hos det bundna kapitalet kan inte i tillfredsställande utsträckning uppfyllas ifall det är möjligt för företagsledningen och aktieägarna att ta det bundna kapitalet i anspråk genom lån. Ett penninglån innebär visserligen inte att den utlånade kapitaltillgången definitivt frånhänds bolaget. Bolaget erhåller en fordran och denna fordran kan i sin tur tas i anspråk av bolagets borgenärer. Till följd av låntagarens ställning i bolaget föreligger det emellertid betydande risker för att någon egentlig bedömning av låntagarens kreditvärdighet inte görs inom bolaget när lånet lämnas.

Låneförbudet innebär att aktiebolag inte får lämna penninglån – och inte heller ställa säkerheter – till vissa personer som ingår i den s. k. förbjudna kretsen. Till den förbjudna kretsen hör

1. aktieägare i bolaget,
2. styrelseledamot och verkställande direktör jämte suppleanter,
3. aktieägare i annat bolag i samma koncern,
4. styrelseledamot, verkställande direktör och suppleant i annat bolag i samma koncern,
5. vissa släktingar och andra som är närstående till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern,
6. juridisk person över vars verksamhet person som nämnts ovan har ett bestämmande inflytande.

Undantag från låneförbudet gäller dock:

a) Vid lån till kommun eller landstingskommun.
b) Vid lån mellan bolag i samma koncern.
c) Vid lån som betingas av affärsmässiga skäl och är avsett uteslutande för en av gäldenären driven rörelse.
d) Vid lån till aktieägare med obetydligt aktieinnehav.

Undantaget för kommunlån beror på att en kommun ofta driver verksamhet genom ett av kommunen ägt aktiebolag. I sådana fall uppkommer koncernliknande förhållande mellan kommunen och det av kommunen ägda bolaget. Det är här fråga om en utvidgning av undantaget för koncernlån till ett koncernliknande förhållande.

Om inte undantaget för koncernlån fanns, skulle ett moderbolag inte kunna låna från sitt dotterbolag. Eftersom verksamheten inom en koncern mycket ofta bedrives så, att de olika koncernbolagens rörelser mer eller mindre sammanföres till en enda rörelse, har lagstiftaren ansett det nödvändigt att göra ett undantag för koncernlån för att inte omöjliggöra normala och försvarliga dispositioner inom en koncern.

Det tredje undantaget från det generella låneförbudet gäller då låntagaren driver rörelse och lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse. I motiven nämns det fallet att en fysisk person äger två bolag, A och B. Om A har likviditetsöverskott, kan lån lämnas till B under förutsättning att B för sin fortsatta rörelse behöver låna pengar. Om däremot även B:s likviditet är god, är det inte för B:s rörelse affärsmässigt betingat att låna från A. I detta senare fall kan alltså lånetransaktionen inte genomföras, eftersom den strider mot låneförbudet. Diskontering av avbetalningskontrakt och s. k. factoring strider inte mot låneförbudet. Båda dessa transaktioner betingas nämligen uteslutande av affärsmässiga skäl. I syfte att hindra missbruk av det nu diskuterade undantaget har man föreskrivit, att lån som lämnas med åberopande av detta skall upptagas i en intern förteckning, som skall vara tillgänglig för revisorer och taxeringsmyndigheter.

Det fjärde undantaget från det generella låneförbudet gäller om gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person är aktieägare samt det sammanlagda aktieinnehavet för dessa inte uppgår till 1 % av aktiekapitalet i bolaget. Dock gäller huvudregeln, om gäldenären eller honom närstående juridisk person eller båda tillsammans äger mer än 500 aktier i bolaget. Om det långivande bolaget ingår i en koncern, skall man vid tillämpning av de nu angivna reglerna räkna med aktieinnehavet i hela koncernen.

Av den lämnade redogörelsen för låneförbudet framgår att förekomsten av ett koncernförhållande får följande effekt på låneförbudets tillämpningsområde. Å ena sidan kan koncernförhållandet medföra en inskränkning i tillämpningsområdet genom att lån mellan koncernföretag inte träffas av låneförbudet. Å andra sidan kan förekomsten av ett koncernförhållande medföra en utvidgning av låneförbudets tillämpningsområde genom att kretsen av personer som inte får låna utsträcks till aktieägare, styrelseledamot eller VD i annat bolag inom samma koncern jämte dem närstående fysiska eller juridiska personer.

Låneförbud gäller inte bara i fråga om aktieägare utan också i viss utsträckning i förhållande till blivande aktieägare. Lagen förbjuder sålunda aktiebolag att lämna penninglån i syfte att låntagaren eller honom närstående fysisk eller juridisk person skall förvärva aktier i det långivande bolaget eller annat bolag i samma koncern. Som framgår av vad ovan anförts gäller vissa undantag från det nyss behandlade allmänna låneförbudet. Dessa undantag gäller inte när det är fråga om penninglån som lämnas i syfte att låntagaren eller honom närstående skall förvärva aktier i det långivande bolaget eller annat bolag i samma koncern. Detta speciella låneförbud går alltså längre än

det allmänna låneförbudet.

Länsstyrelsen, eller i vissa fall bankinspektionen, kan medge dispens från låneförbudet, om det vid förvärv av aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern är påkallat av särskilda omständigheter eller om det i annat fall föreligger synnerliga skäl. Dispensregeln erhöll sin nuvarande utformning genom lag (1977:1092) om ändring i ABL som trädde i kraft den 1 januari 1978. Enligt den proposition som låg till grund för införande av låneförbudet (prop. 1973:93 s. 135) får dispens inte ges om lånet skall användas för privat konsumtion. Som exempel på situationer där dispens bör kunna komma i fråga nämns fall då arvingar måste ta lån från ett familjebolag för att betala arvsskatt och fall då en delägare i ett familjebolag skall lösas ut av övriga delägare. I särskild förteckning som upprättas av styrelsen och verkställande direktör skall lån som lämnats efter dispens redovisas, såvida inte dispensmyndigheten medgivit undantag. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot låneförbudet eller skyldigheten att föra förteckningen dömes till böter eller fängelse i högst ett år. I 35 § 1 a mom. sjätte stycket kommunalskattelagen (KL) stadgas att om lån lämnats i strid mot låneförbudet utgör lånebeloppet, till den del återbetalning inte skett, intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

2.1.6 *Inlösen av aktier*

I 14 kap. 9 § stadgas att om ett moderbolag äger mer än 9/10 av aktierna med mer än 9/10 av röstetalet för samtliga aktier i ett dotterbolag så har moderbolaget rätt att av de övriga aktieägarna i dotterbolaget lösa in återstående aktier. Dessa aktieägare har å sin sida rätt att påfordra att moderbolaget inlöser deras aktier. Både moderföretag och dotterföretag måste för att inlösen skall kunna ske vara svenska aktiebolag. I dessa fall räcker det att det angivna ägarförhållandet föreligger. Majoriteten behöver alltså inte ha missbrukat sin ställning. Läget är här oförmånligt för minoriteten, som inte kommer upp till den tiondel av alla aktier, som fordras för ett stort antal minoritetsrättigheter. Samtidigt kan minoriteten bereda moderbolaget stora olägenheter genom att moderbolaget av hänsyn till minoriteten inte kan fritt utnyttja de organisatoriska fördelar koncernbildningen erbjuder. Denna situation skulle minoriteten kunna utnyttja till att begära ett oskäligt pris för sina aktier. Inlösningsrätt synes ha införts främst för att moderbolaget skall få möjlighet till fusion med helägt dotterbolag (se Stenbeck m. fl., Aktiebolagslagen, 1970, s. 431). Om moderbolaget i och för sig disponerar så många aktier, som erfordras för att inlösen skall kunna påfordras men för sin del önskar, att detta inte skall kunna ske, skulle moderbolaget kunna söka kringgå inlösningsregeln genom att fördela sitt aktieinnehav på andra dotterföretag inom samma koncern. I 14 kap. 9 § stadgas emellertid, att man skall räkna samman moderbolagets och andra dotterföretags aktieinnehav. Om förfarandet vid inlösen finns bestämmelser i 14 kap. 9 § och 10–13 §§.

I 14 kap. 8 § finns en särskild bestämmelse om fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag. Fusion av annat slag förekommer praktiskt taget aldrig. Detta beror bl. a. på de oförmånliga skattekonsekvenser som en sådan

åtgärd för med sig. Man nöjer sig här i stället med att sammanföra företag till en koncern och fullföljer inte sammanslagningen med en formell fusion.

2.1.7 *Uppgifter om koncerner i emissionsprospekt*

När aktiebolag, som enligt 10 kap. 3 § andra eller fjärde stycket är skyldigt att ha auktoriserad revisor, eller aktieägare i sådant bolag offentliggör eller på annat sätt till en vidare krets riktar inbjudan att förvärva aktier eller teckningsrätter i bolaget, skall styrelsen upprätta en särskild redogörelse för bolagets förhållanden (emissionsprospekt), om summan av de belopp som till följd av inbjudan kan komma att erläggas uppgår till minst en miljon kronor (4 kap. 18 §). Emissionsprospekt skall innehålla balansräkningar avseende utgången av de tre senaste räkenskapsår, för vilka årsredovisning och revisionsberättelse avgivits, resultaträkningar för dessa tre räkenskapsår samt ett sammandrag av de uppgifter som det ålegat bolaget att intaga i förvaltningsberättelsen för de tre räkenskapsåren (4 kap. 20 § första stycket).

Är det bolag som skall upprätta emissionsprospekt moderbolag, skall enligt 4 kap. 20 § tredje stycket koncernresultaträkning och koncernbalansräkning för de tre senaste räkenskapsåren tas med i prospektet. Enligt förarbetena bör uppgifter om koncerner ha en framträdande plats i prospektet. När redovisningshandlingar och andra uppgifter för koncern intages i prospektet får emellertid häremot svarande uppgifter för moderbolaget utelämnas i den mån de kan anses sakna väsentlig betydelse för bedömningen av moderbolagets aktier. Moderbolagets resultaträkning och balansräkning för det senaste året får dock inte utelämnas.

Utöver redovisningshandlingar och andra liknande upplysningar skall finnas vissa uppgifter som innebär närmare presentation av det bolag som skall upprätta prospektet. Bolaget skall sålunda bl. a. ge en redogörelse för bolagets – eller koncernens – verksamhet, råvarutillgångar, produkter och driftställen samt för dess ställning inom branschen (4 kap. 22 § första stycket andra punkten). Enligt motiven bör om möjligt redogörelsen för koncernens verksamhet ske med uppdelning på rörelsegrenar eller huvudproduktgrupper. Deras relativa betydelse bör anges. Om detta inte kan ske, bör produktgrupperna enligt motiven nämnas i ordning efter sin andel i omsättning eller vinst.

Emissionsprospekt skall granskas av bolagets revisorer. Deras berättelse över granskningen skall tas in i emissionsprospektet. Revisorernas huvuduppgift är att granska urvalet av lämnad allmän information samt jämförbarhet främst mellan resultat- och balansräkningar för olika år.

2.1.8 *Skyldighet att anmäla innehav av aktier i koncernbolag*

Lagen (1971:827) om registrering av aktieinnehav utgör en speciell lagstiftning, som betingas av de särskilda förhållanden som råder beträffande börs- och listbolagen. Vid sidan av denna speciella lagstiftning finns i 8 kap. 5 § ABL särskilda regler om anmälan av aktieinnehav. Styrelseledamot och verkställande direktör skall sålunda när de tillträder sitt uppdrag anmäla sitt innehav av aktier i bolaget och bolag inom samma koncern för införing i

aktieboken. Förändringar i aktieinnehav skall anmälas inom en månad. Genom att införing skall ske i aktieboken blir verkställande direktörens och styrelseledamöternas aktieinnehav tillgängliga för de anställda och allmänheten.

2.1.9 *Upplysningsplikt i fråga om koncernbolag*

Enligt 9 kap. 12 § första stycket första meningen skall styrelsen och verkställande direktör, om aktieägare begär det och styrelsen finner att det kan ske utan väsentligt förfång för bolaget, på bolagsstämma lämna upplysningar angående förhållanden, som kan inverka på bedömandet av bolagets årsredovisning och dess ställning i övrigt eller av ärende på stämman. Enligt 9 kap. 12 § första stycket andra meningen avser upplysningsplikten i koncernbolag även bolagets förhållande till annat koncernföretag och, om bolaget är moderbolag, koncernredovisning samt sådana förhållanden beträffande dotterföretagen som avses i första meningen. I motiven (prop. 1975:103 s. 404) understryks att upplysningsplikten beträffande koncern inte bara gäller moderbolaget och dess aktieägare. Aktieägarna i ett dotterbolag kan alltså på dotterbolagets stämma påkalla sådana upplysningar rörande förhållandet till moderbolaget eller annat dotterbolag som kan lämnas utan väsentligt förfång. Det påpekas i motiven att i den mån intressegemenskap föreligger mellan olika koncernbolag hänsyn även bör tas till förfång som kan uppkomma för annat koncernbolag och därmed för koncernen.

Kan begärd upplysning lämnas endast med stöd av uppgifter, som ej är tillgängliga på stämman, skall upplysningen inom två veckor därefter skriftligen hos bolaget hållas tillgänglig för aktieägarna samt översändas till aktieägare, som begärt upplysningen.

Finner styrelsen att begärd upplysning icke kan lämnas till aktieägarna utan väsentligt förfång för bolaget, skall upplysningen i stället på aktieägarens begäran lämnas till bolagets revisorer inom två veckor därefter. Revisorerna skall inom en månad efter stämman till styrelsen avge skriftligt yttrande, huruvida den begärda upplysningen lämnats till dem samt huruvida upplysningen enligt deras mening bort föranleda ändring i revisionsberättelsen eller, beträffande moderbolag, koncernrevisionsberättelsen eller eljest ger anledning till erinran. Om så är fallet, skall ändringen eller erinringen anges i yttrandet. Styrelsen skall hålla revisorernas yttrande tillgängligt för aktieägarna hos bolaget samt översända det i avskrift till aktieägare, som begärt upplysningen.

2.1.10 *Revisorsjäv och revisorsgemenskap*

Koncernbegreppet har fått betydelse vid utformningen av reglerna om revisorsjäv i 10 kap. 4 §. Utgångspunkten för jävsreglerna är att revisor måste inta en självständig ställning i förhållande till bolaget. Sålunda får den inte vara revisor som är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Detta revisorsjäv gäller även för den som är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållande med

styrelseledamot etc. Revisorsjävet gäller också för vissa släktingar till nyss angivna personer. Revisorsjävet gäller vidare för den som är anställd hos eller eljest intar en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller till någon som nämndes i det föregående eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Revisor får inte stå i låneskuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern. Han får inte heller ha förpliktelser för vilka sådant bolag har ställt säkerhet. I dotterbolag får inte någon anlitas som revisor som inte är behörig att vara revisor i moderbolaget. Till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderbolagets revisorer (10 kap. 2 § fjärde stycket). – Revisor får vid revisionen inte anlita någon som omfattas av revisorsjäv. Från detta gäller emellertid ett undantag. Har bolaget eller moderbolaget i sin tjänst anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen handha den interna revisionen, kan revisorn vid revisionen få anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed.

2.2 Koncernregler i arbetsrätten

2.2.1 *Lagen (1974:12) om anställningsskydd (anställningsskyddslagen)*

Anställningsskyddslagen gäller, med vissa undantag, alla arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Lagen innehåller den grundläggande bestämmelsen att uppsägning från arbetsgivarens sida skall vara sakligt grundad. Enligt lagen gäller en ömsesidig uppsägningstid för arbetsgivare och arbetstagare av minst en månad. Arbetstagare som varit anställd viss minsta tid hos arbetsgivaren har rätt till längre uppsägningstid, om han har fyllt 25 år. Uppsägningstiden förlängs successivt med stigande levnadsålder från två till sex månader. Under uppsägningstiden har arbetstagaren i princip rätt till full lön. Vid permittering utgår full lön, i den mån permitteringen har varat mer än två veckor i följd eller sammanlagt mer än 30 dagar under samma kalenderår. Härtill kommer den permitteringslön som kan följa på grund av kollektivavtal. Av stor betydelse är lagens regler om turordning när arbetsgivaren vill säga upp arbetstagare på grund av arbetsbrist eller verkställa permittering. Reglerna om för vilken krets av arbetstagare som gemensam turordning (s. k. turordningskrets) skall fastställas innehåller att, om en arbetsgivare driver verksamhet vid flera driftsenheter, som regel turordning skall bestämmas för varje driftsenhet. Om flera avtalsområden finns inom en driftsenhet, skall turordning fastställas för varje avtalsområde. Turordningen inom en turordningskrets skall i princip avgöras på grundval av arbetstagarnas anställningstid i företaget. Vid återintagning av anställda efter permittering gäller motsvarande turordningsregler. Arbetstagare som har blivit uppsagd på grund av arbetsbrist har till dess ett år har förflutit från anställningens upphörande företrädesrätt till ny anställning hos arbetsgivaren. Företrädesrätten gäller i princip endast samma driftsenhet och avtalsområde. Kan flera arbetstagare inte samtidigt beredas återanställning tillämpas turordningsregler med utgångspunkt i anställningstid i företaget. Genom regler om varsel och överläggning får arbetstagarorganisationerna insyn i företagens personalpolitik och möjlighet att påverka arbetsgivaren. Varsel

skall ske bl. a. om arbetsgivaren avser att vidta uppsägning eller permittering eller om han vill träffa avtal om nyanställning när någon tidigare anställd har företrädesrätt. Även den enskilde arbetstagaren har rätt till överläggning, om en varslad uppsägning beror på personliga förhållanden. Lagen innehåller också regler om det formella förfarande som skall iakttas vid uppsägning. Bland annat är arbetsgivaren skyldig att ange skälen för uppsägning, om arbetstagaren begär det. Arbetstagaren har även rätt att få veta hur han skall förfara om han vill begära domstolsprövning av uppsägningen. Motsvarande regler gäller då en arbetstagare avskedas på grund av allvarlig misskötsamhet. Begränsningar har införts i fråga om rätten att anställa en arbetstagare endast för viss tid eller visst arbete. Anledningen härtill är, att anställningstryggheten många gånger är sämre i sådana anställningsförhållanden. Om arbetsgivaren bryter mot lagens föreskrifter, blir han skadeståndsskyldig. Vid bedömningen av om och i vilken mån skada har uppstått skall hänsyn tas också till vilken kränkning som åtgärden har inneburit för arbetstagaren eller den fackliga organisationen. För det fall att arbetsgivaren har åsidosatt en domstols ogiltigförklaring av en uppsägning och vägrar ta tillbaka arbetstagaren, skall skadeståndet i regel motsvara 16–48 månadslöner, beroende på arbetstagarens anställningstid och ålder. Mål om tillämpning av anställningsskyddslagen handlägges enligt lagen (1974:371) om rättegången i arbetstvister.

Koncernbegreppet har i anställningsskyddslagen betydelse då det gäller att bestämma längden av en anställningstid. Såsom i viss mån framgått av den ovan lämnade kortfattade översikten över anställningsskyddslagens innehåll är anställningstidens längd i flera avseenden av vikt. Sålunda stadgas i 11 § andra stycket att arbetstagare som vid uppsägningen har varit anställd hos arbetsgivaren de senaste sex månaderna eller sammanlagt minst tolv månader under de senaste två åren har rätt till en längre uppsägningstid som, beroende på levnadsålder, varierar mellan två och sex månader. – 15 § innehåller bestämmelser om skyldighet för arbetsgivaren att i förväg underrätta den som har varit anställd för viss tid, viss säsong eller visst arbete då fortsatt anställning inte kommer att erbjudas honom. Sålunda föreskrivs i 15 § första stycket att har arbetstagare varit anställd hos arbetsgivaren för viss tid eller visst arbete sammanlagt minst tolv månader under de senaste två åren och kommer fortsatt anställning inte att erbjudas honom i samband med eller i nära anslutning till anställningens upphörande, skall arbetsgivaren underrätta honom härom minst en månad innan anställningen upphör. I 15 § andra stycket stadgas att har arbetstagare varit anställd hos arbetsgivaren för viss säsong sammanlagt minst sex månader under de senaste två åren och kommer fortsatt anställning icke att erbjudas honom i samband med eller i nära anslutning till den nya säsongens början, skall arbetsgivaren underrätta honom härom minst en månad innan säsongen börjar. – Enligt 25 § första stycket har arbetstagare som har blivit uppsagd på grund av arbetsbrist till dess ett år förflutit från anställningens upphörande företrädesrätt till ny anställning inom den verksamhet där han har varit sysselsatt förut. Vad som nu sagts gäller även arbetstagare som har anställts för viss tid, viss säsong eller visst arbete och som på grund av arbetsbrist inte fått fortsatt anställning. Enligt 25 § andra stycket tillkommer företrädesrätt till ny anställning enligt första stycket endast arbetstagare som har varit anställd hos arbetsgivaren

sammanlagt minst tolv eller, vid säsonganställning, sex månader under de två senaste åren och som har tillräckliga kvalifikationer för den nya anställningen. – Anställningstidens längd påverkar även beräkningen av skadestånd enligt 38 § tredje stycket och 39 §. I 39 § finns föreskrifter om vad som skall gälla för det fall att arbetsgivaren åsidosätter domstols förklaring om ogiltighet av uppsägning eller avskedande. Enligt 39 § första stycket är anställningsförhållandet i sådant fall att anse som upplöst. Arbetstagaren är då berättigad till ett i 39 § andra stycket närmare angivet särskilt skadestånd, som till sitt belopp varierar mellan vad som motsvarar 16 och 32 månadslöner beroende på hur länge arbetstagaren har varit anställd hos arbetsgivaren. Om arbetstagaren har fyllt 60 år höjs skadeståndsbeloppen med ytterligare hälften, dvs. de varierar då mellan ett belopp som motsvarar 24 och 48 månadslöner. Vid beräkning av anställningstid skall enligt 39 § tredje stycket arbetstagare tillgodoräknas en extra anställningsmånad för varje anställningsmånad som han har påbörjat efter det att han har fyllt 45 år. Sammanlagt får arbetstagare tillgodoräknas högst 60 sådana extra anställningsmånader. Enligt en särskild spärregel i 39 § fjärde stycket kan skadestånd som avses i 39 § aldrig utgå med fler månadslöner än som motsvarar antalet påbörjade anställningsmånader hos arbetsgivaren. Enligt 38 § första stycket skall arbetsgivare som åsidosätter sina förpliktelser enligt anställningsskyddslagen utge, förutom lön och andra anställningsförmåner vartill arbetstagare på grund av lagen kan vara berättigad, ersättning för uppkommen skada. I 38 § tredje stycket andra meningen föreskrivs att ersättning för skada som avser tid efter anställningens upphörande får bestämmas högst till belopp som avses i 39 §. – Anställningstidens längd får också en avgörande betydelse då det gäller att fastställa turordning enligt 22, 24 eller 26 §. Vid uppsägning på grund av arbetsbrist och vid permittering skall enligt 22 § andra stycket arbetstagares plats i turordning bestämmas med utgångspunkt i hans sammanlagda anställningstid hos arbetsgivaren. Arbetstagare med längre anställningstid har företräde framför arbetstagare med kortare anställningstid. Vid lika anställningstid ger högre levnadsålder företräde. Enligt 22 § tredje stycket skall – liksom enligt 39 § – vid beräkning av anställningstid arbetstagare tillgodoräknas en extra anställningsmånad för varje anställningsmånad som han har påbörjat efter det att han fyllt 45 år. Sammanlagt får arbetstagare tillgodoräknas högst 60 sådana extra anställningsmånader. Enligt 24 § har arbetstagare som har blivit permitterad företrädesrätt till arbete inom den verksamhet där han har varit sysselsatt förut. Vid återintagning av arbetstagare efter permittering äger de nyss redovisade bestämmelserna i 22 § motsvarande tillämpning. I 26 § första stycket stadgas att har flera arbetstagare företrädesrätt till ny anställning, skall företräde ges åt den arbetstagare som har den längsta anställningstiden hos arbetsgivaren. Vid lika anställningstid ger högre levnadsålder företräde. På samma sätt som anges i 39 § tredje stycket och 22 § tredje stycket har arbetstagare som fyllt 45 år viss rätt att tillgodoräkna sig extra anställningsmånader.

Såsom ovan angivits har koncernbegreppet betydelse då det gäller att bestämma längden av en anställningstid. 4 § har sålunda följande innehåll:

Vid bestämmande av anställningstid enligt denna lag skall medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos annat företag inom koncern som arbetsgivaren tillhör. Har företag eller del av företag övergått till ny arbetsgivare, skall vid bestämmande av anställningstid hos den nye arbetsgivaren medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos förutvarande arbetsgivaren eller hos företag inom koncern som förutvarande arbetsgivaren tillhörde.

Angående koncernbegreppet anförde departementschefen i propositionen med förslag till lag om anställningsskydd (prop. 1973:129 s. 136 f.) följande.

Med koncern avser jag i första hand sådan gemenskap mellan aktiebolag som anges i 221 § 1 mom. lagen (1944:705) om aktiebolag. Ett koncernförhållande föreligger sålunda bl. a. när ett aktiebolag äger mer än hälften av aktierna i ett annat aktiebolag eller när ett aktiebolag eljest har ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag och samtidigt har ett väsentligt intresse i det senare bolagets ställning och resultat. Som dotterbolag i en sådan koncern som avses i aktiebolagslagen torde kunna räknas ekonomiskt företag som drivs i annan form än aktiebolag, t. ex. handelsbolag. Koncernförhållanden kan föreligga också i den formen att moderföretaget utgörs av ett handelsbolag. Vidare kan ekonomiska föreningar ingå i koncernförhållanden. Samtliga dessa ekonomiska gemenskaper bör anses som koncerner i den nu aktuella lagens mening.

Vissa skäl talar onekligen för att man, som utredningen har föreslagit, vidgar arbetstagarens möjlighet att tillgodoräkna sig sammanlagd anställningstid hos olika arbetsgivare till att avse även fallet att det mellan arbetsgivarna föreligger intressegemenskap utan att man kan tala om något koncernförhållande. Som exempel på sådan gemenskap nämner utredningen samverkan i konsortier och tysta bolag. Konsortier torde ofta utgöra enkla bolag. Tyst bolag föreligger när någon ger lån till en näringsidkare på villkor att långivaren skall få andel i rörelseresultatet. Enligt min mening skulle den föreslagna regeln dock medföra stora praktiska svårigheter. Många gånger måste det bli mycket svårt för arbetstagaren att få belägg för att det verkligen existerar en sådan form av samverkan som nyss har angetts. Själva begreppet intressegemenskap är f. ö. så vagt att man måste ifrågasätta om det är lämpligt att använda det i en lagtext.

Med hänsyn till vad jag anfört anser jag att man i den nya lagen åtminstone t. v. bör nöja sig med en regel som innebär att arbetstagare vid beräkning av anställningstid får tillgodoräkna sig den sammanlagda anställningstiden hos olika arbetsgivare inom samma koncern. Skulle det i framtiden visa sig att andra samverkansformer än koncernförhållanden används i sådan utsträckning att arbetstagarnas behöriga intressen eftersätts, får frågan om en utvidgning av lagen på denna punkt övervägas ytterligare.

I sin kommentar till anställningsskyddslagen, Anställningsskydd, 1977 s. 46, anför Lars Lunning bl. a.

Koncernförhållande kan också föreligga då moderbolaget utgörs av ett handelsbolag. Vidare kan kommanditbolag och ekonomiska föreningar ingå i koncernförhållanden i den nu aktuella lagens mening. Reglerna torde i många fall kunna gälla koncernförhållande, vari ingår utländskt dotterföretag, t. ex. vid några års utlandstjänstgöring . . .

Det anförda ger vid handen att koncernbegreppet i anställningsskyddslagen, i motsats till vad som är fallet enligt ABL, är avsett att omfatta även sådana företagskonstellationer i vilka ett handelsbolag eller en ekonomisk förening är moderföretag. Frågan huruvida 50/50-bolag skall inräknas i koncern synes inte ha diskuterats i förarbetena till anställningsskyddslagen.

2.2.2 *Lagen (1974:981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning (studieledighetslagen)*

Enligt studieledighetslagen har arbetstagare i allmän eller enskild tjänst, som vill undergå utbildning, rätt till behövlig ledighet från sin anställning (1 § första stycket). Såvida inte avvikelse därifrån sker med stöd av kollektivavtal, tillkommer rätt till ledighet arbetstagare som vid ledighetens början har varit anställd hos arbetsgivaren de senaste sex månaderna eller sammanlagt minst tolv månader under de senaste två åren (3 § första stycket). Vid bestämmande av anställningstid skall medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos annat företag inom koncern som arbetsgivaren tillhör (3 § tredje stycket första meningen). Har företag eller del av företag övergått till ny arbetsgivare, skall vid bestämmande av anställningstid hos den nye arbetsgivaren medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos förutvarande arbetsgivaren eller hos företag inom koncern som förutvarande arbetsgivaren tillhörde (3 § tredje stycket andra meningen). I motiven (prop. 1974:148 s. 65) framhålles att samma principer bör tillämpas som i 4 § anställningsskyddslagen då det gäller beräkningen av anställningstidens längd.

Av det anförda torde den slutsatsen kunna dragas, att koncernbegreppet i studieledighetslagen har samma innebörd som i anställningsskyddslagen.

2.2.3 *Lagen (1978:410) om rätt till ledighet för vård av barn, m. m. (föräldraledighetslagen)*

Lagen (1976:280) om rätt till föräldraledighet ersattes den 1 januari 1979 av den nuvarande föräldraledighetslagen. Enligt den senare lagen har en förälder rätt att för vård av barn dels vara helt ledig från anställningen till dess barnet uppnått ett och ett halvt års ålder, dels förkorta arbetstiden till tre fjärdedelar av normal arbetstid till dess barnet uppnått åtta års ålder eller till den senare tidpunkt då barnet avslutat sitt första skolår. I förhållande till den äldre lagen om rätt till föräldraledighet innebär den nya lagen enbart en vidgad rätt till ledighet och alltså inte några nya ekonomiska förmåner. Rätten till ledighet har i motsats till vad som gällde enligt den äldre lagen gjorts fristående från föräldraförsäkringens förmånsregler.

Enligt 5 § föräldraledighetslagen gäller (bortsett från vissa undantag) som villkor för rätt till ledighet, att arbetstagaren vid ledighetens början har varit anställd hos arbetsgivaren antingen de senaste sex månaderna eller sammanlagt minst 12 månader under de senaste två åren. Enligt sistnämnda lagrum tillämpas vid beräkning av anställningstid den ovan i avsnitt 2.2.1 behandlade 4 § anställningsskyddslagen. Bestämmelserna i 5 § föräldraledighetslagen om viss minsta anställningstid och om hur anställningstid skall beräknas har utan saklig ändring förts över dit från lagen om rätt till föräldraledighet. Varken propositionen med förslag till lag om föräldraledighet (prop. 1975/76:133) eller propositionen med förslag lag om rätt till ledighet för vård av barn, m. m. (prop. 1977/78:104) innehåller något uttalande om koncernbegreppet som inte återfinns i förarbetena till anställningsskyddslagen.

2.2.4 *Semesterlagen (1977:480)*

Semesterlagen är tillämplig på alla arbetstagare. De centrala semesterförmånerna utgörs av semesterledighet, semesterlön och semesterersättning. Tiden den 1 april – 31 mars gäller som intjänande- och semesterår. Semesterledighet och semesterlön har frigjorts från varandra på det sättet, att arbetstagarna utan krav på intjänande har fått rätt till 25 semesterdagar varje semesterår. För att få ut någon semesterlön under semestertiden måste arbetstagaren däremot ha tjänat in sådan lön under det närmast föregående intjänandeåret. Semesterlönen utgör 12 % av arbetstagarens under intjänandeåret förfallna lön i anställningen. I vissa fall, bl. a. vid vissa korttidsanställningar, saknas rätt till semesterledighet. Arbetstagaren har då i stället rätt till semesterersättning. 31 § andra och tredje styckena innehåller bestämmelser om betydelsen i semesterhänseende av att arbetstagare övergår till ny arbetsgivare inom samma koncern. I andra stycket föreskrives, att övergår arbetstagare till ny arbetsgivare inom samma koncern, skall han i semesterhänseende äga samma rätt i den nya anställningen som han skulle ha haft i den tidigare. Härför förutsättes dock enligt lagrummet, att arbetstagaren ej uppbär semesterersättning av den tidigare arbetsgivaren och att han senast en månad efter anställningens upphörande avger förklaring till såväl den tidigare som den nye arbetsgivaren, att han önskar överföra intjänade semesterförmåner till den nya anställningen. I tredje stycket stadgas, att i fall som avses i andra stycket är den nye arbetsgivaren berättigad att av den tidigare arbetsgivaren få ut ett belopp svarande mot den semesterersättning som denne eljest haft att utge till arbetstagaren.

Avgörande för tillämpningen av 31 § andra stycket är vad som där menas med begreppet koncern. Enligt motiven (prop. 1976/77:90 s. 204) avses med koncern till en början sådan koncernbildning som faller under koncerndefinitionen i ABL. Vidare avses koncernförhållanden, där moderföretaget drivs i annan juridisk form än aktiebolag, t. ex. bankaktiebolag, sparbank, ekonomisk förening, handelsbolag och stiftelse. En förutsättning för att dessa koncernbildningar i förevarande hänseende skall likställas med aktiebolag är enligt motiven att moderföretaget är en svensk juridisk person. Vidare krävs det att det inbördes förhållandet mellan de olika koncernföretagen korresponderar med ABL:s koncernbegrepp. Utanför paragrafens koncernbegrepp faller enligt förarbetena olika former av utlandsägda koncerner. Detsamma gäller företagskonstellationer där det är fråga om företag – exempelvis aktiebolag – som utan att vara avhängiga av varandra står under gemensam ledning. Härom anfördes i förarbetena följande.

> Detta fall föreligger t. ex. när en person har aktiemajoritet i flera aktiebolag och leder dem enhetligt. Hit hör inte heller andra typer av gruppbildningar, som ej är att hänföra till koncerner, t. ex. sådana huvudorganisationer som förekommer inom föreningslivet. Att en lagreglering i dessa fall blir alltför komplicerad och svårtillämpad hindrar självfallet inte att analoga regler införs avtalsvägen.

I vissa fall kan enligt förarbetena bestämmelserna i 31 § semesterlagen komma att sakna tillämpning. Detta blir t. ex. fallet när bestämmelserna skall tillämpas på en person som från anställning i Sverige övergår till anställning hos ett av koncernens utländska dotterbolag. Svensk aktiebolagslag och semesterlag är, framhålles det i motiven, självfallet inte tillämpliga på

utländska dotterbolag utan i dessa hänseenden tillämpas lagstiftning som gäller i bolagets hemland.

Av vad ovan anförts framgår att koncernbegreppet i semesterlagen, i motsats till vad som är fallet enligt ABL, är avsett att omfatta även sådana företagskonstellationer i vilka moderföretaget har annan juridisk form än aktiebolag.

2.2.5 *Lagen (1976:351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar (LSA)*

Genom LSA har de anställda fått visst inflytande i företagsledningen. LSA, som trädde i kraft den 1 juli 1976, ersätter en tidigare mera provisorisk lag från år 1972 med i princip likartat innehåll. I LSA är det fråga om en minoritetsrepresentation som garanterar de anställda rätt att ge sina synpunkter innan beslut fattas i frågor av stor betydelse för företagen och därmed också för de anställda. I aktiebolag och ekonomisk förening som ej är moderföretag och som under det senast förflutna räkenskapsåret här i landet sysselsatt i genomsnitt minst 25 arbetstagare har de anställda rätt att utse två ledamöter i styrelsen (arbetstagarledamöter) och en suppleant för varje sådan ledamot (5 § första stycket). Består företagets styrelse av endast en ledamot, har de anställda rätt att utse en arbetstagarledamot och en suppleant (5 § andra stycket). De nu angivna reglerna äger motsvarande tillämpning på moderföretag. Därvid skall antalet arbetstagare avse koncernen i dess helhet och rätten till styrelserepresentation tillkomma samtliga anställda inom koncernen (5 § tredje stycket).

Som skäl för särskilda regler för koncerner anförde departementschefen under förarbetena till LSA (prop 1975/76:166 s. 144) att beslut i moderföretags styrelse ofta har betydelse för koncernen som helhet.

Koncernbegreppet definieras i 3 § andra stycket LSA. Det anges där att med koncern förstås i denna lag svenska juridiska personer som enligt bestämmelserna i 1 kap 2 § ABL eller, såvitt avser ekonomiska föreningar, vid en motsvarande tillämpning av dessa bestämmelser är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra.

Av den angivna koncerndefinitionen i 3 § andra stycket LSA framgår att koncernbegreppet i LSA avviker från motsvarande begrepp i ABL på så sätt, att koncern enligt LSA föreligger även om moderföretaget är ekonomisk förening samt att utländska dotterföretag inte ingår i koncern enligt LSA. I frågan om när en koncern skall anses föreligga anförde departementschefen (prop 1975/76:166 s. 146) bl. a. följande.

> Att en koncernregel bör omfatta koncerner i aktiebolagsrättslig mening är självklart och behöver inte närmare diskuteras. Med den ståndpunkt jag nyss har intagit i frågan om styrelserepresentation i handelsbolag och stiftelser bortfaller vidare regelsystemets tillämpning i koncerner som har handelsbolag eller stiftelse som moderföretag. Kvar står frågan i detta sammanhang huruvida koncern som har ekonomisk förening som moderföretag bör jämställas med koncern i aktiebolagsrättslig mening.
>
> Lagen om ekonomiska föreningar saknar en koncerndefinition svarande mot den som finns i aktiebolagslagen. Hinder bör dock inte möta mot att i en lag om anställdas styrelserepresentation ta in en regel som jämställer ekonomisk förening med aktiebolag som moderföretag i koncernförhållanden. Den huvudsakliga innebörden av en sådan

regel blir att rätten till styrelserepresentation tilikommer de anställda i koncernen som helhet i stället för enbart de i moderföreningen anställda.

I sådana koncerner som har sin verksamhet såväl i Sverige som utomlands är principen den, att varje enhet inom en koncern i det avseende som här är i fråga är underkastad lagstiftningen i det land där verksamheten drivs. Detta innebär att endast i Sverige belägna företag inom en koncern med svenskt moderföretag kommer att omfattas av de föreslagna reglerna.

2.2.6 *Lagen (1976:355) om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag*

Lagen om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag syftar till att de anställda i sådant företag genom styrelserepresentation skall beredas insyn och inflytande i fråga om företagets verksamhet (1 §). Lagen överensstämmer i hög grad med vad som gäller i fråga om styrelserepresentation i aktiebolag och ekonomiska föreningar. I bankaktiebolag, sparbank, centralkassa för jordbrukskredit, försäkringsaktiebolag och ömsesidigt försäkringsbolag som ej är moderföretag och som under det senast förflutna räkenskapsåret här i landet har sysselsatt i genomsnitt minst 25 arbetstagare har de anställda sålunda rätt att utse två ledamöter i styrelsen och en suppleant för varje sådan ledamot (4 § första stycket). Den angivna regeln äger motsvarande tillämpning på moderföretag. Därvid skall antalet arbetstagare avse koncernen i dess helhet och rätten till styrelserepresentation tillkomma samtliga anställda inom koncernen (4 § andra stycket). Enligt 2 § andra stycket förstås med koncern i förevarande lag svenska juridiska personer som enligt bestämmelserna i 1 kap 2 § ABL eller vid en motsvarande tillämpning av dessa bestämmelser är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra, under förutsättning att moderföretaget är bankinstitut eller försäkringsbolag som avses i 4 § första stycket.

I lagens förarbeten (prop 1975/76:169 s. 41) anförde departementschefen bl a, att de anställda i t ex de bankägda factoring- och leasingbolagen sålunda får rätt att delta i valet av arbetstagarrepresentanter också i ägarbanks styrelse tillsammans med de i banken anställda.

Av vad ovan anförts framgår att skillnaden mellan koncernbegreppet i LSA och koncernbegreppet i lagen om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag är följande. I koncern enligt sistnämnda lag är moderföretaget bankaktiebolag, sparbank, centralkassa för jordbrukskredit, försäkringsaktiebolag eller ömsesidigt försäkringsbolag. I koncern enligt LSA är moderföretaget aktiebolag eller ekonomisk förening, som inte är sådant bankinstitut eller försäkringsbolag som nyss angivits.

2.2.7 *Lagen (1976:580) om medbestämmanderätt i arbetslivet (MBL)*

I MBL:s lagtext förekommer inte koncernbegreppet. Enligt 1 § första stycket äger MBL tillämpning på förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare. Enligt 1 § andra stycket skall som arbetstagare anses även den som utför arbete åt annan och därvid ej är anställd hos denne men har en ställning av väsentligen samma slag som en anställd. Den för vars räkning arbetet utföres skall i sådant fall anses som arbetsgivare. I en kommentar till lagen (Olof Bergqvist/Lars Lunning, Medbestämmande i arbetslivet, 1977 s. 40) fram-

hålles, att i den i 1 § gjorda definitionen av arbetsgivar-arbetstagarförhållandet ligger att de fackliga rättigheterna enligt MBL endast gäller mot den fysiska eller juridiska person som formellt utgör arbetsgivare i det aktuella fallet. Det framhålles, att detta kan leda till begränsningar av det fackliga inflytandet i koncernföretag eller koncernliknande förhållanden med juridiskt åtskilda rättssubjekt på arbetsgivarsidan. Det anföres i kommentaren, att den lokala arbetstagarorganisationen i ett dotterbolag t. ex. normalt inte kan med stöd av MBL ställa krav på förhandlingar och information direkt mot det moderbolag där många också för dotterbolaget viktiga beslut fattas. Längre gående inflytande kan emellertid, framhålles det, följa av medbestämmandeavtal och av lagstiftningen om styrelserepresentation.

I samband med att 11 och 19 §§ MBL behandlades i propositionen med förslag till arbetsrättsreform m. m. (prop. 1975/76:105) berörde föredragande statsrådet koncernfrågor.

11 § MBL innehåller de bestämmelser om primär förhandlingsskyldighet för arbetsgivare som är en tyngdpunkt i MBL:s regler om vidgat inflytande för arbetstagarna och deras organisationer. Den primära förhandlingsskyldigheten innebär att arbetsgivaren är skyldig att ta initiativ till och genomföra förhandling innan han får fatta och verkställa beslut i frågor, som omfattas av förhandlingsskyldigheten. Arbetstagarsidans motsvarande rätt till förhandling är en grundläggande form för de anställdas inflytande över arbetsgivarens beslutsprocess. Enligt 11 § föreligger förhandlingsskyldighet i två grupper av fall. Arbetsgivaren är först och främst skyldig att förhandla före beslut om viktigare förändring av sin verksamhet. Avsikten med denna formulering är att träffa alla frågor som rör arbetsgivarens verksamhet i stort och som därmed är av betydelse för arbetstagarna. Dessutom är arbetsgivaren förhandlingsskyldig enligt 11 § i viktigare individuella fall; arbetsgivaren skall på eget initiativ förhandla innan han beslutar om viktigare förändring av arbets- eller anställningsförhållandena för arbetstagare som tillhör den ifrågavarande arbetstagarorganisationen. Enligt lagtexten åvilar förhandlingsskyldigheten den enskilde arbetsgivaren. Med termen arbetsgivare avses enligt propositionen s. 353 inom den privata sektorn av arbetsmarknaden det enskilda företaget, vare sig det drivs av enskild person under dennes firma eller det rör sig om ett bolag eller en förening eller annan fristående rättslig enhet. Enligt propositionen betyder detta bl. a. att det inom koncernförhållanden är de anställda hos var och en av de i koncernen ingående enheterna som har förhandlingsrätt gentemot ledningen för den enheten. Det framhålles att ledningen för ett dotterföretag dock inte bör kunna åsidosätta sin förhandlingsskyldighet under hänvisning till att den visserligen fattar de formella besluten men att den verkliga makten ligger hos koncernledningen. Bedrivs planeringsarbete av reell betydelse för dotterföretaget utanför detta, kan inte formella beslut fattas inom det företaget utan att arbetstagarparten fått ta del i planeringsarbetet som ett led i de primära förhandlingarna.

Enligt 19 § första stycket skall arbetsgivare fortlöpande hålla arbetstagarorganisation i förhållande till vilken han är bunden av kollektivavtal underrättad om hur hans verksamhet utvecklas produktionsmässigt och ekonomiskt liksom om riktlinjerna för personalpolitiken. Arbetsgivaren är enligt 19 § första stycket vidare skyldig att på begäran bereda arbetstagarorganisationen tillfälle att i den omfattning som organisationen behöver

granska böcker, räkenskaper och andra handlingar som rör arbetsgivarens verksamhet. Enligt propositionen s. 366 är rätten till information enligt 19 § begränsad till uppgifter och handlingar som arbetsgivaren har tillgång till. När det gäller ett koncernföretag bör, framhålles det i propositionen, rätten till information även omfatta material som företaget har tillgängligt och som belyser förhållandena inom koncernen, såvitt materialet i fråga har betydelse för den fackliga verksamheten på den egna arbetsplatsen.

Innebörden av koncernbegreppet synes inte ha behandlats i propositionen med förslag till arbetsrättsreform m. m.

Frågan om koncernförhållandes betydelse vid tillämpning av MBL har berörts i arbetsdomstolens dom 1979 nr 1.

2.3 Koncernregler i skatterätten

I företagsskatteberedningens slutbetänkande (Beskattning av företag, SOU 1977:86 s. 281 f) framhålles att skattelagstiftningen kan sägas ha intagit den ståndpunkten att, när fråga är om moder- och dotterföretag i egentlig mening, skattebelastningen för koncernen och dess delägare inte bör bli större än om bolagen varit sammanslagna till ett bolag. Man har med andra ord, enligt företagsskatteberedningen, ansett att det saknas anledning att utkräva en sammanlagd större skatt endast av det skälet, att verksamheten av organisatoriska skäl delats upp på moder- och dotterföretag.

Inom skatterätten saknas i många fall en definition av koncernbegreppet. Enligt företagsskatteberedningen (SOU 1977:86 s. 282) torde man då i regel få falla tillbaka på den koncerndefinition som används i ABL. I vissa fall har dock inom skatterätten uttryckligen stadgats hur koncernförhållandet skall vara uppbyggt. I dessa fall gäller att ägandegemenskapen skall vara så stor att 1944 års aktiebolagslags regler om tvångsinlösen kan tillämpas, dvs. det ena bolaget skall äga mer än 90 % av aktierna i det andra. Krav på sådant kvalificerat koncernförhållande föreligger i reglerna om öppna koncernbidrag och i fondlagstiftningen.

2.3.1 *Vinstöverföringar*

De i praktiken viktigaste skattereglerna som tar sikte på koncernförhållanden är sannolikt reglerna om öppna koncernbidrag. Under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda får sådana bidrag fritt lämnas mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar som ingår i koncernen. Bidragen måste emellertid redovisas öppet i respektive bolags deklarationer. De öppna koncernbidragen är en öppen vinstöverföring i motsats till dold vinstöverföring som lämnas genom onormal prissättning på varor och tjänsteprestationer.

Om de formella förutsättningarna för öppna koncernbidrag föreligger behandlas bidraget enligt 20 § KL som avdragsgill driftkostnad hos givaren och skattepliktig intäkt hos mottagaren. De formella förutsättningarna för att lämna och ta emot koncernbidrag anges i 43 § 3 mom. KL. En första förutsättning för att ett koncernbidrag skall behandlas som driftkostnad respektive skattepliktig intäkt är att fråga är om ett s. k. kvalificerat koncernförhållande. Moderföretaget som måste vara ett svenskt aktiebolag –

vartill hänförs även bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag – eller en ekonomisk förening skall äga mer än nio tiondelar av aktierna i ett svenskt aktiebolag. Sparbank och ömsesidigt försäkringsbolag kan således inte ge och ta emot koncernbidrag. Antalet aktier är avgörande – inte röstetalet. Enligt 1944 års aktiebolagslag kunde moderbolag med mer än 90 % av aktierna i ett dotterbolag lösa in återstående aktier och genomföra en fusion. Ett annat krav är att det kvalificerade koncernförhållandet skall ha bestått under hela beskattningsåret för bägge företagen eller sedan dotterbolaget började driva verksamhet av något slag. Den huvudsakliga verksamheten för såväl givarsom mottagarbolag skall vara jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse, dock inte livförsäkringsrörelse. Reglerna om koncernbidrag innehåller spärrar i syfte att hindra att bestämmelserna om kedjebeskattning av aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster kringgås. Det nu redovisade regelsystemet har år 1972 kompletterats med en bestämmelse om rätt till avdrag för koncernbidrag trots att moderföretaget äger mindre än 90 % av aktierna i dotterföretaget. Regeringen kan sålunda ge dispens från 90-procentskravet om bidraget lämnas för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. För att verksamheten skall motivera dispens krävs i princip att den innehåller långsiktiga och starka utvecklingsinslag, exempelvis inom energiförsörjning, kommunikationer och försvar. Avdragsrätten som medges på grund av dispensmöjligheten omfattar även sådan förlust av inbetalt aktie- eller andelskapital eller på fordran e. d. som kan ha uppkommit i samband med avyttring eller upplösning av det företag som varit föremål för investeringarna.

Bestämmelser om dolda vinstöverföringar finns endast i fråga om överföringar till utlandet och mellan kommuner. Detta torde inte innebära att en obegränsad rätt till vinstutjämning via prissättningen i övrigt alltid föreligger. Denna form av vinstutjämning synes enligt företagsskatteberedningen (a. a. s. 283) godtagas i praxis endast om samma vinstöverföring skulle ha godkänts i form av öppet koncernbidrag. Lämnas uppgift i deklarationen om att vinst överförts genom onormal prissättning torde vinstöverföringen därför behandlas som öppet koncernbidrag.

I samband med att lagregler om öppna koncernbidrag infördes år 1965 ändrades även reglerna om rätten att göra dolda vinstöverföringar. Tidigare kunde vinstöverföringar via prissättning angripas endast om det var fråga om större belopp. Skedde detta till någon som inte var skattskyldig här i riket och som var intressent i företaget eller kunde utöva inflytande på dess ledning (dvs. i allmänhet ett utländskt moderbolag), skulle omräkning av inkomsten göras i det svenska företaget. Vid mera betydande vinstöverföring till intressent i annan kommun skulle skälig del av mottagarens inkomst kommunalbeskattas i givarens kommun. Däremot skulle företagens inkomster inte räknas om. Medförde prissättningen att resultatet nollställdes i båda företagen kunde någon åtgärd inte vidtas. Efter 1965 års lagstiftning har möjligheterna till vinstöverföring till utlandet formellt beskurits något. Enligt 43 § 1 mom KL kan sålunda numera ingripande ske om den dolda vinstöverföringen till utlandet verkställts av näringsidkare till någon som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företagsledning han kan öva inflytande. Kravet på att vinsten i det svenska företaget blivit

avsevärt lägre har inskränkts till att den skall ha blivit lägre. Å andra sidan har i anvisningarna till 43 § KL angetts att vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall. Prissättningen kan ha varit nödvändig för att möjliggöra för dotterföretaget att bygga upp en marknad i utlandet.

Det andra fallet då formell möjlighet att ingripa mot vinstöverföring genom prissättning föreligger, är då vinstmedel överförs från ett företag i en kommun till ett företag i en annan kommun. Bestämmelserna om sådan vinstöverföring, vilka finns intagna i 57 § 3 mom. KL, är inte lika ingripande som de som gäller vinstöverföring till utlandet. Bestämmelserna gäller då transaktionen skett mellan "... näringsidkare, mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning)..." Vid vinstöverföring mellan kommuner skall någon omräkning av inkomsten inte göras. Bestämmelserna i 57 § 3 mom. KL skall tillämpas oberoende av om vinstöverföringen skett genom öppna koncernbidrag enligt 43 § 3 mom. KL eller på annat sätt. De är dock inte tillämpliga om skälet till ingripande mot vinstöverföringen är att den utgör ett kringgående av bestämmelserna om beskattning av aktieutdelningar eller i övrigt kan bedömas vara en ren vinstdisposition eller en åtgärd som syftar till att ge oskäliga förmåner i beskattningshänseende. Bestämmelserna i 57 § 3 mom. KL inverkar endast på den kommunala taxeringen. Om givande och mottagande företag bedriver verksamhet i olika kommuner, återverkar vinstöverföringen på beskattningsunderlaget för givarens kommun. Med hänsyn till detta kan s. k. återläggning av vinstöverföringen göras vid kommunalbeskattningen. Denna återläggning innebär att mottagarföretaget beskattas i givarens kommun för hela eller viss del av vinstöverföringen. Principerna för en sådan återläggning anges i 57 § 3 mom. KL. Om vinstöverföring har föranlett att inkomst redovisats inom annan kommun än den där inkomsten skulle ha redovisats om överföring inte hade skett, skall som beskattningsort för mottagande företag, beträffande skälig del av detta företags inkomst, gälla den kommun där det givande företaget skulle ha betalat skatt för inkomsten om vinstöverföring inte hade skett. När det gäller metoderna för återläggning får man skilja mellan företag vars verksamheter är integrerade med varandra och företag som saknar integrationssamband. Med integration menas i detta sammanhang att verksamheterna har så nära samband med varandra att de skulle anses utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

I de fall då integration föreligger kan det mottagande företagets underskott i princip kvittas mot vinstöverföringen utan att någon återläggning sker. Endast om mottagaren – efter det att vinstöverföringen har räknats in bland intäkterna – får ett överskott, kan taxering av mottagaren i givarens kommun komma i fråga. Mottagaren skall då taxeras i denna kommun för skälig del av överskottet. Om integration inte föreligger, skall omfördelning av inkomst ske och kommunalskatt tas ut, även om det mottagande företaget inte redovisar någon behållen inkomst. Även i fall då integration inte föreligger har emellertid regeringen, genom en ändring i 57 § 3 mom. KL som beslöts den 15 februari 1978, fått möjlighet att medgiva att koncernbidrag får

avräknas mot underskott utan att återläggning sker. Sådant medgivande får ske endast om synnerliga skäl därtill föreligger.

2.3.2 *Kommissionärsbolag*

Vinstöverföring mellan olika företag behöver inte ta formen av regelrätta bidrag eller subventioneringar. Överföring kan också ske på så sätt att det ena företaget bedriver sin verksamhet för det andras räkning. Man brukar här tala om kommissionärsförhållande, där det ena företaget (kommissionärsföretaget) bedriver sin verksamhet i eget namn för det andra företagets (kommittentföretagets) räkning. Uttrycklig skatterättslig lagreglering om sådana koncernkonstruktioner infördes år 1965 i 43 § 2 mom. KL.

Kommissionärsföretag i den mening som avses i 43 § 2 mom. KL skiljer sig från kommissionärer i civilrättslig mening genom att de i regel utgör osjälvständiga dotterföretag till ett huvudföretag, moderföretaget. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och det underordnade företaget kan förekomma. Inte ens krav på ägandesamband ställs upp. Det underordnade företaget behärskas likväl alltid av huvudföretaget och kan därför inte anses driva självständig verksamhet. Utmärkande för kommissionärsföretagen är att de i samband med bokslutet redovisar sin vinst eller förlust till huvudföretaget.

Konstruktionen med kommissionärsföretag torde i huvudsak vara skatterättsligt betingad. Syftet är i regel att resultaten av de deltagande företagens verksamhet skall sammanläggas så att vinster och förluster i företagen i största möjliga utsträckning kan kvittas mot varandra. Härigenom kan de skatter som belastar företagens sammanlagda resultat bli mindre än eljest. Samma skattemässiga utjämning kan emellertid också i regel åstadkommas genom koncernbidrag.

Kommissionärsförhållande godtas enligt 1965 års lagstiftning endast om båda kontrahenterna är svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar. Kommissionärsföretaget skall vidare ha drivit rörelse uteslutande för det andra företagets räkning, och utan att i övrigt ha drivit verksamhet i nämndvärd omfattning. Slutligen skall kommissionärsförhållandet ha bestått under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva verksamhet av något slag. Beskattningsåren skall ha utgått vid samma tidpunkt. Om dessa formella förutsättningar är uppfyllda skall huvudföretaget, om bolagen så yrkar, anses ha drivit kommissionärsföretagets rörelse.

Beträffande de formella kraven kan enligt företagsskatteberedningen (a.a. s. 297) följande framhållas. Båda parter skall vara aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Att skattesatsen för ekonomiska föreningar är lägre och att sådana kan erhålla avdrag för lämnad utdelning förhindrar inte att ekonomisk förening får vara huvudföretag för ett aktiebolag. I en av de största koncerner som är uppbyggda på kommissionärsprincipen, Kooperativa förbundet, är detta förhållandet. Samma princip har f. ö. accepterats även beträffande koncernbidrag. Däremot behöver – till skillnad mot vad fallet är vid öppna koncernbidrag – ägandegemenskap inte föreligga. Det torde dock förekomma endast undantagsvis att inte ägandegemenskap föreligger antingen direkt eller indirekt. Av uttalanden i förarbetena att döma synes man endast ha haft

fall med ägandegemenskap i åtanke. Av förarbetena synes vidare framgå att lagstiftningen i första hand tagit sikte på det fall att kommissionärsförhållande föreligger mellan två företag, dvs. att kommissionärsbolaget driver sin verksamhet i kommission för ett enda huvudföretag. I ett förhandsbeskedsärende (RSV Dt 1976:28) har regeringsrätten medgett att ett bolag som till lika stora delar ägdes av två aktiebolag fick bedriva sin rörelse i kommission för bägge moderbolagen. Vid bedömningen torde frånvaron av uttryckligt förbud mot att tillämpa kommissionärsförhållandet gentemot två huvudföretag haft betydelse.

I praktiken har förekommit företagskonstruktioner där huvudföretaget är en enskild firma eller handelsbolag och kommissionärsbolaget ett aktiebolag. Formellt kan 43 § 2 mom. KL inte tillämpas på ett sådant fall. De skattskyldiga har emellertid hävdat att kommissionärsavtal enligt lagen om kommission m. m. förelegat, varför alla transaktioner bolaget företagit skett för huvudmannens räkning. Har vinst uppkommit har bestämmelserna om dubbelbeskattning av bolagsinkomster kunnat kringgås. Har förlust uppkommit har huvudmannen försökt tillgodogöra sig företagets förlust genom avdrag för underskott i förvärvskälla.

2.3.3 *Överföring av fonder*

I lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning saknades ursprungligen möjlighet att föra över fonder mellan koncernföretag. År 1963 infördes emellertid särskilda bestämmelser om överflyttning av konjunkturinvesteringsfonder mellan olika företag i samma koncern. Erfarenheten hade visat att den investering inom en koncern som från sysselsättningssynpunkt var önskvärd ibland borde ske inom ett annat av koncernens företag, än där investeringsfond fanns.

I 20 § 2 mom. lagen om investeringsfonder stadgas numera att har svenskt aktiebolag i direkt ägo aktier motsvarande mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i ett eller flera andra aktiebolag må regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen, om särskilda skäl föreligger, medgiva, att investeringsfond hos ett av bolagen helt eller delvis i beskattningsavseende övertages av ett annat av bolagen. Liknande överföringsregler finns i lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet, lagen (1974:325) om avsättning till arbetsmiljöfond och i lagen (1974:988) om avsättning till särskild investeringsfond.

2.3.4 *Internvinstreservering*

Enligt punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL får bolag eller förening, som sålt lagertillgångar till utländskt dotterbolag för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick på utländsk marknad göra avdrag för avsättning till internvinstkonto, om tillgångarna kvarligger osålda hos dotterbolaget vid utgången av moderföretagets beskattningsår. Även enskild rörelseidkare, som försålt lagertillgångar till av honom ägt utländskt bolag får avdrag för sådan avsättning. Avdrag för avsättning till internvinstkonto får inte överstiga skillnaden mellan, å ena sidan, det vid försäljningen till dotterbolaget tillämpade priset för kvarliggande lagertillgångar, i förekommande fall

minskat med belopp varmed värdet av dessa nedsatts hos dotterbolaget, samt, å andra sidan, moderföretagets anskaffningskostnad för samma tillgångar.

Avdragsrätten för avsättning till internvinstkonto av vinst som uppkommer vid försäljning till utländskt dotterbolag torde enligt företagsskatteberedningen (a. a. s. 300) ha sin grund i att den risk, som moderbolaget i sista hand löper för att den eljest redovisade vinsten inte kan realiseras vid försäljning till köpare utanför koncernen, inte alltid kan kompenseras med lagernedskrivning hos det köpande bolaget. Skulle nedskrivningsrätt finnas och avdrag ha skett i det utländska dotterbolaget, reduceras följaktligen rätten till avdrag för avsättning till internvinstkonto hos moderföretaget i motsvarande mån.

2.3.5 *Realisationsvinstbeskattning*

Vid realisationsvinstbeskattningen gäller specialbestämmelser för koncernbolag i syfte att förhindra att skatt på aktieförsäljningar hämmar strukturrationaliseringar inom näringslivet. Bestämmelserna, som finns i 35 § 3 mom. sjätte stycket KL, avser överföring av s. k. organisationsaktier inom en koncern. Före 1976 års reformering av beskattningen av realisationsvinster gällde att realisationsvinst, som uppkom när ett koncernföretag överlät aktier eller andelar till ett annat företag inom samma koncern, under vissa förutsättningar var undantagen från skatteplikt. För skattefrihet krävdes att den överförda aktien eller andelen innehades som ett led i annan verksamhet inom koncernen än förvaltning av fastighet eller värdepapper och därmed likartad lös egendom (organisationsaktie). En ytterligare förutsättning var att moderföretaget inom koncernen var ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Övriga koncernföretag som berördes av överföringen kunde vara antingen aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag. Bestämmelserna innebar bl. a. att det köpande företaget vid senare avyttring till utomstående kunde räkna det vid överlåtelsen utgående vederlaget som anskaffningskostnad för de övertagna organisationsaktierna.

De tidigare gällande bestämmelserna kunde leda till missbruk genom att organisationsaktier före en planerad försäljning till utomstående köpare överfördes från ett koncernföretag till ett annat för belopp motsvarande det pris, som den utomstående köparen sedan skulle betala. Genom att på detta sätt inom koncernen höja anskaffningskostnaden för aktierna kunde man åstadkomma att inte bara överlåtelsen mellan koncernföretagen utan också försäljningen till den utomstående köparen blev skattefri. Genom 1976 års lagstiftning föreskrevs därför att koncernföretag, som övertar organisationsaktier från annat koncernföretag, i fortsättningen skall anses överta även det säljande företagets anskaffningskostnad och innehavstid för aktierna. En följd av detta är att det övertagande koncernföretaget vid försäljning till utomstående köpare kan bli skyldigt att redovisa en vinst som i princip motsvarar skillnaden mellan priset vid sistnämnda försäljning och den övertagna anskaffningskostnaden. Samtidigt infördes den inskränkningen att regeln om skattefrihet vid övertagande av organisationsaktier från annat koncernföretag bara kan tillämpas i de fall då den interna överföringen sker mellan två svenska koncernföretag men däremot inte när den görs från ett

svenskt till ett utländskt koncernföretag. Regeringen kan dock medge dispens från beskattningen i dessa fall.

2.4 Koncernregler i övrig lagstiftning

2.4.1 *Lagen (1948:433) om försäkringsrörelse*

De svenska försäkringsbolagens verksamhet regleras främst i lagen (1948:433) om försäkringsrörelse. Denna lag innehåller koncernregler, däribland en koncerndefinition, som är anpassade efter den aktiebolagslag som gällde vid försäkringsrörelselagens tillkomst, nämligen 1944 års aktiebolagslag. Närmare regler om koncernredovisning i försäkringsbolag finns i en kungörelse från år 1950 (Kungl. Maj:ts kungörelse (1950:97) angående koncernredovisning i försäkringsbolag). Under hösten 1977 tillkallades en särskild utredare med uppdrag att se över lagen om försäkringsrörelse. Enligt sina direktiv bör utredaren göra en fullständig genomgång av de associationsrättsliga bestämmelserna i lagen om försäkringsrörelse och i den utsträckning som anses lämplig anpassa dessa till ABL. Därvid bör reglerna för försäkringsbolagen utformas fristående utan direkta hänvisningar till ABL. Enligt direktiven bör vidare bl. a. redovisningsreglerna i försäkringsrörelselagen ses över och anpassas till den nya bokföringslagen.

2.4.2 *Lagen (1975:1132) om förvärv av hyresfastighet m. m.*

För att förhindra spekulation i hyresfastigheter och hindra personer som är olämpliga att förvalta sådana fastigheter från att förvärva dem görs i lagen (1975:1132) om förvärv av hyresfastighet m. m. förvärv av hyresfastigheter beroende av tillstånd av hyresnämnd. Vid omedelbart förvärv av hyresfastighet gäller lagen endast sådana fastigheter som är belägna i de tre storstadsområdena. Också tomträtt räknas som fastighet vid tillämpning av lagen. Tillstånd skall sökas hos hyresnämnden inom tre månader från förvärvet. Som tillståndspliktiga förvärv räknas köp, byte eller gåva, tillskott till bolag eller förening, utdelning eller skifte från bolag eller förening eller fusion mellan aktiebolag i visst fall. Andra förvärv är inte tillståndspliktiga. Vissa undantag från tillståndsplikten gäller. Så t. ex. föreligger inte tillståndsplikt, om kommun eller allmännyttigt bostadsföretag är förvärvare eller vid förvärv mellan vissa släktingar.

Innan hyresnämnden meddelar beslut i tillståndsärende, skall kommunen beredas tillfälle att yttra sig. Avslås ansökningen genom beslut som vinner laga kraft eller underlåter förvärvaren att söka tillstånd inom föreskriven tid och på föreskrivet sätt, är förvärvet ogiltigt. Talan mot hyresnämnds beslut i tillståndsärende får föras hos bostadsdomstolen av förvärvaren.

Lagen innebär att kontrollen skall omfatta också förvärv av aktie eller andel i bolag som äger hyresfastigheter genom sådana förvärv som sagts nyss. Sådana aktie- och andelsförvärv underkastas tillståndsplikt oavsett var bolagets fastigheter ligger. Även förvärv genom inlösen av aktie på grund av hembudsklausul i bolagsordning är tillståndspliktigt. Alla bolag faller dock inte under lagen. Tillståndsplikten omfattar endast förvärv av aktie i fåmansaktiebolag samt andel i handelsbolag. Som ytterligare villkor uppställs

att bolagets tillgångar uteslutande eller huvudsakligen utgörs av hyresfastigheter. Det sistnämnda fallet skall enligt lagen anses föreligga, om taxeringsvärdet på bolagets fastigheter är minst tre gånger större än det bokförda värdet av bolagets övriga tillgångar.

För att lagen inte skall kunna kringgås genom koncernbildningar har särskilda bestämmelser om koncerner tagits upp i denna (9 § första stycket andra meningen). Som exempel på kringgående som annars skulle kunna inträffa nämns i lagens förarbeten (prop. 1975/76:33 s. 88) att ett aktiebolag före lagens ikraftträdande förvärvar aktiemajoriteten i ett annat bolag som äger hyresfastigheter. I den situationen kommer fastighetsöverlåtelser att kunna genomföras genom överlåtelse av aktierna i moderbolaget, som kanske inte redovisar annan tillgång än aktierna i dotterbolaget. Reglerna i 9 § första stycket andra meningen innebär att också förvärv av aktie eller andel i moderbolag kan bli tillståndspliktiga. Frågan huruvida tillståndsplikt föreligger för förvärvet skall här bedömas med hänsyn till koncernens totala innehav av hyresfastigheter och det bokförda värdet av koncernbolagens övriga samlade tillgångar. Är det taxerade värdet av koncernens hyresfastigheter minst tre gånger större än värdet av övriga tillgångar i koncernen, föreligger tillståndsplikt. Angående begreppet koncern i 9 § förevarande lag anförde föredragande statsrådet bl. a. följande (prop. 1975/76:33 s. 88 f):

> I förevarande paragraf avses med koncern vad man mera allmänt brukar inlägga i begreppet, nämligen en grupp juridiska personer där någon eller några av dessa genom innehav av aktier, andelar eller på annat sätt utövar ett bestämmande inflytande över de övriga (jfr prop. 1973:129 s. 137). Med anledning av ett påpekande i Advokatsamfundets remissyttrande vill jag nämna att endast svenska dotterbolag bör tas med vid beräkningen av koncernbolagens samlade tillgångar. Som samfundet anför saknas anledning att räkna med utländska dotterbolags hyresfastigheter och övriga tillgångar vid tillämpningen av denna paragraf. Någon särskild bestämmelse om det anser jag emellertid inte nödvändig. Det synes mig klart att lagens tillämplighet måste vara begränsad till svenska förhållanden.
>
> Genom att lagstiftningen endast är tillämplig på förvärv av aktie eller andel i bolag avser de bestämmelser som riktar sig till moderföretaget endast aktiebolag och handelsbolag. Det kan knappast bli aktuellt att tillämpa bestämmelserna om tillståndsprövning i andra sammanhang än där också dotterföretaget eller dotterföretagen är aktiebolag eller handelsbolag. De i lagtexten använda uttrycken moderbolag och koncernbolag, dvs. moderbolag och dotterbolag tillsammans, avser endast aktiebolag och handelsbolag.

Lagen innehåller också särskilda redovisningsregler med tanke på koncernförhållanden (11 § första stycket andra meningen). Uppgift om svenskt dotterbolags innehav av hyresfastigheter skall sålunda lämnas i moderbolagets balansräkning i anslutning till uppgiften om innehav av aktie eller andel i dotterbolaget.

Prop. 1978/79:164 som beslöts den 15 mars 1979 innehåller förslag till vissa ändringar i lagen om förvärv av hyresfastighet m. m. I propositionen föreslås att bestämmelserna om tillståndsprövning vid förvärv av hyresfastighet utsträcks till att gälla i hela landet. Tillståndsprövning skall emellertid ske endast i de fall då den kommun där fastigheten är belägen har begärt det. Vidare föreslås att kommunen och berörd hyresgästorganisation får ställning

som part i tillståndsärendet. Detta innebär bl. a. att de kan anföra besvär till bostadsdomstolen. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1979.

2.4.3 *Lagen (1976:350) om styrelserepresentation för samhället i aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser*

Begreppet koncern förekommer inte i lagen om styrelserepresentation för samhället i aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser. Enligt 1 § har staten rätt att utse en ledamot (offentlig styrelseledamot) och en suppleant i styrelsen för aktiebolag eller ekonomisk förening, som har särskild betydelse från allmän synpunkt, främst genom att företaget

1. har ett betydande antal anställda eller bedriver verksamhet på flera platser inom landet,
2. bedriver verksamhet i flera länder eller tillhör företag som bedriver sådan verksamhet eller
3. har ägarinflytande i andra juridiska personer.

Enligt 2 § tillkommer rätt som anges i 1 § staten även i fråga om allmännyttig stiftelse med tillgångar överstigande fem miljoner kronor. Enligt 3 § beslutar regeringen om styrelserepresentation enligt 1 eller 2 §. Högst sextio aktiebolag eller ekonomiska föreningar och tio stiftelser får samtidigt omfattas av sådan representation. Lagen gäller under en försöksperiod om tre år räknat från den 1 juli 1976.

I fråga om 1 § tredje punkten, "har ägarinflytande i andra juridiska personer", anförde departementschefen i motiven (prop. 1975/76:166 s. 161) att punkten tar sikte på sådana förvaltnings- och investmentbolag som omfattades av den äldre lagen från år 1972 om offentliga styrelseledamöter samt bolag som driver rörelse genom dotterbolag. Departementschefen framhöll dock att ägarinflytande inte innebär att företaget behöver ha aktiemajoritet eller annars ett bestämmande inflytande. Det är tillräckligt att företaget innehar en inte helt obetydlig aktiepost. Inflytande av detta slag, fortsatte departementschefen, måste dock föreligga i ett inte ringa antal andra juridiska personer för att företaget skall kunna sägas ha särskild betydelse från allmän synpunkt. Det framhölls, att det i praktiken här främst blir fråga om större börsnoterade bolag.

Det anförda ger vid handen att det ägarinflytande som avses i 1 § tredje punkten lagen om styrelserepresentation för samhället i aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser kan vara betydligt svagare än det ägarinflytande som måste föreligga för att en koncern i ABL:s mening skall vara för handen.

I prop. 1978/79:184 föreslås att giltighetstiden för lagen om styrelserepresentation för samhället i aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser förlängs med ett år. Från lagens tillämpningsområde utesluts dock aktiebolag med egen produktion samt ekonomiska föreningar. I dessa typer av företag har inte rätten till styrelserepresentation utnyttjats. Enligt förslaget får i fortsättningen offentlig styrelserepresentation samtidigt förekomma i högst 30 aktiebolag eller stiftelser.

3 Koncernregler i förestående lagstiftning

3.1 1974 års bolagskommitté

Enligt sina ursprungliga direktiv skulle 1974 års bolagskommitté lägga fram förslag till koncernregler för handelsbolag. Enligt nämnda direktiv skulle kommittén vidare bedöma i vilken utsträckning koncernregler borde gälla, då en koncernbildning var uppbyggd så att moderföretaget var en juridisk person av annat slag än aktiebolag, ekonomisk förening eller handelsbolag samt då det var fråga om företag som utan att vara avhängiga av varandra stod under gemensam ledning.

I sitt delbetänkande (SOU 1978:67) "Nya bolagsregler m. m." har kommittén sammanfattningsvis föreslagit följande regler om koncerner.

Med koncern avses först och främst företagskombination i vilken moderföretaget är enskild firma med skyldighet att upprätta årsbokslut, eller annan bokföringspliktig juridisk person än aktiebolag eller ekonomisk förening. Om koncernen undet det senast förflutna räkenskapsåret sysselsatt i medeltal minst tio anställda föreslår kommittén att koncernredovisning skall avges. Koncernredovisningsreglerna har utformats i huvudsaklig överensstämmelse med koncernredovisningsreglerna i ABL. Det föreslås att i moderföretag för varje räkenskapsår skall avges koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Senast sex månader efter utgången av moderföretagets räkenskapsår skall moderföretaget insända avskrift av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till den länsstyrelse där moderföretaget registreras.

Har fysisk eller juridisk person, som inte är skyldig att upprätta årsbokslut enligt BFL, under sin gemensamma ledning och ett bestämmande inflytande över två eller flera bokföringsskyldiga juridiska personer bildar dessa juridiska personer enligt den av kommittén föreslagna terminologin en sidoordnad koncern. Den fysiska eller juridiska person som har det bestämmande inflytandet över företagen i den sidoordnade koncernen och under vars gemensamma ledning företagen står föreslås bli skyldig att avge koncernredovisning, om den sidoordnade koncernen under det senast förflutna räkenskapsåret sysselsatt i medeltal minst tio anställda. I likhet med vad kommittén föreslår i fråga om övriga koncerner bör koncernredovisning för sidoordnad koncern bli föremål för revision. Koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse för sidoordnad koncern bör insändas till patent- och registreringsverket.

3.2 Banklagstiftningen och lagstiftningen om ekonomiska föreningar

Bankinstitutens verksamhet regleras i tre olika lagar från 1950-talet, nämligen lagen (1955:183) om bankrörelse, lagen (1955:416) om sparbanker och lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen. Dessa lagar innehåller inga koncernbestämmelser. Banklagsutredningen (Fi 1976:04) har i uppdrag att göra en översyn av banklagen och sparbankslagen. Enligt sina direktiv skall banklagsutredningen göra en fullständig genomgång av de associationsrättsliga bestämmelserna i banklagen och i den utsträckning som anses lämplig anpassa dessa till den nya aktiebolagslagen. Motsvarande översyn skall göras av de bestämmelser i sparbankslagen där en överensstämmelse med ABL och/eller banklagen är befogad.

Enligt direktiven för banklagsutredningen avser justitiedepartementet att senare se över jordbrukskasserörelselagen.

Lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar saknar bestämmelser om koncerner. I det inom justitiedepartementet utarbetade förslaget till lag om ekonomiska föreningar m. m. (Ds Ju 1976:11) anföres emellertid att möjligheterna att manipulera med koncernföretagens ekonomi medför sådana risker för bl. a. anställda, borgenärer och presumtiva medlemmar i koncernföretagen att särskilda bestämmelser om koncernförhållanden bör införas även beträffande ekonomiska föreningar. Lagförslaget innehåller därför koncernregler. Dessa regler, som gäller koncerner i vilka moderföretaget är ekonomisk förening, har utformats i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande bestämmelser i ABL.

3.3 Skattelagstiftningen

Företagsskatteberedningen föreslår i sitt slutbetänkande (SOU 1977:86 s. 571 f) en viss ändring av det koncernbegrepp som förekommer i de skatterättsliga reglerna om koncernbidrag.

Ett av villkoren för att moderbolag skall få avdrag för koncernbidrag till dotterbolag – och dotterbolaget därmed beskattas för bidraget – är f. n. att moderbolaget äger minst nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget. Att moderbolaget äger minst 90 % av aktierna i dotterbolaget är avgörande också för rätten till avdrag för koncernbidrag mellan systerföretag och från dotterbolag till moderbolag. Reglerna har utformats mot bakgrund av att moderbolag, som ägde mer än 90 % av aktierna i ett dotterbolag, enligt 1944 års lag om aktiebolag kunde tvångsinlösa övriga aktier och genomföra fusion. Mot inlösningsrätten svarade en rätt för minoritetsägarna att påfordra inlösen. Enligt 14 kap. 9 § ABL har moderbolag, som självt eller tillsammans med dotterföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet för samtliga aktier i ett dotterföretag, rätt att lösa in återstående aktier i dotterbolaget. Den vars aktier kan lösas in har rätt att få sina aktier inlösta av moderbolaget. Beredningen framhåller att de nya reglerna således skiljer sig från dem i 1944 års lag i två avseenden. För det första är moderföretagets och andra dotterföretags sammanlagda innehav av aktier avgörande för om tvångsinlösen får ske. Vidare är inte bara andelstalet

utan också röstetalet av betydelse. Beredningen anför att det första villkoret för tvångsinlösen leder till att inlösen kan ske trots att det "matematiska" ägarinflytandet i dotterbolaget är betydligt lägre än 90 %. Så är t. ex. fallet om aktierna i ett dotterbolag till 51 % ägs av moderbolaget direkt och till 40 % via ett annat till 51 % ägt dotterbolag. Enligt beredningen torde denna effekt inte ha varit avsedd.

Enligt beredningens uppfattning är det allmänt sett en fördel om skattelagstiftningen direkt bygger på den systematik som finns i civilrätten. I det nu aktuella fallet framstår det därför som önskvärt att avdragsrätten för koncernbidrag knyts till de nya bestämmelserna om rätt till tvångsinlösen av aktier. Något egentligt skäl mot en sådan ändring kan enligt beredningen inte heller anses föreligga. Beredningen föreslår med hänsyn till detta att såväl det sammanlagda aktieinnehavet som röstetalet skall beaktas vid prövningen av om avdrag skall få ske för koncernbidrag.

Beredningen föreslår vidare vissa ytterligare ändringar av främst teknisk karaktär då det gäller reglerna om koncernbidrag.

Beredningen föreslår, att som förutsättning för att överföring av kommissionärsföretags resultat till kommittentföretaget skall godtas i beskattningshänseende, bör gälla att moderbolaget har så stort aktieinnehav i dotterföretaget att tvångsinlösen enligt ABL kan ske.

Beredningen föreslår vidare att då fråga är om uppskov med realisationsvinstbeskattningen vid överlåtelse av organisationsaktier mellan svenska bolag som ingår i koncern bör med koncern förstås en ägandegemenskap av mera än 90 %.

4 Koncernbegreppets utformning i vissa främmande länder, m. m.

4.1 Norge

I Norge förekommer koncernregler i loven 4.6.1976 nr 59 om aksjeselskaper. I § 1–2 första–tredje stycket nämnda lag ges en definition av koncernbegreppet som nära överensstämmer med koncerndefinitionen i den svenska aktiebolagslagen. § 1–2 första–tredje stycket har följande lydelse.

Eier et aksjeselskap så mange aksjer eller andeler i et annet selskap at de representerer flertallet av stemmene, anses det førstnevnte selskap som morselskap og det sistnevnte som datterselskap. Eier morselskap sammen med datterselskap eller eier ett eller flere datterselskaper tilsammen så mange aksjer eller andeler i et annet selskap som nevnt i første punktum, anses også sistnevnte selskap som datterselskap til morselskapet.

Har et aksjeselskap ellers som eier av aksjer eller selskapsandeler eller på grunn av avtale bestemmende innflytelse over et annet selskap og en betydelig andel i dets driftsresultat, anses også det førstnevnte selskap som morselskap og det andre som datterselskap.

Mor- og datterselskap utgjør tilsammen et konsern.

I den citerade paragrafens fjärde och sista stycke ges bestämmelser om att även utländskt aktiebolag vid tillämpning av vissa bestämmelser i lagen skall räknas som moderbolag samt att utländskt "selskap" inte skall räknas som dotterföretag vid tillämpning av vissa bestämmelser i lagen.

I de norska motiven synes inte frågan om 50/50-bolagens ställning ha behandlats. Under förarbetena till lagen riktades från sakkunnighåll kritik mot den sedermera i § 1–2 andra stycket intagna koncerndefinitionen. Man ansåg att definitionen i första stycket var tillräcklig. Norges Industriforbund framhöll, att koncernbegreppet i andra stycket är knutet till skönsmässiga och osäkra kriterier som Industriforbundet inte vill acceptera. Föredragande statsrådet medgav visserligen (Ot. prp. nr 19. [1974–75] s. 29) att definitionen i andra stycket kan leda till åtskillig osäkerhet men framhöll att detsamma kan sägas om t. ex. de tyska reglerna. Därutöver anförde föredragande statsrådet bl. a. följande.

Det er ellers grunn til å ha for øye at spørsmålet om hvordan konsernbegrepet bør defineres, avhenger helt av hvilke regler man ønsker å knytte til begrepet. Efter departementets mening er de regler forslaget inneholder av slik karakter at behovet for skarpe kriterier ikke er saerlig stort. Om man skulle få behov for å bruke konsernbegreppet til andre formål enn det er tiltenkt etter forslaget kan det oppstå et presiserings- og begrensningsbehov. Departementet har etter dette ikke funnet grunn til å sløyfe annet ledd eller foreslå en ny formulering.

Den norska kommitté som utreder frågan om lagreglering av ansvarlige selskaper och kommandittselskaper skall också syssla med koncernfrågor. Kommittén skall enligt sina direktiv överväga införande av koncernregler för sådana företagskombinationer i vilka "koncernspetsen" har annan form än aktiebolagets. Särskilt de spörsmål som gäller koncernredovisning, upplysnings- och informationsplikt samt medbestämmanderätt för de anställda i koncernbolag bör utredas.

4.2 Finland

I tidigare finsk rätt var koncernförhållandena helt oreglerade. En ny lag om aktiebolag, som innehåller koncernregler, har emellertid antagits under år 1978. De viktigaste materiellrättsliga stadgandena om koncerner innehåller bestämmelser om den bokslutsinformation som skall ges om koncernen, om vinstutdelning i koncernens moderbolag samt om förvärv av moderbolagets aktier i dotterbolagets namn.

I lagens 1 kapitel 2 § definieras begreppet koncern samt därtill hörande moder- och dotterbolag. Definitionen står i nära överensstämmelse med definitionen i den svenska aktiebolagslagen. Enligt den finska lagen om aktiebolag kan emellertid endast aktiebolag vara dotterföretag. I förarbetena (regeringens proposition nr 27 (1977 rd) med förslag till ny lagstiftning om aktiebolag s. 19) framhålls, att för att stadgandena om koncerner inte från början skall bli orimligt invecklade, har man inte ansett det möjligt att utsträcka dem till att gälla andra företagsformer än aktiebolag. Med aktiebolag avses i koncernsammanhang i första hand finska aktiebolag. Det stadgas dock uttryckligen, att koncernreglerna skall tillämpas även då utländskt aktiebolag eller därmed jämförbart bolag, t. ex. av typen GmbH eller annan motsvarande sammanslutning med begränsad ansvarighet, är dotterbolag. I förarbetena (a. a.) anföres vidare bl. a. följande:

> I lagförslaget avses icke med koncern förhållandet mellan systerbolag, vilket uppstår då aktierna i två bolag tillhör samma ägare, som dock icke själv är ett aktiebolag. Koncernstadganden skall icke heller enligt huvudregeln gälla samfällda företag (joint ventures) d.v.s. situationer, då två eller flera bolag har ett av dem till hälften var eller till lika delar ägt "dotterbolag".

4.3 Danmark

I dansk rätt finns koncernregler i lov 13.6.1973 om aktieselskaber och i lov 13.6.1973 om anpartsselskaber. Kapitel 1 § 2 aktieselskabslagen och kapitel 1 § 2 anpartsselskabslagen innehåller koncerndefinitioner. Enligt dessa definitioner skall moderföretaget utgöras av aktiebolag resp. anpartsselskab samt dotterföretaget av aktiebolag eller anpartsselskab. I övrigt överensstämmer definitionerna med den svenska koncerndefinitionen i 1 kap 2 § ABL. I de danska motiven synes inte frågan om 50/50-bolagens ställning ha behandlats.

Den i Danmark pågående utredningen om rättslig reglering av andelsselskaber (ekonomiska föreningar) m. m. har bl. a. att överväga införande av koncernregler för andra företagsformer än aktiebolag och anpartsselskaber.

4.4 Västtyskland

Den västtyska aktiebolagslagen från år 1965 innehåller utförliga bestämmelser om koncerner. Lagen innehåller inte endast särskilda regler för koncernförhållanden utan reglerar flera olika former av s. k. verbundene Unternehmen. Begreppet Unternehmen definieras inte i lagen. Det anses emellertid, att begreppet Unternehmen betecknar den ekonomiska enhet (Wirtschaftseinheit) med vilken en person, fysisk eller juridisk, eller en persongrupp deltar i näringslivet. Lagen kräver att verbundene Unternehmen är rättsligt självständiga. Lagen räknar upp de slag av företagskombinationer, däribland koncerner, som faller in under begreppet verbundene Unternehmen. Dessa kombinationer är följande.

a) Om ett företag äger mer än hälften av ett annat företag eller har mer än hälften av rösträtten i detta företag, så föreligger enligt § 16 Mehrheitsbeteiligung. Det förstnämnda företaget är ein mit Mehrheit beteiligtes Unternehmen, och det sistnämnda företaget är ein in Mehrheitsbesitz stehendes Unternehmen.

b) Om ett företag omedelbart eller medelbart kan utöva ett behärskande inflytande över ett annat företag, är enligt § 17 det förstnämnda företaget ett herrschendes Unternehmen och det sistnämnda ett abhängiges Unternehmen. Ein in Mehrheitsbesitz stehendes Unternehmen presumeras utgöra ett abhängiges Unternehmen. Typ a) presumeras alltså tillhöra typ b).

c) Om ett herrschendes Unternehmen och ett eller flera abhängige Unternehmen står under gemensam ledning bildar de enligt § 18 en Konzern. Typ b) presumeras höra till typ c). Såsom en koncern (Gleichordnungskonzern) betecknas också enligt § 18 företag som står under gemensam ledning utan att något av dem är "abhängig" av ett annat.

d) Lagen räknar vidare såsom verbundene Unternehmen företag som äger mer än en fjärdedel av varandra (wechselseitig beteiligte Unternehmen).

e) Slutligen räknar lagen såsom verbundene Unternehmen företag som med varandra slutit ett Unternehmensvertrag.

För att de i den tyska aktiebolagslagen angivna rättsverkningarna av olika former av verbundene Unternehmen skall inträda synes det fordras att ett aktiebolag ingår i företagskombinationen.

Den tyska aktiebolagslagen reglerar vissa slag av avtal (Unternehmensverträge) mellan verbundene Unternehmen. Huvudtyperna av Unternehmensverträge är Beherrschungsvertrag och Gewinnabführungsvertrag. Ett Beherrschungsvertrag innebär att ett aktiebolag ställer sin verksamhet under ett annat företags ledning. Ett Gewinnabführungsvertrag innebär att ett aktiebolag förpliktar sig att avstå från hela sin vinst till ett annat företag. En kombination av dessa avtalstyper är inte ovanlig. Även vissa andra typer av Unternehmensverträge förekommer. Föreligger ett giltigt Unternehmensvertrag har det underordnade företagets organ rätt och skyldighet att i överensstämmelse med avtalets föreskrifter lyda det överordnade företagets instruktioner. Föreligger ett giltigt Unternehmensvertrag träder vidare vissa

lagregler i funktion, som avser att säkerställa det underordnade företagets fordringsägare och minoritetsaktieägare.

Om ett aktiebolag behärskas av ett annat företag utan att Unternehmensvertrag föreligger, skall direktionen för det underordnade företaget för varje räkenskapsår avge en s. k. Abhängigkeitsbericht. Denna skall redogöra för företagets förhållande till övriga verbundene Unternehmen. Om Unternehmensvertrag saknas får det härskande företaget i princip inte använda sitt inflytande till att föranleda det underordnade företaget till åtgärder som innebär en nackdel för det senare företaget.

Om ett aktiebolag äger minst 95 % av ett annat aktiebolags aktier kan de båda företagen samordnas genom en s. k. Eingliederung. En sådan beslutas av de båda bolagens stämmor och skall införas i handelsregister. Eingliederung kan betecknas som en fusion som har verkan tills vidare och som kan bringas att återgå. Genom en Eingliederung får det överordnade företaget rätt att ge det underordnade företaget förvaltningsanvisningar men blir också ansvarigt för det underordnade företagets skulder.

Lagen innehåller vidare regler om wechselseitig beteiligte Unternehmen. Syftet med dessa regler är att begränsa det rättspolitiskt icke önskvärda inflytande på förvaltningen som anses följa av att två eller flera företag ömsesidigt äger andelar i varandra. Det stadgas sålunda att om ett aktiebolag och ett annat företag är wechselseitig beteiligte Unternehmen så kan det ena företaget utöva rättigheter i det andra företaget för i princip högst en fjärdedel av samtliga andelar i detta senare företag.

Ett avsnitt i det tyska aktiebolagslagen innehåller regler om koncernredovisning. Koncernredovisningsreglerna gäller inte för Gleichordnungskonzernen. I fråga om andra koncerner gäller koncernredovisningsreglerna endast om moderföretaget är ett aktiebolag eller ett Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH-bolag), i sistnämnda fall dock endast om något av koncernföretagen är ett aktiebolag. Direktionen för ett moderföretag skall upprätta balansräkning, resultaträkning och årsberättelse för koncernen. Koncernredovisningen skall omfatta varje koncernföretag inom landet, som till mer än hälften tillhör annat koncernföretag eller vars medtagande i koncernredovisningen skulle leda till annan bedömning av koncernens förmögenhet eller resultat. Utländska dotterföretag behöver inte medtagas. Om avsevärda förluster har uppstått eller väntas uppstå i ett utländskt koncernföretag skall dock detta angivas i koncernberättelsen. Koncernredovisningen skall alltid offentliggöras.

Med "Gemeinschaftsunternehmen" avses enligt tysk doktrin (Emmerich – Sonnenschein, Konzernrecht, 2 uppl., München 1977, s. 53) ett företag som två eller flera andra företag grundar eller förvärvar med syfte att det förstnämnda företaget skall fullgöra uppgifter till de andra företagens gemensamma nytta. Gemeinschaftsunternehmen kan ha många olika former. Ett typfall är det s. k. 50:50-Gemeinschaftsunternehmen som utmärks av att det till lika delar ägs av två delägarföretag. Den tyska aktiebolagslagen innehåller inga regler som direkt tar sikte på Gemeinschaftsunternehmen. Behandlingen i koncernsammanhang av Gemeinschaftsunternehmen synes omstridd i tysk doktrin och praxis. Antag att ledningen av ett Gemeinschaftsunternehmen genom konsortialavtal överlämnats till ett av delägarföretagen. Rasch (Harold Rasch, Deutsches Konzernrecht, 5 uppl.

Köln m. fl., 1974, s. 59) anser, att det då möjligen uppkommer ett koncernförhållande enligt § 18 aktiebolagslagen mellan det delägarföretag som har att utöva ledningen och det ifrågavarande Gemeinschaftsunternehmen. Enligt Emmerich – Sonnenschein (a. a. s. 55 och 270) bör vissa Gemeinschaftsunternehmen intagas i flera delägarföretags koncernbokslut. Det gäller här koncernboksluten för de delägarföretag som gemensamt utövar ledningen av ett Gemeinschaftsunternehmen. Det skall vidare vara fråga om Gemeinschaftsunternehmen, beträffande vilka delägarföretagen på något sätt koordinerat sitt agerande, t. ex. genom personliga sammankopplingar eller slutande av konsortialavtal.

Under förarbetena till den tyska aktiebolagslagen diskuterades huruvida man skulle utsträcka koncernredovisningsreglerna till att gälla även sådana företagskombinationer, där i spetsen för koncernen står en enskild näringsidkare, ett handelsbolag eller ett kommanditbolag, samt sådana företagskombinationer som utgör "rena" GmbH-koncerner. Man ansåg att en sådan utsträckning av koncernredovisningsreglerna skulle vara sakligt önskvärd men menade att man därigenom skulle överskrida ramarna för aktiebolagslagen.

I förslag till ny lag om GmbH-bolag föreslås regler om verbundene Unternehmen som i fråga om innehåll och uppbyggnad i hög grad bygger på aktiebolagslagen.

Under förarbetena till den svenska aktiebolagslagen (SOU 1971:15 s. 125 f) uttalades att behovet och värdet av ett så komplicerat system som det tyska i vår rätt syntes diskutabla. Det anfördes, att det med hänsyn till förhållandena i Sverige knappast framträtt något starkare behov av en reglering av företagsavtal, motsvarande den tyska lagens. I vart fall föreligger ej, framhölls det i SOU 1971:15 s. 127, en sådan praxis på området att tiden synes mogen för en dylik legal reglering.

4.5 Storbritannien

Den engelska lagstiftningen om aktiebolag (companies) finns främst i the Companies Act 1948 och the Companies Act 1967. Section 154 i the Companies Act 1948 innehåller en koncerndefinition. Enligt denna definition föreligger en koncern när ett company (holding company = moderbolag) antingen är aktieägare i och kan tillsätta hela eller majoriteten av styrelsen i ett annat company (subsidiary = dotterbolag) eller har mer än hälften av aktiekapitalet däri. Den rättsliga betydelsen av att en koncern föreligger är främst att the holding company är skyldigt att avge en koncernredovisning.

4.6 Frankrike

Den franska lagstiftningen har ägnat föga uppmärksamhet åt koncernproblemen. I lagen om sociétés commerciales av år 1966 definieras ett dotterbolag, une filiale, som ett bolag vars kapital ägs till mer än hälften av ett annat bolag. När ett bolag äger mellan 10 och 50 procent av kapitalet i ett annat bolag anses

det förstnämnda bolaget ha "une participation" i det andra bolaget. Föreligger filiale eller participation skall det överordnade bolaget i årsbokslut och andra rapporter lämna viss information om det underordnade företaget. I lagen om sociétés commerciales finns vidare bestämmelser som begränsar rätten för aktiebolag att ömsesidigt äga varandras aktier.

4.7 EG

Europeiska ekonomiska gemenskaperna (EG) har fyra centrala organ: ministerrådet, kommissionen, parlamentet och domstolen. Ministerrådet är det högsta beslutande organet. Kommissionen, som är det verkställande utrednings- och förvaltningsorganet, har bl. a. att avge rekommendationer till övriga gemenskapsorgan. Den 28 april 1976 framlade kommissionen för ministerrådet ett förslag till direktiv rörande koncernräkenskaper, även kallat det sjunde bolagsrättsdirektivet med hänsyn till dess plats i kommissionens rad av harmoniseringsförslag på bolagsrättens område. Man räknar med att ministerrådet under år 1979 kommer att ta slutlig ställning till det framlagda förslaget.

Syftet med förslaget är att genom regler om koncernredovisning möjliggöra en rättvisande bild av en koncerns ekonomiska och finansiella ställning samt därigenom en mera komplett bild av varje särskilt koncernföretags ställning. Förslaget tar främst sikte på industrikoncerner och då särskilt multinationella sådana.

Artikel 2 i förslaget behandlar begreppen dependant undertaking (dotterföretag) och dominant undertaking (moderföretag). Med ett dotterföretag avses ett företag över vilket ett moderföretag direkt eller indirekt kan utöva ett bestämmande inflytande. Ett företag presumeras vara ett dotterföretag till ett företag, om det senare företaget direkt eller indirekt

a) har majoriteten av dotterföretagets tecknade kapital; eller
b) kontrollerar röstmajoriteten i dotterföretaget; eller
c) kan utse mer än hälften av ledamöterna i dotterföretagets administrativa, styrande eller övervakande organ.

Enligt artikel 3 bildar ett moderföretag och ett eller flera dotterföretag en koncern, om moderföretaget styr dotterföretagen enhetligt (on a central and unified basis). Om ett företag är beroende av ett annat på sätt som sägs i artikel 2, presumeras dessa företag bilda en koncern.

Företag som styrs enhetligt skall betraktas som koncern, även om det inte mellan dem existerar en sådan beroenderelation som sägs i artikel 2.

Om en koncern enligt de nu angivna reglerna är förhanden, skall enligt förslaget koncernredovisning avges under förutsättning att något av koncernföretagen är av typ aktiebolag eller GmbH-bolag. Koncernredovisningen skall bli föremål för revision samt offentliggöras tillsammans med koncernförvaltningsberättelse och koncernrevisionsberättelse.

Med "associated undertaking" avses i förslaget ett företag som inte ingår i en koncern men över vilket ett koncernföretag har ett betydande inflytande. Enligt artikel 1 presumeras ett företag vara "associated" i förhållande till ett annat företag, om det senare företaget innehar 20 procent eller mer av det

förra företagets kapital eller röstetal. Ett exempel på associated undertaking är enligt förslaget ett företag som drivs gemensamt av flera andra företag (joint venture). Förslaget innehåller särskilda regler om hur innehavet av andel i associated undertaking skall värderas i koncernredovisning.

5 Koncernbegreppets utformning. Kommitténs överväganden

Kommitténs överväganden tar främst sikte på frågan om 50/50-bolag och därmed jämställda företag skall räknas som koncernföretag. Med 50/50-bolag avser kommittén juridisk person i vilken vartdera av två juridiskt fristående ägarföretag har hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar. Med 50/50-bolag jämställer kommittén – såvida inte annat sägs – juridisk person som ägs av flera än två juridiskt fristående företag under förutsättnng, dels att inget av ägarföretagen har röstmajoritet i det underordnade företaget och dels att ägarföretagen i avtal bestämt att de endast gemensamt kan besluta i det underordnade företagets angelägenheter. Det utmärkande i fråga om 50/50-bolag och därmed jämställda företag är med andra ord att vart och ett av de överordnade företagen endast har en negativ bestämmanderätt, dvs. en möjlighet att utöva vetorätt i det underordnade företagets angelägenheter.

I delbetänkandet SOU 1978:67 har kommittén i redovisningssammanhang föreslagit två ytterligare koncerndefinitioner utöver den som finns i ABL. I detta slutbetänkande kommer kommittén även att behandla frågan huruvida de nya koncerndefinitionerna bör medföra en ändring av koncerbegreppet inom annan lagstiftning.

5.1 Koncernbegreppet i aktiebolagsrätten

5.1.1 *Koncernbegreppet vid tillämpning av koncernredovisningsreglerna och reglerna om vinstutdelning*

Koncernredovisningsreglerna och reglerna om vinstutdelning är de viktigaste av de regler för vilka koncernbegreppet är av betydelse. Frågan om koncernbegreppet bör omfatta 50/50-bolag bör därför först och främst prövas mot bakgrund av att det gäller tillämpning av dessa regler.

Till en böran vill kommittén här framhålla att det synes strida mot hittillsvarande svensk bolagspraxis att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet. Denna uppfattning har företrätts av FAR och Sveriges Industriförbund, bl. a. i remissyttrande den 16 februari resp. den 28 februari 1977 över förslag till lag om ekonomiska föreningar m. m. I sin uppsats "Till begreppet moder- och dotterbolag" (Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland 1973 s. 225 ff.) har Håkan Nial beträffande bolagspraxis uttalat (s. 232 f), att de flesta fall av femtioprocentigt aktieinnehav torde vara sådana där ett annat rättssubjekt, stat, kommun eller ett aktiebolag, äger hela den återstående hälften. I så fall anses, enligt Nial, bestämmande inflytande

föreligga endast om en annan faktor tillkommer, som säkrar inflytandet. Exempel därpå är att bolaget på grund av avtal eller bestämmelse i bolagsordning har stadigvarande rätt att tillsätta mer än hälften av styrelseledamöterna, eller att utse styrelsens ordförande som skall ha utslagsröst vid paria vota inom styrelsen. Denna behandling i bolagspraxis av femtioprocentigt aktieinnehav synes riktig enligt Nial. Nial anför vidare att det också förekommer fall då bolag redovisar innehav av aktier med inemot 50 % av aktiekapitalet och röstetalet i annat bolag utan att räkna det som dotterbolag, trots att detta andra bolags aktier är starkt spridda och inte gärna kan tänkas bli samlade till en grupp med tillnärmelsevis lika stort röstetal. I nämnda uppsats har Nial anmärkt att det i Sverige inte finns rättspraxis eller närmare uttalanden i rättslitteraturen rörande frågan om innebörden av uttrycket "bestämmande inflytande". – I rättsfallet NJA 1973 s. 611 ansågs aktieägare som ägde hälften av aktierna i ett aktiebolag inte ha ett bestämmande inflytande över bolaget. Rättsfallet gällde fråga om rätt att i aktiebolags konkurs åtnjuta betalnings- och förmånsrätt för fordran på lön.

Enligt kommitténs mening talar följande skäl mot att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet i koncernredovisningssammanhang.

a) Att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet leder till missvisande koncernredovisningar genom att den grupp företag över vilket ett moderföretag har fullt herravälde i sådana fall framstår som större än den i verkligheten är. Det kan visserligen för ett moderbolag synas positivt att redovisa koncernen som så stor som möjligt. Det skulle dock ge läsaren av koncernredovisningen en felaktig bild om redovisningen "blåstes upp" genom att företag varöver moderföretaget saknar fullt herravälde redovisades som dotterföretag. Ett medtagande i koncernredovisningen av endast till 50 % (eller ännu lägre andel) ägt företag medför en uppblåsning av beloppen i denna redovisning bl. a. genom att tillgångar och skulder som ideellt endast till hälften (resp. ännu mindre del) avser koncernen, kommer att behöva medtagas. En viss sådan uppblåsning av beloppen kan visserligen sägas ske så snart minoritetsintressen föreligger i en koncern. Uppblåsningen framstår dock som särskilt olämplig i de fall då "moderföretaget" saknar positivt bestämmande inflytande över det underordnade företaget.

b) Även från vinstredovisningssynpunkt framstår det som olämpligt att i koncernredovisningen medtaga företag som moderbolaget inte har fullt herravälde över. Ett av syftena med koncernredovisningen är att den skall läggas till grund för beräkningen av koncernens för utdelning disponibla vinstmedel (det fria egna kapitalet) och därmed bedömningen av moderbolagets utdelningsmöjligheter. Endast vinster som är realiserade ur koncernens synvinkel får räknas in i de disponibla vinstmedlen. Ur koncernens synvinkel är 50/50-bolagets vinstmedel ännu inte realiserade. Moderföretaget har ju inte möjlighet att på egen hand driva igenom ett beslut om utdelning i 50/50-bolaget. Vinstmedlen är alltså mer eller mindre oåtkomliga för moderföretaget och kan inte utan vidare överföras till moderföretaget för t. ex. täckning av förluster i ett av moderföretaget helägt dotterföretag. Sistnämnda situation kan illustreras med följande exempel som hämtats ur Lennart Eriksson, Koncernredovisning, Lund 1976, s. 22.

Moderbolaget M äger samtliga aktier i DB och 50 % av aktierna i JV. Resterande aktier i JV ägs av ett annat bolag. Följande uppgifter lämnas om bolagens fria egna kapital resp. ansamlade förlust:

M: Fritt eget kapital 60
DB: Ansamlad förlust 70
JV: Fritt eget kapital 140, varav M:s andel 70

Koncernens fria egna kapital resp. ansamlade förlust uppgår:

enligt i propositionen med förslag till ny aktiebolagslag förordad metod till 60 (=60–70+70)
enligt traditionell metod till –10 (=60–70)

Moderbolaget får aldrig dela ut mer än vad som motsvarar koncernens fria egna kapital. Maximal utdelning hos M motsvarar således:

enligt i propositionen med förslag till ny aktiebolagslag förordad metod 60
enligt traditionell metod 0

I anslutning till det anförda exemplet kan följande fråga ställas. Antag att JV i stället för fritt eget kapital uppvisar en ansamlad förlust. Blir inte denna förlusts inverkan på M:s ställning och resultat bäst beaktad genom att JV behandlas som dotterbolag då koncernredovisning avges i M? Svaret på frågan är enligt kommitténs mening att JV:s förlust – om den inte är endast tillfällig – lika väl kommer att beaktas genom att nedskrivning i dylikt fall blir nödvändig hos M av de aktier eller andelar som M äger i JV.

I detta sammanhang bör också beaktas, att man vid vinstutdelning i moderbolag enligt 12 kap. 2 § ABL även skall ta hänsyn till bolagets och koncernens likviditet. Ett medtagande i koncernbalansräkningen av de likvida medlen i ett 50/50-bolag, över vilka det aktieägande bolaget inte kan disponera, kan i vissa fall ge anledning till felbedömning vid vinstutdelningsbeslut, eftersom koncernens likviditet framstår som bättre än den verkliga.

c) Att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet torde strida mot internationell koncernredovisningspraxis. Att det förhåller sig så har också styrelsen för FAR hävdat i ett särskilt uttalande. – Varken i förarbetena till den norska eller den danska aktiebolagslagen förekommer uttalanden som tyder på att 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet. Av förarbetena till den under år 1978 antagna finska aktiebolagslagen framgår direkt att 50/50-bolag inte skall betraktas som koncernföretag (se avsnitt 4.2). I sin ovannämnda uppsats har Nial (s. 232) sammanfattningsvis anfört att lagstiftning och lagtolkning i länder, vilkas rättssystem brukar tillmätas särskild betydelse från svensk sida, i stort sett framstår som ett stöd för en restriktiv användning av koncernreglerna på fall då ett bolag endast har en minoritetspost i ett annat bolag.

d) Om 50/50-bolagen betraktas som dotterbolag kan utvecklingen på redovisningsområdet komma att låsas. Styrelsen för FAR framhöll i sitt ovannämnda uttalande att metoderna för hur dotterbolag skall intas i koncernredovisning är väl etablerade medan däremot i fråga om redovisning av s. k. intressebolag, däribland hälftenägda bolag, utveckling av

olika metoder pågår. Eftersom en utveckling av metoderna att på ett ändamålsenligt sätt redovisa bl. a. hälftenägda bolag sålunda pågår, är det enligt kommitténs uppfattning olämpligt att nu låsa denna utveckling genom att betrakta 50/50-bolag som dotterbolag.

Av de anförda skälen anser kommittén att 50/50-bolag inte bör innefattas under koncernbegreppet då det gäller tillämpning av koncernredovisningsregler. Det överordnade bolagets ägarintressen i 50/50-bolaget bör i stället redovisas såsom andra aktier eller andelar. I anslutning till vad Sveriges Industriförbund anfört i remissyttrande över förslag till lag om ekonomiska föreningar m. m. anser kommittén att det ligger ett särskilt värde i denna metod, eftersom det då omedelbart framgår att det överordnade bolaget inte har ett positivt bestämmande inflytande över 50/50-bolaget. Av det anförda skall naturligtvis inte den slutsatsen dragas att kommittén anser, att information om resultatutvecklingen i ett 50/50-bolag saknar intresse för de överordnade bolagens intressenter. Såsom styrelsen för FAR anmärkt i sitt ovan berörda uttalande följer av 11 kap. 9 § ABL att ett bolag som äger väsentligt intresse i annat bolag, som ej är dotterbolag, bör redogöra för detta bolags resultat och ställning i sin årsredovisning, om förhållandet är av betydelse för det aktieägande bolaget. I ett senare avsnitt av detta betänkande kommer kommittén att beröra det utvecklingsarbete som pågår i fråga om lämpliga metoder för redovisning av delägda företag.

Enligt 12 kap. 2 § första stycket ABL får vinstutdelning i moderbolag inte överstiga vad som är utdelningsbar vinst enligt koncernbalansräkningen. Enligt samma lagrum andra stycket får vidare vinstutdelning inte ske med så stort belopp att utdelningen med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid mot god affärssed. Eftersom vinstutdelningsreglerna i 12 kap. 2 § knyter an till koncernbalansräkningen vore det enligt kommitténs uppfattning olämpligt att här använda ett annat koncernbegrepp än vid tillämpning av koncernredovisningsreglerna.

Frågan om vilken koncerndefinition som skall väljas i ABL beror på vilka regler som skall knytas till definitionen. Viktigast är koncernredovisningsreglerna och reglerna om vinstutdelning. Då det gäller tillämpning av dessa regler har kommittén, såsom redovisats i detta avsnitt, funnit att 50/50-bolag ej bör anses som dotterbolag. Följaktkligen bör det grundläggande koncernbegreppet i ABL ej innefatta 50/50-bolagen. En annan fråga är, om de övriga regler i ABL som är knutna till begreppet koncern påkallar att ABL innehåller något ytterligare koncernbegrepp. Kommittén övergår nu till att behandla den frågan.

5.1.2 *Koncernbegreppet vid tillämpning av reglerna om låneförbud*

I fråga om låneförbudet står lagtekniskt sett öppet att låta det i föregående avsnitt föreslagna grundläggande koncernbegreppet i ABL vara bestämmande för låneförbudets omfattning eller att välja en lösning enligt vilken 50/50-bolag jämställs med koncernföretag. Emellertid är det i och för sig angeläget att inom ABL ha ett enhetligt koncernbegrepp. En särlösning

beträffande låneförbudet bör tillgripas endast om det kan påvisas att de syften som bär upp låneförbudet annars skulle kunna åsidosättas på ett påtagligt sätt.

Låneförbudet i 12 kap. 7 § första stycket ABL innebär att aktiebolag inte får lämna penninglån till eller ställa säkerhet för vissa personer som ingår i den s. k. förbjudna kretsen. Till denna krets hör aktieägare, styrelseledamot och verkställande direktör i bolaget eller i annat bolag i samma koncern, vissa närstående till nämnda personer samt juridisk person över vars verksamhet nu nämnd person har ett bestämmande inflytande. Grunden för att låneförbudet gäller aktieägare m. fl. i annat bolag inom samma koncern synes vara att en koncern även i detta sammanhang bör betraktas som en enhet (jfr prop. 1973:93 s. 92). Koncernregeln innebär bl. a. att ett moderbolag inte får lämna lån till minoritetsaktieägare (se sistnämnda prop. s. 133). Det främsta skälet för att låneförbudet skall vara utsträckt till aktieägare m. fl. i koncernbolag är emellertid enligt kommitténs uppfattning att ett låneförbud annars lätt skulle kunna kringgås genom att ett moderbolag förmår sitt dotterbolag att låna ut pengar till moderbolagets aktieägare. (Jämför låneförbudets formulering i aktiebolagsutredningens betänkande, SOU 1971:15 s. 43.: Aktiebolag får ej utan betryggande säkerhet lämna penninglån till aktieägare eller styrelseledamot i bolaget eller dess moderbolag, ej heller ställa säkerhet för deras förpliktelser.) Ett kringgående av ett låneförbud genom att moderbolag förmår dotterbolag att låna ut pengar till moderbolagets aktieägare torde – liksom då fråga är om kringgående av förbud att förvärva egen aktie – förutsätta att det överordnade bolaget har positivt bestämmande inflytande över det underordnade bolaget. – I lagutskottets betänkande 1977/78:8 s. 25 har såsom ett skäl som talar för att 50/50-bolag skall innefattas under koncernbegreppet anförts följande exempel.

Om koncernförhållande inte skulle anses föreligga mellan ägarebolagen och 50/50-bolaget skulle de förstnämnda kunna låna ut pengar till det senare. 50/50-bolaget skulle därefter i sin tur utan överträdelse kunna ge penninglån till aktieägare, styrelseledamöter och verkställande direktörer i ägarebolagen.

I det angivna exemplet krävs emellertid en överenskommelse mellan flera överordnade bolag, vilket avsevärt minskar risken för kringgående av låneförbudet. Den i exemplet angivna situationen kan f. ö. uppkomma så snart överordnade aktiebolag, även om de är betydligt fler än två, kommer överens om att företaga de i exemplet angivna transaktionerna. Enligt kommitténs uppfattning är det angivna exemplet inte tillräckligt skäl för att laborera med ett särskilt koncernbegrepp i bestämmelserna om låneförbud. – 12 kap. 7 § tredje stycket innehåller ett särskilt förbud för aktiebolag att lämna penninglån eller ställa säkerhet i syfte att låntagaren eller någon honom närstående fysisk eller juridisk person skall förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Även koncernregeln i sistnämnda lagrum torde vara av betydelse främst då moderbolaget har ett positivt bestämmande inflytande över dotterbolaget. – Från låneförbudet gäller vissa undantag, som dock inte är tillämpliga vid lån för aktieförvärv. Ett av dessa undantag är att enligt 12 kap. 7 § andra stycket 2 låneförbudet inte gäller lån mellan företag i samma koncern. Det i sistnämnda lagrum föreskrivna undantaget är viktigt

för näringslivet. Om 50/50-bolag ej längre skall innefattas under koncernbegreppet kommer utrymmet för detta undantag att i någon mån inskränkas. Möjlighet till lån mellan överordnat bolag och 50/50-bolag torde emellertid finnas i tillräcklig grad genom – utöver dispensbestämmelsen – det i 12 kap. 7 § andra stycket 4 stadgade undantaget från låneförbudet då gäldenären driver rörelse och lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse. Om 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet kan vidare, såsom Sveriges Industriförbund och FAR påpekat i yttrande den 23 november 1977 till riksdagens lagutskott, regeln att låneförbudet inte gäller lån mellan företag i samma koncern utnyttjas på följande icke avsedda sätt. Genom att bilda 50/50-ägda "dotterbolag" kan bolag med sådana inbördes relationer att låneförbudet gäller direkt mellan dem slussa lånemedel mellan sig utan att formellt bryta mot låneförbudet. Det ena "moderbolaget" kan lagenligt lämna det gemensamt ägda "dotterbolaget" ett penninglån. Lånar "dotterbolaget" då i sin tur ut pengar till det andra "moderbolaget" kan hävdas att lånet utgör ett lagenligt lån inom koncernen.

På grund av det anförda anser kommittén att 50/50-bolag ej bör innefattas under koncernbegreppet eller jämställas med koncernföretag då fråga är om tillämpning av bestämmelserna om låneförbud.

5.1.3 *Koncernbegreppet vid tillämpning av övriga regler i ABL.*

I avsnitt 2.1 har en närmare redogörelse lämnats för koncernbegreppets förekomst i ABL.

Enligt 8 kap. 7 § ABL skall, om aktiebolag blivit moderbolag, styrelsen meddela detta till dotterföretagets ledning. Denna skall lämna styrelsen för moderbolaget de upplysningar, som fordras för beräkningen av koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet. Detta lagrum utgör ett led i de regler som syftar till att möjliggöra koncernredovisning. Det är därför naturligt att här använda samma koncernbegrepp som vid tillämpningen av de regler som omedelbart behandlar koncernredovisningen.

Vissa för bedömningen av en koncern väsentliga uppgifter lämnas inte i koncernredovisningen utan i koncernföretagens egen redovisning. Enligt 11 kap. 7 § första stycket skall sålunda moderbolag i sin årsredovisning redovisa aktier i dotterbolag separat från andra moderbolaget tillhöriga aktier. Det är, framhålles det i förarbetena (prop. 1975:103 s. 450), ett led i koncernredovisningen att så sker. Följaktligen bör även här, enligt kommitténs uppfattning, användas ett koncernbegrepp som inte innefattar 50/50-bolag. I 11 kap. 6 § tredje stycket föreskrivs att utdelning på aktier i dotterbolag skall upptas som en särskild intäktspost i moderbolags årsredovisning. I 11 kap. 7 § sjätte stycket stadgas att ingår i fordrings- eller skuldpost enligt balansräkningen fordringar hos eller skulder till dotterföretag eller moderbolag skall beloppen anges särskilt, vilket får ske inom linjen. Detsamma gäller i fråga om pant och därmed jämförliga säkerheter eller ansvarsförbindelser till förmån för dotterföretag eller moderbolag. Enligt 11 kap. 13 § andra stycket skall moderbolag som är skyldigt att anlita auktoriserad revisor i delårsrapport utöver uppgifter för moderbolaget lämna motsvarande information om koncernen. Även de åtgärder som föreskrivs i de nu redovisade lagrummen

torde kunna betraktas som ett led i koncernredovisningen. Inte heller här finns det därför anledning att använda annat koncernbegrepp än det av kommittén i avsnitt 5.1.1. förordade.

I 7 kap. 1 § första stycket första meningen stadgas att aktiebolag ej får förvärva eller såsom pant mottaga egen aktie. Grunden för denna bestämmelse är främst att reglerna om nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier på ett enkelt sätt skulle kunna kringgås om aktiebolaget kunde köpa en del av sina egna aktier från aktieägarna. Enligt 7 kap. 1 § första stycket andra meningen får inte heller dotterföretag förvärva eller såsom pant mottaga aktie i moderbolaget. Grunden för sistnämnda bestämmelse är att man vill förhindra att förbudet att förvärva eller såsom pant ta emot egen aktie kringgås genom att moderbolag låter dotterföretag förvärva aktier i moderbolaget (prop.1975:103 s. 366). Enligt kommitténs uppfattning förutsätter ett sådant kringgående emellertid att det överordnade bolaget har fullt herravälde, dvs. ett positivt bestämmande inflytande över det underordnade företaget. Någon anledning att vid tillämpning av 7 kap. 1 § innefatta 50/50-bolag under koncernbegreppet torde därför inte föreligga.

I 14 kap. 9 § stadgas att om ett moderbolag äger mer än 9/10 av aktierna med mer än 9/10 av röstetalet för samtliga aktier i ett dotterbolag så har moderbolaget rätt att av de övriga aktieägarna i dotterbolaget lösa in återstående aktier. Dessa aktieägare har å sin sida rätt att påfordra att moderbolaget löser in deras aktier. Om moderbolaget i och för sig disponerar så många aktier, som erfordras för att inlösen skall kunna påfordras men för sin del önskar, att detta inte skall kunna ske, skulle moderbolaget kunna söka kringgå inlösningsregeln genom att fördela sitt aktieinnehav på andra dotterföretag inom samma koncern. Lagen föreskriver därför att man skall räkna samman moderbolagets och andra dotterföretags aktieinnehav. Liksom i fråga om kringgående av förbud att förvärva egen aktie samt låneförbud torde försök att kringgå inlösningsregeln genom fördelning av aktieinnehavet på dotterföretag i regel förutsätta att moderbolaget har ett positivt bestämmande inflytande över dessa. Inte heller här finns det därför enligt kommitténs uppfattning behov av att inrymma 50/50-bolagen under koncernbegreppet.

Enligt 4 kap. 20 § tredje stycket ABL skall koncernresultaträkning och koncernbalansräkning för de tre senaste räkenskapsåren tas med i emissionsprospekt, om det aktiebolag som har att upprätta prospektet är moderbolag. Enligt 4 kap. 22 § första stycket 2 skall vidare moderbolag i prospektet lämna en redogörelse för koncernens verksamhet, råvarutillgångar, produkter och driftsställen samt för dess ställning inom branschen. Eftersom de bestämmelser om emissionsprospekt som berör koncerner främst gäller koncernredovisningen, bör enligt kommitténs uppfattning vid tillämpning av reglerna om emissionsprospekt samma koncernbegrepp användas som då fråga är om tillämpning av reglerna om koncernredovisning. 50/50-bolag bör följaktligen inte räknas som koncernbolag då det gäller reglerna om emissionsprospekt i 4 kap. ABL.

I avsnitt 2.1.8 och 2.1.9 har redogjorts närmare för reglerna i ABL om skyldighet för styrelseledamot och verkställande direktör att anmäla innehav av aktier i koncernbolag (8 kap. 5 §) och om upplysningsplikt för styrelseledamot och verkställande direktör i fråga om koncernbolag (9 kap. 12 §). Enligt

kommitténs uppfattning är det även vid tillämpning av dessa regler ändamålsenligt att använda ett koncernbegrepp som kräver att moderbolag har ett positivt bestämmande inflytande över dotterbolag. Inte heller här bör därför 50/50-bolag räknas som koncernbolag.

Slutligen kan enligt 10 kap. 4 § ABL koncernförhållande, såsom närmare redovisats i avsnitt 2.1.10, ha betydelse för uppkomsten av revisorsjäv. Enligt kommitténs mening saknas särskilda skäl för att i fråga om revisorsjäv använda ett koncernbegrepp som avviker från det koncernbegrepp som eljest bör användas inom aktiebolagslagstiftningen. Inte heller då det gäller revisorsjäv bör därför 50/50-bolag anses som koncernbolag.

5.2 Koncernbegreppet i arbetsrätten

Enligt *anställningsskyddslagen* får, som närmare beskrivits i avsnitt 2.2.1, arbetstagare vid beräkning av anställningstid tillgodoräkna sig den sammanlagda anställningstiden hos olika arbetsgivare inom samma koncern. Anställningstidens längd har i sin tur, som också närmare beskrivits i avsnitt 2.2.1, betydelse enligt anställningsskyddslagen då det gäller:

a) turordningen vid uppsägning på grund av arbetsbrist och vid permittering,
b) företrädesrätten till ny anställning och vid återintagning efter permittering,
c) uppsägningstidens längd,
d) rätten till skadestånd då arbetsgivare åsidosatt domstols ogiltighetsförklaring av uppsägning eller då arbetsgivaren eljest åsidosätter sina förpliktelser enligt anställningsskyddslagen, samt
e) rätten till underrättelse i förväg om att ytterligare anställning ej kan beredas den som varit anställd för viss tid, viss säsong eller visst arbete.

Enligt anställningsskyddslagen får arbetstagare således i viss utsträckning tillgodoräkna sig anställningstid även hos annan än den fysiska eller juridiska person som formellt utgör arbetsgivare i det aktuella fallet. Grunden för detta förhållande torde vara följande. Man vill förhindra att formella ändringar på arbetsgivarsidan leder till att arbetstagare går miste om rättigheter som han tidigare tjänat in i anställningen (jfr Trygghet i anställningen, SOU 1973:7 s. 143). Syftet är alltså att arbete som från ett praktiskt betraktelsesätt får anses ingå i en anställning också rättsligt behandlas som ingående i en och inte i flera anställningar (jfr Den äldre arbetskraftens anställningstrygghet, Ds In 1971:1 s. 114).

Någon specifik, arbetsrättslig bestämning har emellertid inte skett av den krets av företag inom vilken en arbetstagare äger lägga samman sina anställningstider. I nyssnämnda betänkande Trygghet i anställningen, SOU 1973:7, föreslogs att till denna krets skulle räknas inte endast koncerner utan även "intressegemenskap som kan likställas med ett koncernförhållande". Enligt betänkandet (s. 173) skulle därvid förutsättningarna för rätt att räkna samman anställningstider vara uppfyllda om samverkan var av den arten, att aktiebolagslagens koncernregler skulle ha blivit tillämpliga om blott de

formella förutsättningarna härför varit uppfyllda, eller om det förelåg en reell och mer än tillfällig samverkan mellan arbetsgivarna, särskilt om dessa befann sig inom samma bransch och hade samma verksamhetsinriktning. Enligt propositionen med förslag till lag om anställningsskydd, m. m. (prop. 1973:129 s. 136) ansåg emellertid departementschefen att man åtminstone t. v. borde nöja sig med en regel som innebär att arbetstagare vid beräkning av anställningstid får tillgodoräkna sig den sammanlagda anställningstiden hos olika arbetsgivare inom samma koncern. Enligt sistnämnda proposition är koncernbegreppet i anställningsskyddslagen detsamma som i 1944 års aktiebolagslag (med undantag för att enligt anställningsskyddslagen även andra juridiska personer än aktiebolag kan vara moderföretag).

Enligt *studieledighetslagen* har, såsom närmare redovisats i avsnitt 2.2.2, arbetstagare rätt till ledighet för utbildning, om han de senaste 6 månaderna eller sammanlagt minst 12 månader under de senaste 2 åren varit anställd hos arbetsgivaren. Vid bestämmande av anställningstid skall medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos annat företag inom koncern som arbetsgivaren tillhör. I motiven (prop. 1974:148 s. 65) framhålles att samma principer bör tillämpas som i 4 § anställningsskyddslagen då det gäller beräkningen av anställningstidens längd.

Även enligt *föräldraledighetslagen* krävs för ledighet, bortsett från vissa speciella fall då kvalifikationstid ej behövs, att arbetstagaren varit anställd hos arbetsgivaren de senaste 6 månaderna eller sammanlagt minst 12 månader under de senaste 2 åren. Vid beräkning av anställningstid tillämpas 4 § anställningsskyddslagen.

Enligt *semesterlagen* gäller att om arbetstagare byter anställning inom samma koncern så följer intjänade semesterförmånder med, ifall arbetstagaren meddelar ny och tidigare arbetsgivare sitt beslut härom inom en månad efter anställningsbytet. Denna koncernkvalifikationsregel innebär framför allt *att* arbetstagare som byter anställning inom koncern har rätt att få ut innestående ledighet och semesterlön i den nya anställningen, *att* arbetstagarens rätt till semesterdagar med semesterlön beräknas på det sammanlagda antal dagar som arbetstagaren varit anställd inom koncernen *samt att* tidigare sparad semester kan tas ut i ny anställning inom samma koncern. Av semesterlagens förarbeten (prop. 1976/77:90 s. 204) framgår att med koncern i semesterlagen avses sådan koncernbildning som faller under koncerndefinitionen i ABL (dock med den skillnaden att moderföretaget kan ha annan juridisk form än aktiebolag). Grunden för att en arbetstagare äger tillgodoräkna sig semesterförmåner inom ramen för en koncern torde – på motsvarande sätt som inom anställningsskyddslagen – vara att söka i den värderingen att arbete som från ett praktiskt betraktelsesätt får anses ingå i en anställning också rättsligt bör behandlas som ingående i en och inte i flera anställningar.

I *LSA* är det fråga om en minoritetsrepresentation som garanterar de anställda rätt att ge sina synpunkter innan beslut fattas i frågor av stor betydelse för företagen och därmed också för de anställda. Såsom närmare beskrivits i

avsnitt 2.2.5 har enligt LSA de anställda i koncern med minst 25 arbetstagare rätt att utse arbetstagarledamöter i moderföretagets styrelse. Skälet för denna representationsrätt är att beslut i moderföretagets styrelse ofta har betydelse för koncernen som helhet.

I *lagen om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag* finns koncernregler med samma innebörd som i LSA.

Koncernbegreppet förekommer inte i *MBL:s* lagtext. De fackliga rättigheterna enligt denna lag gäller endast mot den fysiska eller juridiska person som formellt utgör arbetsgivare i det aktuella fallet. Enligt förarbetena till lagen bör dotterföretag inte kunna åsidosätta sin förhandlingsskyldighet under hänvisning till att dotterföretaget visserligen fattar de formella besluten men att den verkliga makten ligger hos koncernledningen. Enligt förarbetena bör vidare rätten till information även omfatta material som företaget har tillgängligt och som belyser förhållandena inom koncernen, såvitt materialet i fråga har betydelse för den fackliga verksamheten på den egna arbetsplatsen.

5.2.1 *Arbetsrätten och 50/50-bolaget*

Beträffande den arbetsrättsliga lagstiftningen möter till en början den svårigheten att ingen med absolut säkerhet kan säga vilken innebörd koncernbegreppet har i de skilda lagarna (jfr lagutskottets i kommitténs direktiv återgivna uttalande, se ovan Direktiven m. m.). Frågan har ännu inte kommit upp till rättslig prövning. Frågeställningen på vilket sätt en viss lösning påverkar arbetstagarnas situation är därför något svårbemästrad. Enligt kommitténs mening är det dock inte nödvändigt för resonemangets skull att ta någon bestämd ståndpunkt till koncernbegreppets innebörd i dagens läge. Som lagutskottet slog fast i sitt nyssnämnda utlåtande är det nämligen oomtvistligt att lagstiftaren vid tillkomsten av ABL avsåg att koncernförhållande skulle föreligga mellan ägaraktiebolag och 50/50-bolag. Otvivelaktigt hade lagstiftaren samma uppfattning när nya semesterlagen antogs någon tid senare. Beträffande anställningsskyddslagen och studieledighetslagen används i lagtexten ett ganska opreciserat koncernbegrepp och i lagförarbetena anknyts till det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet. Mot denna bakgrund är det inte någon djärv slutsats att tänka sig att 1975 års lagstiftare måste ha räknat med att det koncernbegrepp som åsyftades vid tillkomsten av ABL skulle fullt ut återverka vid tillämpningen av anställningsskyddslagen. Detta gäller särskilt som uttalandena i förarbetena till ABL knappast är att uppfatta så att en ändring av koncernbegreppet skulle ske utan snarare så att redan gällande principer skulle tillämpas på ett visst sätt på den av lagstiftaren inte tidigare uppmärksammade rättsfiguren 50/50-bolag. I den mån man kan hysa tvivel om innebörden i koncernbegreppet i den arbetsrättsliga lagstiftningen bör tvivlet alltså inte gälla lagstiftarens mening utan enbart frågan huruvida denna mening kommit till ett så bristfälligt uttryck i lagtexten att lagen till äventyrs nu har en annan innebörd än som var avsett. Detta leder i sin tur till följande. Om kommittén nu beträffande den arbetsrättsliga lagstiftningen skulle förorda en lösning som innebär att

förhållandet mellan ett ägarföretag och ett 50/50-bolag jämställs med ett koncernförhållande sker strängt taget intet annat än att en tidigare lagteknisk oklarhet undanröjs och lagreglerna bringas i överensstämmelse med vad som avsågs av lagstiftaren.

Vissa sakliga skäl kan anföras för att i fråga om *anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen* och *semesterlagen* jämställa 50/50-bolagssituationen med koncernförhållande. Särskilt gäller detta semesterlagen. Här är fråga om rätt för arbetstagaren att så att säga medföra intjänade semesterförmåner från en anställning till en annnan och om motsvarande avräkning mellan de båda berörda arbetsgivarna. Den intressegemenskap som ofrånkomligen måste finnas mellan ett ägarföretag och ett 50/50-bolag medför att ett sådant överflyttande av semesterförmåner och motsvarande avräkning måste te sig naturlig och enkel att genomföra. Även beträffande anställningsskyddslagen, studieledighetslagen och föräldraledighetslagen innebär intressegemenskapen mellan företagen att det bör te sig naturligt att arbetstagare som övergår från det ena företaget till det andra får tillgodoräkna sig anställningstid i det företag han lämnar.

På grund av det anförda anser kommittén, som utgår från det koncernbegrepp som ovan föreslagits för ABL:s del, att 50/50-bolagssituationen bör jämställas med koncernförhållande vid tillämpningen av anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen.

Kommittén vill emellertid här understryka att den inte haft anledning att närmare analysera vilket koncernbegrepp som på sikt kan vara det lämpligaste inom arbetsrätten. Kommittén förordar att de arbetande utredningarna rörande anställningsskyddslagen och semesterlagen – anställningsskyddskommittén (A 1977:01) och 1978 års semesterkommitté (A 1977:02) – tar sig an den frågan.

I fråga om koncernregeln i *LSA* ligger saken annorlunda till. Regeln har till en början betydelse för tillämpningen av regeln om 25 arbetstagare som förutsättning för att rätt till styrelserepresentation skall föreligga. Det kan sägas ligga något ologiskt i att 50/50-bolagets anställda skall medräknas i båda ägaraktiebolagen för avgörande av om styrelserepresentation skall föreligga i dessa. 50/50-bolagets anställda har inte mera samhörighet med det ena än med det andra ägaraktiebolaget. Av detta skäl ter det sig inte heller berättigat att 50/50-bolagets anställda skall ha rätt att påverka utseendet av arbetstagarledamöter i bägge ägaraktiebolagen.

Såvitt kommittén har kunnat bedöma på den föreliggande utredningen har dessutom frågan om 50/50-bolagens behandling vid tillämpning av LSA endast marginell betydelse. Skulle nytt material framkomma som visar att frågan har större vikt än kommittén utgått från kan saken måhända komma i ett annat läge.

Kommittén föreslår att koncernbegreppet i ABL får vara bestämmande i LSA. Detta innebär att anställda i 50/50-bolag inte skall medräknas vid prövning av om ägaraktiebolag har det antal anställda som krävs för att LSA skall gälla.

Det kan inte uteslutas att det i dag förekommer fall av styrelserepresentation för anställda som grundar sig på att anställda och arbetsgivare tolkat gällande rätt såsom innebärande att 50/50-bolag är dotterföretag vid tillämpning av LSA. Det är inte kommitténs avsikt att genom precisering av

koncernbegreppet föranleda inskränkning av faktiskt inrättad arbetstagarrepresentation. I övergångsbestämmelse till av kommittén föreslagna regler om precisering av koncernbegreppet bör därför stadgas att rätt till styrelserepresentation som inträtt till följd av viss tolkning av äldre rätt inte inskränks genom de nya reglerna.

Vad här sagts om LSA gäller även *lagen om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag.*

Frågan huruvida 50/50-bolaget skall jämställas med koncernföretag torde sakna betydelse då det gäller *MBL* i dess hittillsvarande lydelse. Kommittén anser det ligga utanför sitt uppdrag att överväga införande av ett utvidgat arbetsgivarbegrepp i MBL. Vi vill emellertid framhålla att det under senare tid framkommit önskemål om att arbetsgivarbegreppet utvidgas till att avse även koncerner. Denna utvidgning skulle gälla i fråga om arbetstagares rättigheter enligt MBL och då främst rätten till förhandling. Man har framhållit att produktionen inom en koncern ofta kan vara sammanlänkad på det sättet att samtliga enheter inom koncernen är beroende av varandra för framställningen av slutprodukten. Vidare har understrukits att den samverkan och det ömsesidiga beroende som utmärker koncernen skapar ett behov för de anställda att diskutera gemensamma frågor och utbyta information som rör de olika företagen inom koncernen (jfr DsA 1977:4 s. 56, Fackliga förtroendemän, möten på betald arbetstid och arbetslivsforskning).

5.2.2 *Arbetsrätten och koncerndefinitionerna i kommitténs förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner*

Kommitténs delbetänkande SOU 1978:67 innehåller ett förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner. I lagförslaget förekommer två koncernbegrepp. Det ena koncernbegreppet avviker från det i ABL endast på det sättet att moderföretaget skall vara antingen enskild näringsidkare med skyldighet att upprätta årsbokslut eller också annan bokföringspliktig juridisk person än aktiebolag eller ekonomisk förening. Det andra koncernbegreppet i det nämnda lagförslaget har kommittén kallat sidoordnad koncern. Har fysisk eller juridisk person, som inte är skyldig att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen, under sin gemensamma ledning och ett bestämmande inflytande över två eller flera bokföringsskyldiga juridiska personer bildar dessa juridiska personer enligt kommitténs terminologi en sidoordnad koncern. Föreligger en koncern av något av de två slag som nu beskrivits och har koncernen under det senast förflutna räkenskapsåret sysselsatt i medeltal minst tio anställda skall enligt kommitténs lagförslag koncernredovisning avges. Koncernredovisningsreglerna har utformats i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande bestämmelser i ABL. Gäller det en koncern vari moderföretaget har annan juridisk form än aktiebolag eller ekonomisk förening skall koncernredovisningen, liksom enligt ABL, avges av moderföretaget. Gäller det en sidoordnad koncern skall koncernredovisningen avges av den fysiska eller juridiska person som har det bestämmande inflytandet över företagen och under vars gemensamma ledning företagen står. Anledningen till att kommittén föreslagit koncernredovisningsregler för de nu beskrivna koncernbildningarna är följande. Skälet för koncernredovisningsregler i ABL är i korthet att man inte enbart av de olika koncernbolagens

årsredovisningar kan få en klar bild av koncernens ställning och årsresultat. Vilka reala tillgångar som representeras av ett dotterbolags aktier framgår inte av moderbolagets balansräkning och i koncernförhållanden finns möjlighet att genom transaktioner av olika slag mellan koncernbolagen fördela koncernresultatet efter gottfinnande. Det anförda skälet för koncernregler gör sig enligt kommitténs mening gällande även vid sådana koncernbildningar i vilka moderföretaget utgörs av ett företag för vilket regler om bundet kapital saknas. Då det gäller de i den sidoordnade koncernen ingående företagen föreligger det enligt kommitténs mening samma risk för manipulationer med företagens ekonomiska ställning och resultat som då fråga är om ett dotter-moderföretagsförhållande. Kommittén har uppställt krav på sammanlagt minst tio anställda i koncernen för att skyldighet att avge koncernredovisning skall inträda. Anledningen till det är, att intresset av att sådan redovisning avges är mer framträdande ju större koncernen är samt att man måste beakta att upprättande av koncernredovisning kräver en inte obetydlig bokföringsteknisk kunskap.

Frågan är nu vilken betydelse de två koncerndefinitioner som kommittén föreslagit i sitt delbetänkande bör ha på arbetsrättens område. De arbetsrättsliga lagar inom vilka en tillämpning av dessa koncerndefinitioner kan komma i fråga är anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen. De koncerner som kommittén definierar i sitt delbetänkande utmärks inte av mindre enhetlighet från ekonomisk eller annan synpunkt än den som definieras i ABL. Därtill kommer att man i de nämnda arbetsrättsliga lagarna redan har ett koncernbegrepp som godtar en annan juridisk person än aktiebolag som moderföretag. I semesterlagens förarbeten (prop. 1976/77:90 s. 204) görs vissa uttalanden som berör sidoordnade koncerner. Enligt dessa uttalanden faller sålunda utanför semesterlagens koncernbegrepp bolag som utan att vara avhängiga av varandra står under gemensam ledning. Härom anfördes följande i nämnda förarbeten.

> Detta fall föreligger t. ex. när en person har aktiemajoritet i flera aktiebolag och leder dem enhetligt. Hit hör inte heller andra typer av gruppbildningar, som ej är att hänföra till koncerner, t. ex. sådana huvudorganisationer som förekommer inom föreningslivet. Att en lagreglering i dessa fall blir alltför komplicerad och svårtillämpad hindrar självfallet inte att analoga regler införs avtalsvägen.

Vid tidpunkten för sistnämnda uttalande förelåg det inte något utarbetat lagförslag med definition av begreppet sidoordnad koncern. Genom att detta begrepp numera preciserats i kommitténs förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner har uttrycket sidoordnad koncern nu en sådan stadga att hinder enligt kommitténs mening inte längre möter att i arbetsrättsliga sammanhang anknyta till det.

Enligt kommitténs uppfattning bör därför vid tillämpning av anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen med koncern avses inte bara koncern med aktiebolag som moderföretag utan även koncern och sidoordnad koncern enligt kommitténs förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner. Anledning föreligger inte att i arbetsrättsligt sammanhang uppställa krav på minst tio anställda för att koncernförhållandet skall få rättslig betydelse. Att kommittén i redovisnings-

sammanhang uppställt detta krav har bl. a. att göra med att upprättande av koncernredovisning kräver en inte obetydlig bokföringsteknisk kunskap. Till detta kommer att man i gällande arbetsrätt knutit rättsliga konsekvenser till koncern med annan juridisk person än aktiebolag som moderföretag utan att därvid uppställa något krav på visst antal anställda.

Som närmare beskrivits i avsnitt 2.2.5 har enligt LSA de anställda i koncern med minst 25 arbetstagare rätt att utse arbetstagarledamöter i moderföretagets styrelse. Koncernbegreppet i LSA avviker från motsvarande begrepp i ABL endast på det sättet att koncern enligt LSA föreligger även om moderföretaget är ekonomisk förening och att utländska dotterföretag inte ingår i koncern enligt LSA. Skäl föreligger inte f. n. för en utvidgning av LSA:s koncernbegrepp till att gälla även de koncerner som avses i kommitténs delbetänkande. LSA:s regler om representation för de anställda i företagsledningarna tar ju endast sikte på aktiebolag och ekonomiska föreningar. En utvidgning av koncernbegreppet i LSA måste därför föregås av överväganden om i vilka ytterligare företagsformer de anställda bör ha representation i företagsledningen. I sitt nyssnämnda delbetänkande har kommittén visserligen föreslagit införande av lagregler om styrelse i större handelsbolag för att därigenom möjliggöra styrelserepresentation för de anställda. I stort sett faller emellertid frågan om i vilka fall de anställda bör vara representerade i företagsledningen utanför kommitténs uppdrag.

Såsom närmare redovisats i avsnitt 2.2.6 har lagen (1976:355) om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag samma uppbyggnad som LSA. Inte heller här finns skäl att utvidga koncernbegreppet med anledning av de koncerndefinitioner som kommittén föreslagit i sitt ovannämnda delbetänkande.

5.3 Koncernbegreppet i skatterätten

På flera av de områden inom skatterätten där ett koncernförhållande har betydelse gäller – eller föreslår företagsskatteberedningen skall gälla – ett särskilt kvalificerat koncernbegrepp. En förutsättning enligt gällande rätt för att ett öppet koncernbidrag skall behandlas som avdragsgill driftkostnad hos givaren och som skattepliktig intäkt hos mottagaren är sålunda, att moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna i det underordnade företaget. Undantag därifrån kräver särskild dispens av regeringen. För att överföring av fonder mellan koncernföretag enligt lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning skall kunna ske fordras att moderbolaget i direkt ägo har aktier motsvarande mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i ett eller flera dotterbolag. I detta avseende likartade regler finns i lagen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet, i lagen om avsättning till arbetsmiljöfond och i lagen om avsättning till särskild investeringsfond. Företagsskatteberedningen (SOU 1977:86 s. 575) har föreslagit att överföring av kommissionärsföretags resultat till kommittentföretaget skall godtas i beskattningshänseende endast om moderbolag har så stort aktieinnehav i dotterföretag att tvångsinlösen enligt ABL kan ske eller – om fråga är om systerföretag – det gemensamma moderbolaget äger aktier i de

båda dotterbolagen i motsvarande utsträckning. – Realisationsvinst som uppkommer när ett koncernföretag överlåter aktier eller andelar till ett annat företag inom samma koncern är under vissa förutsättningar undantagna från skatteplikt. Företagsskatteberedningen (a. a. s. 580) har föreslagit att detta undantag från skatteplikt endast skall gälla koncernförhållanden där det inbördes aktieinnehavet är så stort att tvångsinlösen enligt ABL kan ske.

Då fråga är om så kvalificerat koncernbegrepp som nu redovisats innefattas naturligtvis inte 50/50-bolaget under detta.

Som närmare redovisats i avsnitt 2.3.1, finns lagbestämmelser om beskattningen vid dolda vinstöverföringar i fråga om överföringar till utlandet och mellan kommuner. Enligt anvisningarna till 43 § 1 mom KL kräver reglerna om dolda vinstöverföringar till utlandet bl. a. att en näringsidkare direkt eller indirekt deltager i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital eller att samma personer direkt eller indirekt deltager i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital. Eftersom enligt det nu sagda fråga är om en betydligt lösligare ekonomisk gemenskap än den som skall föreligga för att man skall kunna tala om en koncern synes också här frågan om 50/50-bolagets hänförande till koncern sakna betydelse. I anvisningarna till 43 § 1 mom. KL stadgas emellertid dessutom att vid bedömningen av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttagas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen.

Det andra fallet då formell möjlighet föreligger att ingripa mot vinstöverföring genom prissättning är då vinstmedel överförs från ett företag i en kommun till ett företag i en annan kommun. I vissa fall kan då enligt 57 § 3 mom. KL s. k. återläggning av vinstöverföringen göras vid kommunalbeskattningen. Bestämmelsen gäller då transaktionen skett mellan "... näringsidkare, mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning)..."

Enligt punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL får bolag eller förening, som sålt lagertillgångar till utländskt dotterbolag för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick på utländsk marknad, göra avdrag för avsättning till internvinstkonto, om tillgångarna kvarligger osålda hos dotterbolaget vid utgången av moderföretagets beskattningsår.

Begreppet dotterbolag förekommer således utan närmare precisering på skatterättens område då det gäller dolda vinstöverföringar och internvinstreservering. Här får därför frågan betydelse, huruvida 50/50-bolag är koncernbolag. För ett bestämt ståndpunktstagande i detta sammanhang till den frågan fordras skatterättsliga överväganden som det torde ligga utanför kommitténs uppdrag att gå in på. Kommittén vill emellertid understryka att den delar företagsskatteberedningens uppfattning (a. a. s. 572) att det allmänt sett är en fördel om skattelagstiftningen direkt bygger på den systematik som finns i civilrätten. Kommittén vill också erinra om, *att* företagsskatteberedningen (a. a. s. 282) uttalat att man i regel får falla tillbaka på den koncerndefinition som används i ABL i de fall där definition av koncernbegreppet saknas inom skatterätten, *att* bestämmelserna om dolda vinstöverföringar och internvinstreservering, såvitt nu är i fråga, kom till under

giltighetstiden för 1944 års aktiebolagslag, *att* sistnämnda lag ej synes ha betraktat 50/50-bolag som koncernbolag, *att* koncernbegreppet ej diskuterades från skatterättslig synvinkel under förarbetena till ABL *samt att* kommittén kommer att föreslå att 50/50-bolag inte skall innefattas under det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet.

I sitt delbetänkande SOU 1978:67 har kommittén i redovisningssammanhang och vid sidan av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet föreslagit införande i lagstiftningen av ytterligare två koncernbegrepp, nämligen koncern med annat moderföretag än aktiebolag eller ekonomisk förening samt s. k. sidoordnad koncern. Huruvida den föreslagna nybildningen inom koncernredovisningsrättens område även bör leda till ny lagstiftning inom skatterätten, ligger det utanför kommitténs uppdrag att bedöma.

5.4 Koncernbegreppet i övrig lagstiftning

Lagen om förvärv av hyresfastighet m. m. gör, som närmare utvecklats i avsnitt 2.4.2, förvärv av hyresfastighet beroende av tillstånd av hyresnämnd. Tillståndsplikten omfattar också förvärv av aktie i fåmansaktiebolag eller andel i handelsbolag, om bolagets tillgångar uteslutande eller huvudsakligen utgörs av hyresfastigheter. För att lagen inte skall kunna kringgås genom koncernbildningar har särskilda bestämmelser om koncerner tagits upp i 9 § första stycket andra meningen nämnda lag. Som exempel på kringgående som annars skulle kunna inträffa nämns i lagens förarbeten (prop. 1975/76:33 s. 88) att ett aktiebolag före lagens ikraftträdande förvärvar aktiemajoriteten i ett annat bolag som äger hyresfastigheter. I den situationen kommer fastighetsöverlåtelser att kunna genomföras genom överlåtelse av aktierna i moderbolaget, som kanske inte redovisar annan tillgång än aktierna i dotterbolaget. Reglerna i 9 § första stycket andra meningen innebär att också förvärv av aktie eller andel i moderbolag kan bli tillståndspliktiga. Frågan om tillståndsplikt föreligger skall här bedömas bl. a. med hänsyn till koncernens totala innehav av hyresfastigheter.

Enligt kommitténs mening finns inte tillräckliga skäl att hänföra 50/50-bolag till koncernbolag då fråga är om koncern enligt lagen om förvärv av hyresfastighet m. m. Det exempel på kringgående av lagen som nämns i förarbetena synes förutsätta att moderbolaget har en positiv bestämmanderätt över dotterbolaget och därmed över fastigheterna i dotterbolaget. I annat fall kan ju den som vill komma över fastigheterna knappast göra det genom att förvärva aktierna i moderbolaget. – Av förarbetena till lagen om förvärv av hyresfastigheter m. m. framgår att lagen endast avser koncerner bestående av aktiebolag och handelsbolag. Ett införande i lagen av det sidoordnade koncernbegreppet synes inte öka möjligheterna att förhindra lagens kringgående. Skäl föreligger därför inte att i lagen om förvärv av hyresfastighet m. m. införa de koncernbegrepp som kommittén föreslagit i sitt delbetänkande SOU 1978:67.

Som nämnts i avsnitt 2.4.1 innehåller lagen om försäkringsrörelse koncernregler, däribland en koncerndefinition, som är anpassade efter 1944 års aktiebolagslag. Under hösten 1977 tillkallades en särskild utredare med

uppdrag att se över lagen om försäkringsrörelse. Enligt sina direktiv bör utredaren göra en fullständig genomgång av de associationsrättsliga bestämmelserna i den lagen. Kommittén saknar därför anledning att särskilt överväga frågan om 50/50-bolagets behandling då det gäller det försäkringsrättsliga koncernbegreppet.

Banklagsutredningen har i uppdrag att göra en översyn av banklagen och sparbankslagen. Enligt direktiven för banklagsutredningen avser justitiedepartementet att senare se över jordbrukskasserörelselagen. Lagstiftningen om ekonomiska föreningar är föremål för en översyn inom justitiedepartementet. Inte heller när det gäller de nu nämnda företagsformerna har kommittén därför anledning att särskilt överväga 50/50-bolagets behandling.

Som närmare utvecklats i avsnitt 2.4.3 har staten enligt lagen om styrelserepresentation för samhället i aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser rätt att utse en ledamot (offentlig styrelseledamot) och en suppleant i styrelsen för aktiebolag eller ekonomisk förening som har särskild betydelse från allmän synpunkt bl. a. genom att företaget har ägarinflytande i andra juridiska personer. Förarbetena till lagen (prop. 1975/76:166 s. 161) ger vid handen att det ägarinflytande som här avses kan vara betydligt svagare än det ägarinflytande som måste föreligga för att en koncern i ABL:s mening skall vara förhanden. Frågan om 50/50-bolag skall hänföras till koncernföretag saknar därför här betydelse.

5.5 Koncernbegreppet i kommitténs förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner

I avsnitt 3.1 har kommittén redogjort för koncerndefinitionerna i kommitténs förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner. Av den redogörelsen framgår att grunden för koncernreglerna i det nämnda lagförslaget överensstämmer med grunden för koncernredovisningsreglerna i ABL. Inte heller koncerndefinitionerna i förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner bör därför omfatta 50/50-bolag.

5.6 Lagändringar p.g.a. kommitténs ståndpunkt

Koncerndefinitionen i 1 kap. 2 § ABL har följande lydelse.

2 § Äger aktiebolag så många aktier eller andelar i svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Äger dotterföretag eller äger moderbolag och dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderbolaget.

Har aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av

dess verksamhet, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Fråga uppkommer nu om denna lagtext bör ändras med anledning av att kommittén funnit att 50/50-bolag och därmed jämställda företag inte skall räknas som koncernbolag.

I prop. 1977/78:41 s. 54 anförde lagrådet bl. a. följande.

Klart synes vara, att ordalydelsen i stadgandet, enligt vilken för fall som nu är aktuellt krävs, utom annat, "bestämmande inflytande", närmast ger vid handen, att bolag som ej på egen hand utan endast tillsammans med annat bolag kan besluta rörande det ägda företaget, ej blir moderbolag. Annat skulle gälla endast om man med uttrycket "bestämmande inflytande" kan avse även ett blott negativt bestämmande, dvs. möjlighet att utöva vetorätt. En sådan läsning av det ifrågavarande uttrycket måste i allt fall anses avvika från vedertaget språkbruk.

Kommittén delar lagrådets uppfattning om innebörden av uttrycket "bestämmande inflytande" enligt vedertaget språkbruk. Med hänsyn till vad som från föredragande statsrådets sida anfördes vid ABL:s tillkomst om 50/50-bolagets ställning, anser emellertid kommittén att det nu erfordras ett tillägg i lagtexten för att utmärka att 50/50-bolag och därmed jämställda företag i fortsättningen inte skall betraktas som koncernföretag. Tillägget kan ske i den formen att till 1 kap. 2 § andra stycket ABL fogas följande mening.

Ett bestämmande inflytande skall inte anses föreligga, om aktiebolaget, utan att äga aktier eller andelar i den omfattning som sägs i första stycket, endast tillsammans med annan kan besluta rörande den juridiska personens angelägenheter.

Som utvecklats i avsnitt 5.2.1 anser kommittén att 50/50-bolagssituationen bör jämställas med koncernförhållande då fråga är om anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen. Lagtekniskt kan ett jämställande av 50/50-bolagssituationen med koncernförhållande vid tillämpning av anställningsskyddslagen lämpligen genomföras på följande sätt. I 4 § anställningsskyddslagen införs ett nytt andra stycke med denna lydelse.

Vad som anges i första stycket om koncern är tillämpligt även på den samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter.

Den föreslagna bestämmelsen i anställningsskyddslagen avser således sådana fall där det underordnade företaget ägs av två delägare och dessa två delägare endast gemensamt kan besluta i det underordnade företagets angelägenheter. Genom kravet på att delägarna inte skall vara flera än två uppfylls i detta sammanhang rimliga krav på gemenskap mellan det överordnade och det underordnade företaget. Bestämmelsen tar först och främst sikte på den situationen att de två överordnade företagen äger hälften var av det underordnade företaget. Bestämmelsen avser emellertid också det fallet att de två delägarna äger olika stora andelar i det underordnade företaget men genom avtal förbundit sig att endast gemensamt besluta rörande det

sistnämnda företagets angelägenheter.

I 3 § studieledighetslagen och 31 § semesterlagen bör göras motsvarande ändring som nu föreslagits i fråga om 4 § anställningsskyddslagen. I föräldraledighetslagen hänvisas vid beräkning av anställningstid till 4 § anställningsskyddslagen. Ändring i föräldraledighetslagen behöver därför inte göras.

Kommittén har ansett att 50/50-bolag inte bör hänföras till koncernbolag då det gäller LSA eller lagen om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag. Denna ståndpunkt kräver ingen lagändring, eftersom de nu nämnda lagarna hänvisar till ABL:s koncernbegrepp (3 § andra stycket LSA och 2 § andra stycket lagen om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag).

Som framhållits i avsnitt 5.2.1 förordar kommittén att mera djupgående undersökningar av vilket koncernbegrepp som på sikt är lämpligast inom arbetsrätten får äga rum inom särskilda arbetsrättsliga utredningar. Kommitténs lösning av frågan om koncernbegreppets utformning inom arbetsrätten bör därför inte uppfattas som definitiv. Något förtydligande av koncernbegreppet i den arbetsrättsliga lagstiftningen med anledning av de koncerndefinitioner som kommitténs förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner innehåller vill kommittén därför inte föreslå. Begreppet koncern i den arbetsrättsliga lagstiftningen kan mycket väl i fortsättningen liksom hittills få betyda vad som i det allmänna språkbruket är en koncern. Vägledande för tolkningen av koncernbegreppet blir dels 1 kap. 2 § ABL och dels, i enlighet med vad som utvecklats i avsnitt 5.2.2, koncerndefinitionerna i kommitténs förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner, om detta förslag genomförs. Ett särskilt skäl till att avstå från en ytterligare precisering av koncernbegreppet i den arbetsrättsliga lagstiftningen ligger i att en sådan precisering kan bli ganska otymplig och tyngande i lagtexten.

3 kap. 1 och 12 §§ kommitténs förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner innehåller koncerndefinitioner. Koncerndefinitionen i 3 kap. 1 § avviker från den i ABL endast på det sättet att det i 3 kap. 1 § anges att moderföretaget skall vara antingen enskild näringsidkare med skyldighet att upprätta årsbokslut eller också annan bokföringspliktig juridisk person än aktiebolag eller ekonomisk förening. Har fysisk eller juridisk person, som inte är skyldig att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen, under sin gemensamma ledning och ett bestämmande inflytande över två eller flera juridiska personer bildar dessa enligt definitionen i 3 kap. 12 § en sidoordnad koncern. Om de föreslagna definitionerna leder till lagstiftning, anser kommittén att definitionerna bör kompletteras med tillägg som utvisar att 50/50-bolag och därmed jämställda företag inte skall betraktas som koncernföretag. Förslagsvis kan därvid till 3 kap. 1 § andra stycket fogas följande mening.

Ett bestämmande inflytande skall inte anses föreligga, om handelsbolaget, utan att äga aktier eller andelar i den omfattning som sägs i första stycket, endast tillsammans med annan kan besluta rörande den juridiska personens angelägenheter.

Till 3 kap. 12 § andra stycket kan enligt kommitténs uppfattning fogas följande mening.

Ett bestämmande inflytande över juridisk person skall inte anses föreligga, om den fysiska personen, utan att äga så många aktier eller andelar i den juridiska personen att

han har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i denna, endast tillsammans med annan kan besluta rörande den juridiska personens angelägenheter.

Kommittén anser att det är lämpligt att de nu föreslagna lagändringarna får träda i kraft samtidigt som den i SOU 1978:67 föreslagna lagen om årsredovisning, revision och koncerner.

Kommittén utgår från den principiella grundsatsen att nya materiella rättsregler normalt äger giltighet endast beträffande sådana förhållanden som uppkommit efter reglernas ikraftträdande. Emellertid är det, som också framhållits i prop. 1975:103 s. 713, uppenbart olämpligt att ha olika lagregler för skilda bolag beroende på vid vilken tidpunkt bolaget i fråga bildats. Detsamma gäller enligt kommitténs uppfattning då fråga är om koncerner. I övergångsbestämmelser till den föreslagna ändringen i 1 kap. 2 § ABL bör därför föreskrivas att lagändringen även gäller koncern som bildats enligt äldre lag.

I LSA och i lagen om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag hänvisas till ABL:s koncernbegrepp. Som utvecklats i avsnitt 5.2.1 anser kommittén att 50/50-bolag inte heller skall räknas som koncernföretag då fråga är om tillämpning av lagstiftningen om styrelserepresentation. Det är dock inte kommitténs avsikt att därigenom föranleda någon inskränkning av nu faktiskt inrättad arbetstagarrepresentation. I övergångsbestämmelse till den föreslagna ändringen i 1 kap. 2 § andra stycket ABL bör därför föreskrivas följande.

Styrelserepresentation för anställda som förekommer vid denna lags ikraftträdande inskränks inte genom lagen.

Övergångsbestämmelsen skyddar inrättad styrelserepresentation och innebär alltså att sådan styrelserepresentation skall få fortsätta att förekomma även om mandattider löper ut för individuella arbetstagarrepresentanter eller personbyten eljest sker bland dem.

II Intresseföretag

6 Begreppet intresseföretag

Enligt tilläggsdirektiven "bör, som riksdagen har framhållit, de problem uppmärksammas som är förknippade med företag som utan att vara dotterföretag är på något sätt associerade med ett aktiebolag. Vid utredningsarbetet bör kommittén beakta den utveckling som på internationell basis försiggår i fråga om redovisning såväl av koncernföretag som av andra associerade företag."

Hänvisningen i dessa direktiv till vad riksdagen har framhållit hänför sig till lagutskottets uttalande (LU 1977/78:8, s. 25) att "vid översynen bör vidare uppmärksamhet ägnas åt de särskilda problem från redovisnings- och informationssynpunkt som är förknippade med sådana företagsbildningar som brukar benämnas intressebolag eller associerade bolag".

Varken i direktiven eller i lagutskottets uttalande har närmare definierats vilka grupper av företag, som avsetts inbegripna under beteckningen "intressebolag" eller "associerade företag". Företag som står i sådant förhållande till varandra, att de bildar en "sidoordnad koncern", och behovet av koncernredovisning för på så sätt associerade företag har kommittén behandlat i sitt delbetänkande "Nya bolagsregler m. m.", SOU 1978:67. I övrigt synes kommittén ha anledning att ta upp frågan om redovisning av och insyn i sådana fall, där ett företag – eller, om detta är moderföretag i en koncern, koncernens företag tillsammans – äger betydande andel i ett annat företag utan att dock andelen är så stor att detta företag utgör dotterföretag.

Inom näringslivet betecknas på så sätt ägda företag i allmänhet med termen "intressebolag". Eftersom ett företag av detta slag även kan ha annan organisationsform än bolagets, använder kommittén i fortsättningen termen *intresseföretag*.

Avgörande för om ett företag skall anses som intresseföretag i förhållande till ett annat företag eller koncern är enligt både svensk och internationell uppfattning den andel av företaget (rösträttsandel eller kapitalandel), som det andra företaget eller den andra koncernen äger. Den övre gränsen är bestämd av att företaget ej är dotterföretag. Om alla aktier eller andelar i företaget har samma rösträtt, ligger då gränsen vid en femtioprocentig kapitalandel. Med kommitténs inställning till 50/50-bolagen, nämligen att dessa icke skall anses som dotterföretag, följer att de i stället hos ägarbolagen får betraktas som intresseföretag. Om aktierna eller andelarna i ett företag har olika rösträtt, kan ett annat företag äga mer än 50 % av dess kapital utan att det blir dotterföretag, eftersom det är rösträttsmajoriteten som är avgörande för

koncernbegreppet. Den övre gränsen för kapitalandel i ett intresseföretag kan sålunda ligga högre än vid 50 %.

Den undre gränsen för att ett företag skall anses utgöra intressebolag är icke lika enkelt bestämd. Som exempel på auktoritativa internationella uttalanden i denna fråga kan återges följande definitioner.

1. International Accounting Standards Committee – en internationell kommitté bildad av revisorsorganisationer i ett stort antal länder – har i sin International Accounting Standard (IAS 3) om koncernredovisning, utgiven 1976, definierat ett intressebolag ("an associated company") som ett bolag vilket icke är dotterbolag men vari

a) det aktieägande företagets andel av rösträtten är betydande,
b) det aktieägande företaget kan utöva ett väsentligt inflytande över riktlinjerna för dess finansiering och verksamhet, och
c) det aktieägande företaget avser att behålla sitt intresse såsom en långfristig investering.

2. I det inom EG under år 1978 utfärdade fjärde bolagsrättsliga direktivet, vilket behandlar årsredovisningar, förutsätts för att ett intresseföretagsförhållande skall anses föreligga, att en varaktig förbindelse mellan företagen är avsedd. Ett sådant förhållande presumeras föreligga, om man äger en andel i företagets kapital som överstiger en gräns, som av medlemsstaterna får sättas vid högst 20 % (artikel 17 i direktivet).

Det enda svenska uttalandet i denna gränsdragningsfråga har gjorts av Sveriges Finansanalytikers Förening i dess skrift "Definition och beräkning av resultat per aktie" (utgiven första gången under 1972). Efter att ha nämnt att 20 % är en vanlig gräns i andra länder anger denna skrift 25 % som en för svenska förhållanden naturlig gränsdragning. Man har därvid anslutit till en bestämmelse i anvisningarna till 54 § KL enligt vilken aktier eller andelar som ett aktiebolag eller en ekonomisk förening äger i annat bolag eller annan förening icke anses innehavda i kapitalplaceringssyfte, om de representerar minst 25 % av röstetalet i bolaget resp. föreningen.[1] Denna gräns nedåt är emellertid icke absolut. Även mindre innehav kan under vissa förutsättningar accepteras som icke ägda i kapitalplaceringssyfte.

I svensk praxis är den undre gränsen för medräknande av företag som intresseföretag växlande. Ekon. dr. Lennart Eriksson har i en studie "Intresseföretagen i koncernredovisningen"[2] av praxis i årsredovisningar för 1976 konstaterat att av de relativt få av de studerade företagen med intresseföretagsinnehav, som angivit en procentuell gräns (röstandel eller ekonomisk andel) för medtagande av ett företag som intresseföretag, hade ungefär hälften satt gränsen vid 20 % och hälften vid 25 %.

Informationsbehovet rörande intresseföretag är främst koncentrerat till den ekonomiska betydelsen för det andelsägande företaget av dess intresseföretagsinnehav, varför det i första hand synes riktigt att anknyta en gränsdragning för begreppet till andelen i kapitalet, såsom skett i EG:s ovannämnda direktiv. Emellertid kan, då aktiebolag utfärdat aktier med olika stor rösträtt, situationer förekomma där ett annat företag, genom innehav av aktier med den större rösträtten, kan utöva ett betydande inflytande i bolaget utan att andelen i kapitalet behöver vara stor.

[1] Företagsskatteberedningen har i sitt betänkande "Beskattning av företag", SOU 1977:86, föreslagit att denna regel skall kompletteras, så att presumtionen gäller om innehavet är minst 25 % av röstetalet och dessutom minst 25 % av samtliga aktier resp. andelar.

[2] Publicerad i "Redovisning i Göteborg, en vänbok till Sandor Asztély", Borås 1977.

Kommittén anser att insynsintresset i sådana situationer motiverar att även andelen i rösträtten beaktas vid gränsdragningen för begreppet intresseföretag.

Kommittén finner det vidare rimligt att för svensk del anknyta till den internationellt mest vedertagna procentuella undergränsen om 20 %.

Kommittén har för den fortsatta diskussionen funnit det lämpligt att arbeta med följande definition: Ett företag är intresseföretag till ett annat företag om det icke är dotterföretag till detta företag men detta eller den koncern, vari det är moderföretag, äger en andel av företagets kapital eller av rösträtten i företaget som uppgår till minst 20 %. Innehavet av aktierna eller andelarna förutsättes vidare representera en varaktig förbindelse mellan företagen.

7 Redovisningsproblem med intresseföretag

7.1 Förekomsten av intresseföretag

I ekon. dr. Lennart Erikssons ovan nämnda studie, som omfattade börsregistrerade bolag och bolag vars aktier noterades på fondhandlarlistan, ingick en undersökning av förekomsten av intresseföretag. Enligt denna hade minst två tredjedelar av de nämnda bolagen ett eller flera intresseföretag, varvid som sådana medräknats företag som ägdes till 20 % eller mer (röstandel eller ekonomisk andel) och icke var dotterföretag. Det bör dock beaktas att i studien synes ha medtagits intresseföretag av alla storleksordningar och alltså även sådana med mycket ringa storlek i förhållande till ägarbolaget, varför det angivna resultatet kan ge ett överdrivet intryck av intresseföretagens ekonomiska betydelse. Otvivelaktigt visar den dock att intresseföretagsförhållanden icke är ovanliga. De förekommer på många håll utanför den grupp av bolag, som ingick i Erikssons studie. Det är kommitténs uppfattning att utvecklingen under senare år inom näringslivet tenderat att öka antalet intresseföretagsförhållanden.

7.2 Redovisningsproblemen, allmänt

De informationsproblem som uppkommer vid intresseföretagsförhållanden hänför sig till det ägande företaget och dess redovisning.

I internationell redovisning förekommer två huvudmetoder för redovisning av aktier och andelar i dotterföretag och intresseföretag. Den ena metoden kan lämpligen kallas anskaffningskostnadsmetoden, den andra är i de flesta länder känd endast under sin engelskspråkiga beteckning, "the equity method", men skulle på svenska kunna kallas kapitalandelsmetoden. Denna andra metod är icke tillämpad i Sverige (några enstaka undantag, enbart avseende koncernredovisningar, skall nämnas senare) och strider mot gällande svenska bokföringslags bestämmelser. Den kommer att behandlas i ett senare avsnitt (7.3).

Den i Sverige använda anskaffningskostnadsmetoden är inskriven i de regler, som bestämmer värderingen av aktier och andelar som är anläggningstillgångar, och som återfinns i 15 § bokföringslagen.

Vid anskaffningskostnadsmetoden redovisas vid anskaffning av sådana aktier och andelar deras anskaffningskostnad för företaget. Denna kostnad

kommer även fortsättningsvis att användas som bokfört värde på tillgången såvida icke nedskrivning eller uppskrivning sker. Nedskrivningen kan vara erforderlig i enlighet med bestämmelsen i bokföringslagens 15 § tredje stycket: "Har värdet på anläggningstillgång varaktigt gått ned, skall nedskrivning ske med det engångsbelopp som kan anses erforderligt enligt god redovisningssed." En nedskrivning kan också göras frivilligt, som en ren konsolideringsåtgärd. Uppskrivning av aktierna eller andelarna är en mera extraordinär åtgärd. Den får ske med iakttagande av reglerna i 15 § fjärde stycket bokföringslagen, om tillgången har ett bestående värde som väsentligt överstiger det tidigare redovisade värdet.

Vid redovisning enligt anskaffningskostnadsmetoden upptar det ägande företaget som intäkt av aktier eller andelar i dotter- och intresseföretag den utdelning som erhålles från dessa. När det gäller intresseföretag redovisas utdelningen det år den förfaller till betalning. Som kostnad, hänförlig till dessa tillgångar, kan förekomma nedskrivning enligt vad ovan sagts. Dessa uppgifter i resultaträkningen samt uppgiften i balansräkningen om aktie- eller andelsinnehavet (antal, nominella belopp och värde i balansräkningen) är de enda uppgifter som med iakttagande av gällande lagregler behöver lämnas om ett intresseföretagsinnehav. I aktiebolag kan dock tillkomma viss ytterligare uppgiftsplikt på grund av regeln i 11 kap. 9 § ABL rörande upplysningar i förvaltningsberättelsen om "sådana för bedömningen av bolagets verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning ej skall lämnas i resultaträkning och balansräkning". Denna bestämmelse kan kräva viss redogörelse för viktigare omständigheter berörande för ägarbolaget väsentliga intresseföretagsinnehav.

Beträffande de i föregående stycke angivna förhållandena föreligger stor likhet mellan redovisningen i ett företag för andel i dotterföretag och motsvarande i intresseföretag, dock skall vissa belopp avseende dotterföretag enligt ABL redovisas separat. Ändock föreligger stor skillnad mellan dotterföretag och intresseföretag i fråga om den information som totalt skall lämnas. Dotterföretagen skall medtagas i koncernredovisningen, och genom denna kommer sammanfattande upplysningar om dotterföretagens resultat, kapital och övriga förhållanden direkt till synes.

Motsvarande gäller icke ett innehav av andel i intresseföretag. Ett intresseföretag kan gå med vinst och den vinstandel som faller på delägaren kan vara betydande, men denna vinstandel redovisas icke hos ägaren, såvida den icke leder till vinstutdelning, vilken i så fall dessutom redovisas först vid en senare tidpunkt. På motsvarande sätt kan intresseföretaget lida förluster, utan att detta redovisas hos delägaren. Denne kan nämligen ha ett så lågt redovisat värde på intresseföretagsandelen att även med beaktande av förlusten något nedskrivningsbehov ej föreligger.

Det ytterligare informationsbehov, kring vilket i svensk praxis intresset främst varit koncentrerat, gäller upplysning om ägarens andel i intresseföretags vinster och förluster, alltså redovisning av resultatandelar. Denna redovisning har ansetts ge ett avsevärt bättre uttryck för det ekonomiska utfallet av engagemanget i ett intresseföretag än den upplysning som kan erhållas från redovisningen av utdelningar och eventuella nedskrivningar. En redovisning av resultatandelar bildar också en parallell till den redovisning för dotterföretags resultat som ligger i koncernredovisningen. Önskemålet om

redovisning av resultatandelar har i Sverige främst framförts av finansanalytikerna, och i Sveriges Finansanalytikers Förenings ovan nämnda skrift "Definition och beräkning av resultat per aktie" anges att enligt föreningens uppfattning det beräknade resultatet per aktie beträffande intresseföretag bör baseras på resultatandelar i dessa, icke på utdelningarna från dem.

Ett annat önskemål om information, icke så ofta framfört som det föregående, gäller upplysning om det kapital hos intresseföretaget, som faller på delägarens andel. Denna information kan ställas mot det redovisade värdet av andelen i delägarens balansräkning och därigenom ge viss upplysning om förefintligheten av en eventuell, eljest dold reserv i andelsinnehavet.

Önskemålen om en mera upplysande redovisning för företags innehav av andelar i intresseföretag och då särskilt för resultatandelarna har lett till en frivillig utveckling i svensk praxis under i stort sett de senaste tio åren. Därvid har olika redovisningssätt prövats. Vissa av dessa ansluter till "the equity method", varför en redogörelse för denna metod lämpligen bör lämnas, innan nuvarande svenska praxis beskrivs.

7.3 The equity method (kapitalandelsmetoden)

"The equity method" är en metod för redovisning av aktier och andelar i dotter- och intresseföretag, som klart avviker från anskaffningskostnadsmetoden. Metoden har ursprungligen utvecklats i USA men har senare spritt sig till andra länder. Även i icke engelskspråkiga länder användes i allmänhet den engelska termen för metoden. Ordet "equity" avser i detta sammanhang det egna kapitalet – i dotter- eller intresseföretaget – och en svensk översättning skulle då lämpligen kunna vara "kapitalandelsmetoden".

Ursprungligen användes metoden endast vid redovisning för aktier och andelar i dotterföretag, och en redogörelse för hur den fungerar kan lämpligen först exemplifieras med ett helägt dotterbolag. Den grundläggande metodiken bygger på att det redovisade värdet hos moderbolaget för aktierna i dotterbolaget ökas resp. minskas i samma mån som det egna kapitalet i dotterbolaget ändras. Initialt bokförs aktierna till anskaffningskostnad. Om dotterbolaget visar nettovinst under ett år, ökas i moderbolagets bokslut för samma år det redovisade aktievärdet med samma belopp och moderbolaget redovisar denna ökning av aktievärdet som en intäkt. När dotterbolaget redovisar förlust, reduceras aktievärdet i moderbolagets balansräkning för samma år med förlusten och detta redovisar moderbolaget som en kostnad. Vinster och förluster i dotterbolaget kommer sålunda med denna metod att direkt redovisas in i moderbolagets resultat. Vinstutdelning från dotterbolaget kan då å andra sidan icke redovisas som intäkt utan bokföres som ett kapitaluttag ur dotterbolaget genom att aktiernas redovisade värde minskas. Följande sifferexempel illustrerar tekniken (balansdag i moder- och dotterbolag antages vara den 31 december).

År		
1	Anskaffning av aktier	100 000
	Dotterbolagets vinst år 1	5 000
	Moderbolagets bokförda värde av aktierna vid utgången av år 1	105 000
2	Dotterbolagets vinst år 2	15 000
	Moderbolagets bokförda värde av aktierna vid utgången av år 2	120 000
3	Utdelning från dotterbolaget	–10 000
		110 000
	Dotterbolagets förlust år 3	–20 000
	Moderbolagets bokförda värde av aktierna vid utgången av år 3	90 000

Om dotterbolaget ej grundats av moderbolaget utan aktierna har inköpts från annan, kan vissa ytterligare moment tillkomma till denna grundläggande metodik. För att moderbolaget ej skall visa annat värde på det från dotterbolaget emanerande resultatet än vad som redovisas i koncernredovisningen, måste vissa justeringar av samma typ som görs i koncernredovisningen införas. Om vi antar att i ovanstående exempel anskaffningskostnaden för aktierna inkluderar ett hos dotterbolaget icke redovisat goodwillvärde på 10 000, och detta goodwillvärde anses böra koncernmässigt avskrivas på 10 år, alltså med 1 000 per år, skall också motsvarande justering ske i aktievärderingen hos moderbolaget. År 1 skulle sålunda moderbolaget i exemplet endast redovisa 4 000 som intäkt (dotterbolagets vinst 5 000, minskad med goodwillavskrivning 1 000) och det bokförda värdet av aktierna vid slutet av år 1 skulle bli 104 000 osv. Även justeringar för internvinst inom koncernen och internvinstens förändring mellan åren kan behöva inläggas i beräkningen.

När ett dotterbolag icke är helägt kommer givetvis endast den resultatandel som faller på moderbolaget att ingå i detta bolags resultat.

Som framgår av denna redogörelse kommer i princip vid denna metod moderbolagets årsresultat att sammanfalla med koncernens årsresultat. Redovisning enligt the equity method kan ursprungligen ha tjänat som ett alternativ till en fullständig koncernresultaträkning.

Fram till 1950-talet synes the equity method praktiskt taget enbart ha använts för redovisning av aktier och andelar i dotterföretag. I USA började man emellertid efter hand att övergå till att tillämpa den även på aktier och andelar i intresseföretag. Tekniken blev då identisk med den som användes vid icke helägda dotterföretag. Genom ett uttalande år 1966 (APB Opinion No. 10) av den till den amerikanska revisorsorganisationen anknutna redovisningsnämnden (Accounting Principles Board) gjordes the equity method obligatorisk för redovisning av andelar i intresseföretag. Därvid definierades dessa som sådana icke-dotterbolag, vari delägaren i fråga kunde utöva ett väsentligt inflytande, och denna förutsättning presumerades föreligga om man hade en röstandel av minst 20 %.

Användning av the equity method för redovisning av intresseföretag

förekommer förutom i USA även i vissa andra länder, bl. a. Storbritannien.

I sin International Accounting Standard (IAS 3) om koncernredovisning har International Accounting Standards Committee uttalat att redovisningen för investeringar i intresseföretag (associated companies) bör följa the equity method. Uttalandet gäller endast koncernredovisningar.

Ett annat uttalande av internationell karaktär återfinns i artikel 59 i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv. Där sägs, att "i avvaktan på en senare koordinering medlemsstaterna kan tillåta att investeringar i intresseföretag får värderas enligt the equity method", om vissa angivna förutsättningar uppfylls. Bland dessa förutsättningar ingår att skillnaden mellan aktiernas/andelarnas värde enligt the equity method och deras anskaffningskostnad anges, att resultatandelarna visas som separata poster i resultaträkningen, och att om den ackumulerade summan av nettovinstandelar som redovisats in i ägarföretagets resultaträkning överstiger utdelningar som erhållits eller skall erhållas enligt avtal eller fattade beslut skall detta överskjutande belopp upptagas som en icke utdelningsbar reserv (med svensk terminologi: upptagas som bundet eget kapital).

Fjärde direktivets bestämmelse visar att enighet om tillämpning av the equity method på intresseföretagsinnehav icke föreligger mellan medlemsstaterna i EG. Vidare pekar bestämmelsen på en av de mera vägande invändningarna mot the equity method, nämligen att det vid denna metods tillämpning i ägarföretagets årsresultat intages belopp som icke kan anses realiserade, eftersom ägarbolaget icke har makt att ensamt besluta om utdelning. Det är detta som föranlett kravet på särskild reservering av sådana, icke genom utdelning realiserade, vinster.

En tillämpning av the equity method i Sverige förhindras för närvarande av reglerna i bokföringslagen. Att upptaga ett förhöjt värde på andelen i ett intresseföretag med anledning av vinst redovisad i detta företag och att föra höjningen till årsresultatet måste anses strida mot bokföringslagens förbud mot att uppskriva anläggningstillgångar (annat än i speciella fall, där betydande övervärde föreligger och då uppskrivningen i varje fall ej får tillföras årsresultatet).

7.4 Redovisningen för intresseföretagsandelar i svensk praxis

Kommittén har icke ansett sig behöva företaga en egen undersökning av svensk praxis på området, eftersom den kunnat utnyttja den grundliga studie som gjorts av ekon. dr. Lennart Eriksson och nämnts ovan. Denna studie avser årsredovisningarna för år 1976 i de bolag, vars aktier är börs- eller fondhandlarnoterade, sammanlagt 125 aktiebolag. Erikssons undersökning är begränsad till koncernredovisningarna, vilken begränsning var naturlig i detta material, där alla utom 5 bolag hade dotterföretag. I företag som har att avge koncernredovisning är det naturligt att knyta redovisningen av intresseföretagsförhållanden till koncernredovisningen. För fullständighetens skull skall emellertid påpekas, att när ett företag utan dotterföretag äger

andel i intresseföretag, frågan om redovisningen för detta gäller icke en koncernredovisning utan ett enskilt företags – ägarföretagets – årsredovisning.

Erikssons undersökning är också i huvudsak begränsad till resultatredovisningen. De kompletterande uppgifter om kapitalandelar i intressebolag, som förekommer i enstaka årsredovisningar har ej undersökts av Eriksson. Om denna teknik har kommittén genom sina sakkunniga införskaffat kompletterande upplysningar.

Sammanfattningsvis framgår följande av Erikssons studie.

a) En mycket snabb utveckling av intresseföretagsredovisning har skett under åren 1972–1976.
b) Trots detta synes endast omkring en fjärdedel av de i Erikssons material ingående bolag, som innehade intresseföretag, ha på ett eller annat sätt redovisat resultatandelar 1976 eller åtminstone då beräknat ett korrigerat koncernresultat, vari intresseföretagen ingick med resultatandelar i stället för utdelningar. Denna låga andel kan dock icke utan vidare ses som uttryck för en otillfredsställande situation. Det måste beaktas att säkerligen flertalet av de övriga bolagen endast hade intresseföretag av förhållandevis ringa storlek.
c) En betydande splittring på olika förfaranden förelåg.

Dessa varierande förfaranden kan i stora drag klassificeras på följande sätt.

1. Partiell användning av the equity method.
2. Medtagande av andel i intresseföretags resultaträkningar genom s. k. "klyvningsmetod".
3. Intagande av resultatandelar i intresseföretag på viss nivå i resultaträkningen med återföring längre ned i denna.
4. Intagande av parentetiska uppgifter på olika nivåer i resultaträkningen om resultat inkl. resultatandelar i intresseföretag.
5. Förutom den officiella koncernresultaträkningen publiceras en – ofta starkt sammandragen – koncernresultaträkning justerad för resultatandelar i intresseföretag.
6. Resultatandelar i intresseföretag beaktas endast vid uträkning av vinst per aktie. I vissa fall redovisas dock denna uträkning i detalj, varvid resultatandelar i intresseföretag anges som en separat post.

Dessa förfaranden skall nu närmare beskrivas, och i anslutning härtill lämnar kommittén vissa kommentarer om respektive metoders lämplighet.

1. Några få företag har infört the equity method, sålunda såväl för resultatredovisningen som vid värderingen i balansräkningen, dock endast för intresseföretag och endast i koncernredovisningen. Detta förfarande strider noga räknat mot gällande lagbestämmelser, eftersom koncernredovisningen skall bygga på koncernföretagens redovisningar och moderbolagets balansräkning i fråga om värdering av aktier måste följa bokföringslagens, på anskaffningskostnadsmetoden byggande bestämmelser. Till frågan om lämpligheten över huvud taget att införa the equity method i Sverige återkommer kommittén i det följande (avsnitt 7.5).

2. I ett par fall förekommer att man upprättat koncernredovisningshandlingar enligt s. k. "klyvningsmetod" och därvid medtagit även intresseföretag. Denna metod innebär att om man t. ex. äger 60 % i ett dotterföretag och 25 % i ett intresseföretag intages i koncernredovisningen 60 % av dotterföretagets och 25 % av intresseföretagets resultaträknings- och balansräkningsposter i motsvarande koncernredovisningshandlingar. Koncernens omsättningssumma innefattar sålunda 60 % resp. 25 % av de nämnda företagens omsättning, och koncernens kassabehållning inbegriper motsvarande procenttal av de delägda företagens kassor. Av de nämnda fallen har man i det ena genomfört klyvningsmetoden i både koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. I det andra fallet är endast koncernens resultaträkning byggd på klyvningsmetoden och detta endast fram till posten "resultat före bokslutsdispositioner och skatt", varefter det icke utdelade årsresultatet i intresseföretagen återföres. Klyvningsmetoden har inget stöd i vare sig inhemsk eller utländsk lagstiftning eller allmän praxis. Den har starkt kritiserats för att dess redovisning avser en fingerad koncern, sammansatt av delar av olika företag, icke den faktiska koncern som består av moderföretaget och dess dotterföretag. Den innebär ingen lämplig lösning av frågan om redovisning för intresseföretagsinnehav.

3. Ett mindre antal (i Erikssons material fyra) bolag har löst frågan på så sätt att man i koncernresultaträkningen intagit som en särskild och medräknad post, i allmänhet insatt bland finansiella intäkter och kostnader, "ej utdelad resultatandel i intresseföretag" eller alternativt sammanslagit denna med utdelningen från samma företag till en post "resultatandelar i intresseföretag". På detta sätt medräknas resultatandelarna i koncernresultaträkningens mellansummor ned till "resultat före bokslutsdispositioner och skatt", dvs. i den eller de mellansummor som bildar underlag för uträkning av s. k. "resultat per aktie". (Vid denna uträkning medtages ej bokslutsdispositioner och den faktiska skattebelastningen. I stället beräknas i princip den skatt som skulle utgått om bokslutsdispositionerna icke gjorts.) I samtliga dessa fall återföres sedan under "bokslutsdispositioner m. m." den ej utdelade resultatandelen, varigenom nettovinsten överensstämmer med den konventionella och med den lagstadgade värderingen av aktierna eller andelarna enligt anskaffningskostnadsmetoden. Metoden är elegant men för den icke särskilt redovisningskunnige läsaren troligen svår att förstå genom införandet av en post som senare återföres. Om återföringen upptages som bokslutsdisposition, vilket den egentligen icke är, urholkas också sistnämnda begrepp.

4. Den fjärde metoden skiljer sig från den föregående genom att den ej utdelade resultatandelen i intresseföretag icke intages som ett i resultaträkningen medräknat belopp utan i stället ingår i parentetiskt ("inom linjen") angivna belopp på olika nivåer av koncernresultaträkningen. Man har därvid möjlighet att samtidigt lösa ett annat redovisningsproblem, nämligen att på dessa nivåer ange minoritetens i icke helägda dotterbolag andel i resp. resultatbelopp. Ett utmärkt exempel på denna teknik från en i Erikssons material icke ingående grupp av bolag är redovisningen i koncernresultaträkningarna inom Axel Johnson-gruppen för år 1977. Dessa upptar omedelbart efter två av koncernresultaträkningens delsummor, nämligen dels "resultat efter finansiella intäkter och kostnader", dels "resultat före

bokslutsdispositioner och skatt", vilka delsummor uträknats på konventionellt sätt, en inom parentes inskjuten upplysning "Motsvarande resultat exkl. minoritetsandelar men inkl. resultatandelar i intressebolag". Kommittén finner att denna teknik har samma upplysningsvärde som den närmast föregående metoden – i koncerner med icke helägda dotterföretag t. o. m. ett högre värde – utan att äga dess nackdelar. Om det skulle anses finnas ett behov att få upplysning om enbart effekten av ett medtagande av den ej utdelade resultatandelen i intresseföretag, kan även denna upplysning lämnas på samma sätt.

5. Enligt Eriksson presenterar ett mindre antal bolag förutom en konventionell koncernresultaträkning, vari intresseföretag endast är representerade genom sin utdelning, i not eller kommentar till koncernredovisningen en justerad resultaträkning, som även innefattar resultatandelar i intresseföretag. Även andra omredigeringar torde i allmänhet vara gjorda i dessa pro forma koncernresultaträkningar. Ett av Eriksson omnämnt speciellt fall är ASEA. Detta bolag har intressebolagsandelar i bl. a. fyra börsbolag, men publicerar sin årsredovisning tidigare på året än intresseföretagen. I årsredovisningen kan därför ej uppgift lämnas om resultatet för året inkl. ej utdelade resultatandelar i intressebolagen. Detta sker i stället genom att ASEA vid bolagsstämman offentliggör en koncernresultaträkning pro forma. Resultatandelarna i intresseföretag är där medtagna och uppdelade på två poster, nämligen dels andel i deras ordinära resultat, dels andel i nettot av deras extraordinära intäkter och kostnader. Det är emellertid den i årsredovisningen ingående koncernresultaträkningen som framlägges för fastställande av bolagsstämman. Den nu beskrivna tekniken med pro forma uprättade koncernresultaträkningar innehållande kompletteringar beträffande intressebolagen utgör en acceptabel lösning av det redovisningsproblem som här diskuteras. Några särskilda fördelar i förhållande till den närmast förut beskrivna metoden synes ej föreligga. Fallet ASEA pekar på det förhållandet att om krav fastställes på att viss redovisning skall lämnas för intresseföretagsinnehav, t. ex. av resultatandelar, i årsredovisningen denna måste komma att bli framlagd senare än nu av vissa företag som, ehuru själva färdiga med sina års- och koncernredovisningar i övrigt, måste invänta uppgifter ur intresseföretags bokslut.

6. Av de företag i Erikssons material som på ett eller annat sätt beaktat resultatandelar i intresseföretag i sin redovisning, utgjordes den största gruppen av de bolag, som endast gjort detta vid beräkningen av resultat per aktie. (Något lagstadgat eller annat direkt gällande krav på att en uppgift om resultat per aktie skall lämnas i årsredovisningen finns icke, men det har blivit allt vanligare att uppgiften lämnas i varje fall av börsbolagen.) Man kan bland dessa bolag urskilja två fall: i det ena återges icke uträkningarna men metoden för beräkningen beskrives verbalt, i det andra fallet intages i årsredovisningen, vanligast bland noterna till koncernresultaträkningen, en sifferuppställning som visar hur man utgående från en viss mellansumma i koncernresultaträkningen (resultat efter finansiella poster eller resultat före bokslutsdispositioner och skatt) räknat fram ett resultat, som sedan divideras med antalet aktier. I denna uträkning kan då ingå att resultatandelar i intresseföretag tillägges och vinstutdelningar från dessa företag i stället frånrages. I de

fall där en sådan uträkning visas, kan man sålunda få närmare upplysningar om intresseföretagens resultat.

Det bör för tydlighets skull här påpekas, att den redovisning, som nu beskrivits, i företag med flera intresseföretag normalt icke innehåller någon specifikation av resultatandelarna per intresseföretag. Det är sålunda summan av resultatandelarna som redovisas. Detta motsvarar vad som sker för dotterföretagens del genom att koncernredovisningen icke behöver innehålla uppgift om varje dotterbolags resultat.

De resultatandelar som redovisas vid de här beskrivna olika metoderna skiljer sig från varandra genom att de är beräknade på olika nivåer i intresseföretagens resultaträkningar. Vid användande av the equity method torde det röra sig om andel i det redovisade nettoresultatet i intresseföretaget. Genomföres denna metod konsekvent enligt sin amerikanska utformning skall enligt den tidigare lämnade beskrivningen dessutom vissa justeringar göras för goodwillavskrivning, internvinster m. m. Vid det här ovan med nr 4 betecknade förfarandet är det däremot fråga om medtagande av andel i intresseföretagets "resultat efter finansiella poster" och/eller "resultat före bokslutsdispositioner och skatt". Detsamma bör gälla vid förfarandet 6 och har troligen tillämpats i flertalet fall av de förfaranden som beskrivits som nr 3 och 5. Det är uppenbart värdefullare att få uppgift om resultatandelar, som icke påverkats av intresseföretagens bokslutsdispositioner, än om andel i nettoresultatet.

Slutligen skall beröras praxis i fråga om redovisning av kapitalandelar i intresseföretag, ett område som ej undersökts av Eriksson i annan mån än att han funnit några få fall, där bolag redovisat sina intresseföretagsinnehav enligt the equity method i koncernbalansräkningen. Det är emellertid bekant för kommittén att det i övrigt endast sällan lämnas någon upplysning om den på ägarföretaget fallande andelen av kapitalet i intresseföretagen. En sådan upplysning skulle lämpligast kunna ha den form, som använts t. ex. i Axel Johnson-gruppens företag 1977: "Den 31 december 1977 var koncernens andel av intressebolagens obeskattade reserver X tkr och eget kapital Y tkr. Det bokförda värdet av motsvarande aktier uppgick till Z tkr." Uppgift om företag som räknats som intressebolag lämnades genom att de upptogs i särskild grupp i specifikationen av aktier och andelar. Uppgiften ger en väsentligt bättre belysning av kapitalandelen än som kan erhållas vid the equity method, eftersom information också lämnas om de obeskattade reserverna i intresseföretagen.

7.5 Finns det anledning att införa the equity method?

Mot bakgrund av den splittring på olika metoder i svensk praxis, som redovisats i föregående avsnitt, bör det undersökas, om en lämplig normering kan vinnas genom att the equity method införes för redovisning av andelar i intresseföretag.

Det kan först konstateras, att anledning ej finnes att i Sverige företaga den förändringen, att även värderingen av aktier och andelar i dotterföretag omlägges till the equity method. Behovet av information om dotterföretags

resultat och kapital tillgodoses tillfredsställande genom koncernredovisningen.

Det bör finnas starka skäl för en övergång till the equity method för intresseföretagsredovisning, om denna skall genomföras. Övergången skulle kräva en ändring av 15 § bokföringslagen. Dessutom torde icke obetydliga ändringar behöva göras i KL. Vid the equity method redovisas nämligen som intäkt eller kostnad resultatelement som icke är kända i KL, medan å andra sidan utdelningar från intresseföretag ej redovisas som intäkt.

Fördelarna med the equity method ligger i att andelen i intresseföretags nettoresultat kommer till direkt redovisning i ägarföretagets resultaträkning och koncernresultaträkning, vilket är en klar förbättring jämfört med redovisning av endast utdelningar och eventuella nedskrivningar, och att värdet i ägarbolagets balansräkning och koncernbalansräkning av andelen i intresseföretag följer utvecklingen av det bakomliggande värdet av kapitalandelen på ett bättre sätt än vid redovisning enligt anskaffningskostnadsmetoden.

Mot dessa fördelar står emellertid betydande nackdelar förenade med the equity method.

a) Såsom redan tidigare framhållits leder the equity method till ett medtagande i ägarföretagets redovisning av intäktsbelopp, som icke kan anses realiserade för företaget, då detta icke ensamt har möjlighet att besluta om utdelning från intresseföretaget. Denna effekt kan visserligen neutraliseras genom ett arrangemang av det slag, som föreskrivits i artikel 59 av EG:s fjärde direktiv och som – enligt vad ovan nämnts – innebär att orealiserat resultat i form av icke utdelade resultatandelar reserveras under bundet eget kapital. En sådan lösning är dock komplicerad, och tillkomsten av en helt ny form av bunden fond är knappast önskvärd.

b) The equity method har konstruerats och hittills tillämpats i länder, där begreppen bokslutsdispositioner och obeskattade reserver är okända. Den tar sålunda sikte på redovisning endast av andelar i nettoresultat och eget kapital. För svenska förhållanden är det däremot av större intresse att få en redovisning av resultatandelar, som är opåverkade av intresseföretagets bokslutsdispositioner, och på kapitalsidan av andelen i ett intresseföretags såväl egna kapital som obeskattade reserver. Man kan visserligen tänka sig – och det har i praxis diskuterats – att för svensk del införa en särskild variant av the equity method, vid vilken man i stället för andel i nettoresultat räknar med andel i resultatet före bokslutsdispositioner, reducerat med en beräknad skatt på detta resultat, men en sådan lösning skulle vara komplicerad och innebära att i själva resultaträkningen införes skönsmässiga bedömningar av skattebelastningen i intresseföretagen.

c) Redovisning enligt the equity method är betydligt mera komplicerad än den som sker vid anskaffningskostnadsmetoden. Vid the equity method kan ägarföretagets bokslut komma att avsevärt försenas under inväntande av uppgifter från intresseföretags bokslut. En försening kan givetvis alltid uppkomma om krav av annat slag ställs på årsredovisningen hos ägarbolag rörande uppgifter om intresseföretag, men om uppgifterna får lämnas inom linjen (parentetiskt) eller enbart i noter bör risken för försening bli mindre.

d) Den internationella inställningen till användandet av the equity method i intresseföretagsförhållanden är splittrad, vilket bl. a. framgår av EG:s fjärde direktiv. Någon anledning för Sverige att i harmoniseringssyfte nu införa the equity method finnes sålunda icke. Risk finnes för att en sådan åtgärd senare kommer att visa sig felaktig ur denna synpunkt.

Det är kommitténs uppfattning att de angivna nackdelarna är så stora, att the equity method icke, åtminstone i nuvarande läge, erbjuder en lämplig lösning av redovisningsfrågorna rörande intresseföretagen.

7.6 Normering i annan form av redovisningen för intresseföretag

De senaste årens utveckling i svensk praxis av redovisning för intresseföretagsinnehav har varit betydande. Denna utveckling kan antagas fortsätta även om inga direkta krav uppställs i lag eller på annat sätt. Genom det allmänna kravet i bokföringslag och aktiebolagslag på iakttagande av god redovisningssed är det sannolikt att inom några år den situationen föreligger, att praktiskt taget alla företag med intresseföretag av någon betydelse för bedömningen av ägarföretagets ekonomiska förhållanden lämnar kompletterande redovisning för dessa innehav i någon form.

Utvecklingen visar emellertid att en rad olika förfaranden använts och att detta medfört att information av väsentligt olika slag lämnats. Önskemål om en normalisering kan sålunda med skäl framföras.

På basis av den genomgång, som kommittén gjort av förhållandena i praktiken, vill den här skissera hur redovisningen för intresseföretagen lämpligen borde uppläggas.

a) Redovisning för resultatandelar

Ägarföretaget bör lämna upplysning om sina andelar i intresseföretags icke utdelade resultat, dels på nivån "resultat efter finansiella intäkter och kostnader", dels på nivån "resultat före bokslutsdispositioner och skatt" – jfr 18 § bokföringslagen. Uppgiften bör lämnas i koncernresultaträkningen resp., i ägarföretag utan dotterföretag, i resultaträkningen. Den lämpligaste formen synes vara att resultaträkningen i fråga kompletteras med parentetiskt inskjutna uppgifter vid de två nämnda resultatbeloppen, vilka uppgifter redovisar "motsvarande resultat inkl. icke utdelade resultatandelar i intresseföretag".

b) Redovisning för kapitalandelar eller motsvarande

Ägarföretaget bör lämna uppgift om sin andel i intresseföretags egna kapital och i deras obeskattade reserver och i anslutning härtill om det samlade bokförda värdet av aktier och andelar i intresseföretag. Finnes andra uppgifter, som kan ge bättre belysning av intresseföretagsinnehavets värde, t. ex. börsvärdet i de fall där intresseföretagets aktier är börsnoterade, bör i

stället dessa uppgifter jämföras med det bokförda värdet av motsvarande aktier och andelar. Uppgifter av dessa slag bör lämnas i not till koncernbalansräkningen resp., i ägarföretag utan dotterföretag, till balansräkningen.

c) Särredovisning av aktier och andelar i intresseföretag

I den förteckning över aktier och andelar, som skall lämnas enl. 11 kap. 8 § ABL eller motsvarande bestämmelse i andra lagar, bör intresseföretagen upptagas för sig i särskild grupp.

d) Beräkning av resultat per aktie

Något lagkrav på uppgift i årsredovisningen om resultatet per aktie finns ej. Emellertid bör i sådana företag, som själva beräknar och anger ett resultat per aktie, detta resultat vara vederbörligen justerat för icke utdelade resultatandelar i intresseföretag. Det bör vidare anges hur mycket av resultatet per aktie som är hänförligt till resultatandelar i intresseföretag.

e) Upplysningar i förvaltningsberättelsen

Kravet i 11 kap. 9 § ABL på upplysningar i förvaltningsberättelsen om "sådana för bedömningen av bolagets verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning ej skall lämnas i resultaträkning och balansräkning" kräver i många fall att redogörelse lämnas för viktigare omständigheter berörande för ägarbolaget väsentliga intresseföretagsengagemang.

I många fall torde ett ägarföretags innehav av intresseföretagsandelar vara så obetydligt för bedömningen av ägarföretagets resultat och ställning att något krav på redovisning av angivet slag icke kan anses erforderligt. Kravet kan eljest riskera att snarast sänka informationsstandarden genom att årsredovisningar försenas i avvaktan på upplysningar som är utan någon reell betydelse. Kommittén anser sig icke här behöva draga upp riktlinjer för vad som skall anses som i detta avseende obetydliga innehav utan överlämnar denna fråga till den fortsatta tillämpningen enligt förslag i nästa avsnitt.

7.7 Formerna för en normering

Lagstiftningen inom redovisningens område kan ej täcka varje uppkommande delproblem. Mycket måste överlämnas åt praxis att utveckla och finna formerna för. Lagstiftningen innehåller hänvisning till denna utveckling genom att föreskriva att redovisningen skall fullgöras i överensstämmelse med god redovisningssed.

Kommittén uppfattar icke frågorna om förbättring av redovisningen för intresseföretagsinnehav som något mycket centralt problemområde inom svensk redovisning. Detta har t. ex. icke på långt när samma betydelse som

utformningen av tekniken för koncernredovisning. På sistnämnda område har lagarna lämnat frihet för praxis att finna lämpliga former. Genom inverkan av den redovisningsrekommendation om koncernredovisning, som utfärdats av FAR, har på koncernredovisningsteknikens område under de senaste åren en mycket stor förbättring inträtt i praxis och ett stort mått av enhetlighet i fråga om använda metoder uppnåtts. Mot bakgrunden av en sådan erfarenhet finner kommittén det icke befogat att nu i detalj i lag reglera det här behandlade området, redovisning för intresseföretagsinnehav.

Den av staten inrättade bokföringsnämnden har enligt sin instruktion (SFS 1976:377) bl. a. att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens offentliga redovisning. Den skall i sådant syfte utarbeta rekommendationer, och området för sådana rekommendationer är ej begränsat till tillämpningen av gällande lagregler. Bokföringsnämnden har sålunda möjlighet att utfärda rekommendationer även om redovisningen av intresseföretag, om behov därav skulle anses föreligga. Kommittén anser att bokföringsnämnden bör följa utvecklingen av denna redovisning och om normering ej framkommer genom t. ex. redovisningsrekommendation från FAR eller genom utvecklingen i praxis, utfärda erforderlig rekommendation på området. Vad kommittén anfört i avsnitt 7.6 bör tills vidare kunna vara vägledande för praxis och bör kunna utgöra en bas för eventuell rekommendation från bokföringsnämnden. I den mån denna nämnd senare skulle finna att redovisningen för intresseföretagsinnehav behöver regleras genom lag, äger den ta initiativ till sådan lagstiftning.

Reservation

av ledamoten Hammarberg med instämmande av experterna Ericson och Gustafsson

Majoriteten anför som skäl mot att koncernbegreppet vid tillämpningen av lagen om styrelserepresentation (LSA) skall omfatta även 50/50-bolagen dels att det skulle vara ologiskt att 50/50-bolagens anställda skall medräknas i båda ägaraktiebolagen för avgörande av om styrelserepresentation skall föreligga i dessa, dels att frågan skulle ha marginell betydelse.

Mot detta vill vi anföra följande.

LSA som kom 1976 innehåller koncernregler, vilka hänvisar till 1975 års aktiebolagslag. Som redovisas i betänkandet är det "oomtvistligt att lagstiftaren vid tillkomsten av ABL avsåg att koncernförhållande skulle föreligga mellan ägaraktiebolag och 50/50-bolag. Otvivelaktigt hade lagstiftaren samma uppfattning när nya semesterlagen antogs någon tid senare." Sistnämnda uppfattning måste enligt vår mening även gälla för LSA som antogs efter ABL.

Vi menar alltså på goda grunder att gällande rätt beträffande koncernbegreppet enligt LSA har den innebörden att koncernförhållande föreligger mellan ägaraktiebolagen och 50/50-bolagen.

Mot denna bakgrund skulle sålunda majoritetens förslag innebära en försämring ur arbetstagarens synpunkt.

Helt bortsett från det lagtekniska vill vi emellertid också framhålla att det ur materiell synpunkt är önskvärt att 50/50-bolagen omfattas av koncernbegreppet enligt LSA.

Att det skulle ligga något ologiskt i detta kan vi inte hålla med om. Tvärtom är det just samhörigheten eller intressegemenskapen mellan företagen som ur arbetstagarsidans synpunkt motiverar behovet av att 50/50-bolagets anställda kan medräknas i båda ägaraktiebolagen för avgörande av om styrelserepresentation skall föreligga i dessa. Vi kan inte inse att det kan föreligga någon skillnad mellan det förhållandet att moderbolaget är ett aktiebolag och det förhållandet att moderbolaget består av två aktiebolag. De skäl som ligger bakom LSA gör sig gällande lika starkt i båda fallen. Vad saken ytterst handlar om är att de anställda i 50/50-bolagen skall få en berättigad möjlighet till inflytande på och information om vad som sker i de sammanhang där de avgörande besluten för 50/50-bolagen fattas.

Ett annat skäl för att låta koncernbegreppet omfatta även 50/50-bolagen är att man därigenom skulle erhålla ett enhetligt koncernbegrepp på arbetsrättens område.

Vi anser således att det koncernbegrepp som lagstiftaren åsyftade vid tillkomsten av 1975 års aktiebolagslag även i fortsättningen bör gälla som koncernbegrepp i LSA.

Statens offentliga utredningar 1979

Kronologisk förteckning

1. Utbyggt skydd mot höga vård- och läkemedelskostnader. S.
2. Naturmedel för injektion. S.
3. Regional laboratorieverksamhet. Jo.
4. Avskildhet och gemenskap inom kriminalvården. Ju.
5. Konsumentinflytande genom insyn? H.
6. Polisen. Ju.
7. Tandvården i början av 80-talet. S.
8. Löntagarna och kapitaltillväxten 1. Löntagarfonder – bakgrund och problemanalys. E.
9. Löntagarna och kapitaltillväxten 2. Den svenska förmögenhetsfördelningens utveckling. Löntagarfonder och aktiemarknaden-en introduktion. Internationella koncerner och löntagarfonder. E.
10. Löntagarna och kapitaltillväxten 3. Löner, lönsamhet och soliditet i svenska industriföretag. Vinstbegreppet. Den lokala lönebildningen och företagets vinster – en preliminär analys. a.
11. Löntagarna och kapitaltillväxten 4. Lantbrukskooperationen – ideologi och verklighet. E.
12. Svenska kyrkans gudstjänst. Band 4. Evangelieboken. Kn.
13. Konkurs och rätten att idka näring. Ju.
14. Naturvård och täktverksamhet. Jo.
15. Naturvård och täktverksamhet. Bilagor. Jo.
16. Ökad sysselsättning. Finansiella effekter i offentliga sektorn. A.
17. Kulturhistorisk bebyggelse – värd att vårda. U.
18. Museijärnvägar. U.
19. Jaktvårdsområden. Jo.
20. Anhöriga. S.
21. Plötslig och oväntad död – anhörigas sjuklighet och psykiska reaktioner. S.
22. Barn och döden. S.
23. Avgifter i staten – nuläge och utvecklingsmöjligheter. B.
24. Sysselsättningspolitik för arbete åt alla. A.
25. Nya namnregler. Ju.
26. Sjukvårdens inre organisation – en idépromemoria. S.
27. Sysselsättningspolitik för arbete åt alla. Bilagedel. A.
28. Barnolycksfall. S.
29. Lotterier och spel. H.
30. Lotterier och spel. Bilagor. H.
31. Bättre kontakter mellan enskilda och myndigheter. Kn.
32. Fastighetstaxering 81. B.
33. Fastighetstaxering 81. Bilagor. B.
34. Bilarna och luftföroreningarna. Jo.
35. Rationellare girohantering. E.
36. Konsumenttjänstlag. Ju.
37. Aktivt boende. Bo.
38. Lagerstöd. A.
39. Vattenkraft och miljö 4. Bo.
40. Malmer och metaller. I.
41. Barnen i framtiden. S.
42. Vår säkerhetspolitik. Fö.
43. Ren tur. Program för miljösäkra sjötransporter. Jo.
44. Ren tur. Program för miljösäkra sjötransporter. Bilagor 1–8. Jo.
45. Ren tur. Program för miljösäkra sjötransporter. Bilagor 9–13. Jo.
46 Koncernbegreppet m. m. Ju.

Statens offentliga utredningar 1979

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Avskildhet och gemenskap inom kriminalvården. [4]
Polisen. [6]
Konkurs och rätten att idka näring. [13]
Nya namnregler. [25]
Konsumenttjänstlag. [36]
Koncernbegreppet m. m. [46]

Försvarsdepartementet

Vår säkerhetspolitik. [42]

Socialdepartementet

Utbyggt skydd mot höga vård- och läkemedelskostnader. [1]
Naturmedel för injektion. [2]
Tandvården i början av 80-talet. [7]
Utredningen rörande vissa frågor beträffande sjukvård i livets slutskede. 1. Anhöriga. [20] 2. Plötslig och oväntad död – anhörigas sjuklighet och psykiska reaktioner. [21] 3. Barn och döden. [22]
Sjukvårdens inre organisation – en idépromemoria. [26]
Barnolycksfall. [28]
Barnen i framtiden. [41]

Ekonomidepartementet

Utredningen om löntagarna och kapitaltillväxten. 1. Löntagarna och kapitaltillväxten 1. Löntagarfonder-bakgrund och problemanalys. [8] 2. Löntagarna och kapitaltillväxten 2. Den svenska förmögenhetsfördelningens utveckling. Löntagarfonder och aktiemarknaden- en introduktion. Internationella koncerner och löntagarfonder. [9] 3. Löntagarna och kapitaltillväxten 3. Löner, lönsamhet och soliditet i svenska industriföretag. Vinstbegreppet. Den lokala lönebildningen och företagets vinster – en preliminär analys. [10] 4. Löntagarna och kapitaltillväxten 4. Lantbrukskooperationen – ideologi och verklighet. [11]
Rationellare girohantering. [35]

Budgetdepartementet

Avgifter i staten – nuläge och utvecklingsmöjligheter. [23]
1976 års fastighetstaxeringskommitté. 1. Fastighetstaxering 81. [32] 2. Fastighetstaxering 81. Bilagor. [33]

Utbildningsdepartementet

Kulturhistorisk bebyggelse – värd att vårda. [17]
Museijärnvägar. [18]

Jordbruksdepartementet

Regional laboratorieverksamhet. [3]
Naturvårdskommittén. 1. Naturvård och täktverksamhet. [14] 2. Naturvård och täktverksamhet. Bilagor. [15]
Jaktvårdsområden. [19]
Bilarna och luftföroreningarna. [34]
Miljörisker vid sjötransporter. 1. Ren tur. Program för miljösäkra sjötransporter. [43] 2. Ren tur. Program för miljösäkra sjötransporter. Bilagor 1–8. [44] 3. Ren tur. Program för miljösäkra sjötransporter. Bilagor 9–13. [45]

Handelsdepartementet

Konsumentinflytande genom insyn? [5]
Lotteriutredningen. 1. Lotterier och spel. [29] 2. Lotterier och spel. Bilagor. [30]

Arbetsmarknadsdepartementet

Sysselsättningsutredningen. 1. Ökad sysselsättning. Finansiella effekter i offentliga sektorn. [16] 2. Sysselsättningspolitik för arbete åt alla. [24] 3. Sysselsättningspolitik för arbete åt alla. Bilagedel. [27]
Lagerstöd. [38]

Bostadsdepartementet

Aktivt boende. [37]
Vattenkraft och miljö 4. [39]

Industridepartementet

Malmer och metaller. [40]

Kommundepartementet

Svenska kyrkans gudstjänst. Band 4. Evangelieboken. [12]
Bättre kontakter mellan enskilda och myndigheter. [31]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.

LiberFörlag
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-04905-8
ISSN 0375-250X