

Nr 126

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 12 mars 1965.

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);
- 2) förordning om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623);
- 3) förordning angående ändrad lydelse av 2 och 12 §§ förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg;
- 4) förordning angående ändrad lydelse av 4 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

Under Hans Maj:ts

Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro,
enligt Dess nådiga beslut:

BERTIL

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås bl. a. på grundval av betänkandet om koncernbidrag m. m. (SOU 1964: 29) en skatterättslig reglering av vissa vinstöverföringar inom koncerner. De nya reglerna föreslås skola tillämpas första gången vid 1966 års taxering.

Förslag

till

Lag

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

Härigenom förordnas, att 20 och 43 §§ samt 57 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 ävensom punkt 10 av anvisningarna till 29 § och anvisningarna till 43 § samma lag¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

20 §.

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skola från samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde (**b r u t t o i n t ä k t**) avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande.

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skola från samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde (**b r u t t o i n t ä k t**) avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. *Att koncernbidrag, som icke utgör sådan omkostnad, ändå skall avräknas i vissa fall och inräknas i bruttointäkt hos motparten framgår av 43 § 3 mom.*

Avdrag må _____ till kapitalförlust.

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

43 §.

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans *näringsföretag* eller kan öva inflytande på *företagets* ledning, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller *vidtagit andra liknande åtgärder* och har, *uppenbarligen* i följd härav, inkomsten av företaget blivit *avsevärt* lägre än den eljest skolat bliva, samt är tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke för inkomsten *skatt-*

1 mom. Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans *företag* eller kan öva inflytande på *dess* ledning eller i *vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande*, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller *i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra obero-*

¹ Senaste lydelse av 20 § se 1951:324 samt punkt 10 av anvisningarna till 29 § se 1951:761.

(Nuvarande lydelse)

skyldig här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

(Föreslagen lydelse)

ende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt *har* tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke *att utgöra skatt* för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

2 *m o m.* *Har svenskt aktiebolag eller förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar drivit rörelse i eget namn uteslutande för annat sådant bolags eller annan sådan förenings räkning, utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning, och redovisas därför inkomsten av den rörelse, som förstnämnda bolag eller förening (s. k. kommissionärsbolag eller -förening) drivit, hos det andra bolaget eller den andra föreningen, skall sistnämnda bolag eller förening anses hava drivit kommissionärsbolagets eller -föreningens rörelse, under förutsättning dels att rörelsen drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan kommissionärsbolaget eller -föreningen började driva verksamhet av något slag, dels att beskattningsåren för de skattskyldiga utgått vid samma tidpunkt.*

3 *m o m.* *Äger svenskt aktiebolag eller förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (dotterbolag), skall koncernbidrag, som något av bolagen lämnar ett annat av bolagen eller föreningen eller som denna lämnar något av bolagen, anses såsom avdragsgill omkostnad för den som lämnat bidraget och skattepliktig intäkt för den som mottagit detta, även om bidraget icke för bidragsgivaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som villkor härför gäller*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

att den huvudsakliga verksamheten för bolag eller förening, som lämnar eller mottager koncernbidrag, avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse,

att såväl givaren som mottagaren av bidraget redovisar detta till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,

att, om bidraget lämnats av moderföretag till dotterbolag eller av dotterbolag till moderföretaget, detta ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan dotterbolaget började driva verksamhet av något slag,

att, om bidraget lämnats av dotterbolag till moderföretaget, detta är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna,

och att, om bidraget lämnats av ett dotterbolag till annat dotterbolag hos samma moderföretag, moderföretaget dels ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolagen under hela beskattningsåret för båda dotterbolagen eller sedan dessa började driva verksamhet av något slag, dels antingen är skattskyldigt eller frikallat från skattskyldighet för utdelning från båda dotterbolagen eller är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det bidragslämnande dotterbolaget, oavsett den omfattning i vilken moderföretaget utdelat vinstmedel till delägarna.

Lämnar svenskt aktiebolag eller förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar koncernbidrag till aktiebolag som icke enligt första stycket är att anse som dotterbolag till bidragsgivaren, äga bestämmelserna i första stycket likväl tillämpning på bidraget, om under hela beskattningsåret för båda skatt-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

skyldiga eller sedan det bolag som mottagit bidraget började driva verksamhet av något slag det senare bolaget kunnat med tillämpning av 174 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag genom fusioner bringas att uppgå i det bolag som lämnat bidraget eller, om bidraget lämnats av förening, i bolag som enligt första stycket är att anse som dotterbolag till föreningen. Därvid skall anses som om nämnda bestämmelser i lagen om aktiebolag varit tillämpliga även på bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.

Koncernbidrag som avses i första eller andra stycket skall anses utgöra omkostnad för bidragsgivaren och intäkt för bidragstagaren i den förvärvskälla som utgör bidragsgivarens eller bidragstagarens huvudsakliga verksamhet, om det icke med hänsyn till bidragets syfte är uppenbart att bidraget bör hänföras till annan förvärvskälla.

Avdrag för koncernbidrag enligt detta moment må åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligger.

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

57 §.

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

3 m o m. Hava i annat fall än i 43 § 1 mom. sägs näringsidkare, mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), vid affärer sinsemellan genom åsättande av högre eller lägre pris än de i allmänhet gällande eller andra liknande åtgärder åstadkommit, att inkomst av deras verksamhet i icke oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om intressegemenskap icke förefunnits, skall såsom beskattningsort för den näringsidkare, hos vilken för hög inkomst sålunda redovisats, beträffande skälig del av hans inkomst

(Nuvarande lydelse)

där den andre rörelseidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om normal prissättning tillämpats.

(Föreslagen lydelse)

gälla den kommun, där den andre näringsidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om dylika åtgärder icke vidtagits.

Har koncernbidrag som avses i 43 § 3 mom. föranlett att inkomst redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats om bidraget icke lämnats, äga bestämmelserna i första stycket motsvarande tillämpning på den, som mottagit bidraget.

Anvisningar

till 29 §.

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

Har borgenär beviljat gäldenär, med vilken han är i sådan intressegemenskap som avses i anvisningarna till 43 §, ackord och kan det antagas att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, såsom när ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord eller gäldenären uppenbarligen icke är på obestånd, äger borgenären rätt till avdrag för avskrivning på sin fordran hos gäldenären endast som för koncernbidrag enligt 43 § 3 mom.

till 43 §.

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

I 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av *inkomst* ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. *Bestämmelserna gälla bland annat när en näringsidkare direkt eller indirekt deltagit i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital liksom när samma personer direkt eller indirekt deltagit i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äga del i dessa företags kapital.*

Vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste

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

särskild försiktighet iakttagas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall.

I 57 § 3 mom. givas bestämmelser för vissa fall av överflyttning av *inkomst*, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. De nya bestämmelserna skola icke tillämpas vid 1965 års taxering eller vid eftertaxering för år 1965 eller tidigare år.

Förslag
till
Förordning

om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623)

Härigenom förordnas, att 35 §, 37 § 4 mom. samt 67 och 137 §§ taxeringsförordningen den 23 november 1956¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

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

35 §.

Självdeklaration, som avges utan anmaning, skall, jämte tillhörande handlingar, avlämnas till länsstyrelsen eller till lokal skattemyndighet eller *landsfiskal* i det län, där taxeringen skall äga rum, eller ock till ordföranden i vederbörande taxeringsnämnd.

Självdeklaration, som avges utan anmaning, skall, jämte tillhörande handlingar, avlämnas till länsstyrelsen eller till lokal skattemyndighet i det län, där taxeringen skall äga rum, eller ock till ordföranden i vederbörande taxeringsnämnd.

Har på ----- därmed avlämnas.

37 §.

4 m o m. Uppgifterna skola avlämnas senast den 31 januari under taxeringsåret i den ordning, som gäller för avlämnande av självdeklaration. Uppgifter, som avses i 1 mom. punkterna 5—7, skola dock avlämnas

4 m o m. Uppgifterna skola avlämnas senast den 31 januari under taxeringsåret i den ordning, som gäller för avlämnande av självdeklaration. Uppgifter, som avses i 1 mom. punkterna 5—7, skola dock avläm-

¹ Senaste lydelse av 137 § se 1963: 683.

(Nuvarande lydelse)

till länsstyrelsen i det län, där uppgiftslämnaren är bosatt. I fall, som avses i 3 mom., skall därjämte iakttagas, att uppgifterna jämte därtill hörande sammandrag städse skola avlämnas till myndighet, hos vilken arbetsgivarens allmänna självdeklaration må avlämnas.

(Föreslagen lydelse)

nas till länsstyrelsen i det län, där uppgiftslämnaren är bosatt. *Uppgift enligt 1 mom. punkten 8 skall avlämnas inom tid som gäller för redarens arbetsgivaruppgift enligt förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.* I fall, som avses i 3 mom., skall därjämte iakttagas, att uppgifterna jämte därtill hörande sammandrag städse skola avlämnas till myndighet, hos vilken arbetsgivarens allmänna självdeklaration må avlämnas.

Uppgifterna skola vid — — — — — uppgifter avser.

67 §.

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

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

Om handläggning — — — — — rörande taxering.

137 §.

Allmän fastighetsdeklaration skall avlämnas senast den 15 september året näst före det, då allmän fastighetstaxering skall äga rum, och in-

Allmän fastighetsdeklaration skall avlämnas senast den 15 september året näst före det, då allmän fastighetstaxering skall äga rum, och in-

(Nuvarande lydelse)

givas till vederbörande fastighets-
taxeringsnämnds ordförande eller
till länsstyrelsen eller till lokal skat-
temyndighet *eller landsfiskal* i det
län där taxeringen skall äga rum.

Har på — — — — —

(Föreslagen lydelse)

givas till vederbörande fastighets-
taxeringsnämnds ordförande eller
till länsstyrelsen eller till lokal skat-
temyndighet i det län där taxeringen
skall äga rum.

därmed avlämnas.

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

Förslag

till

Förordning

angående ändrad lydelse av 2 och 12 §§ förordningen den 19 februari 1954

(nr 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg

Härigenom förordnas, att 2 och 12 §§ förordningen den 19 februari 1954
om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg¹ skola erhålla ändrad lydelse
på sätt nedan anges.

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

2 §.

Avdrag enligt — — — — — mån jämkas.

Såsom förutsättning för att avdrag
enligt denna förordning må åtnjutas
skall, där ej annat följer av medgi-
vande enligt 4 § tredje stycket, gälla,
att den skattskyldige till länsstyrel-
sen i det län, inom vilket han taxe-
ras till statlig inkomstskatt, över-
lämnat av svensk bank utfärdad ga-
rantiförbindelse enligt vilken *ban-
ken* förklarar sig intill angivet be-
lopp svara för den kvarstående eller
tillkommande skatt, som den skatt-
skyldige må ha att erlægga för be-
skattningsår under vilket fondme-
del, vilka icke använts för sitt änd-
amål, återförts till beskattning. Är
fråga om handels- eller kommandit-
bolag, skall garantiförbindelsen av-
se den kvarstående eller tillkomman-
de skatt, som envar delägare i bolag-
et må ha att erlægga för beskatt-

Såsom förutsättning för att avdrag
enligt denna förordning må åtnjutas
skall, där ej annat följer av medgi-
vande enligt 4 § tredje stycket,
gälla, att den skattskyldige till läns-
styrelsen i det län, inom vilket han
taxeras till statlig inkomstskatt,
överlämnat av svensk bank *eller, ef-
ter länsstyrelsens prövning, annan
svensk kreditinrättning* utfärdad ga-
rantiförbindelse enligt vilken *kredit-
inrättningen* förklarar sig intill angiv-
vet belopp svara för den kvarstående
eller tillkommande skatt, som den
skattskyldige må ha att erlægga för
beskattningsår under vilket fondme-
del, vilka icke använts för sitt änd-
amål, återförts till beskattning. Är
fråga om handels- eller kommandit-
bolag, skall garantiförbindelsen av-
se den kvarstående eller tillkomman-

¹ Senaste lydelse av 2 § och 12 §§ se 1959: 169.

(Nuvarande lydelse)

ningsår som nyss sagts. Förbindelsen skall i sådant fall överlämnas till länsstyrelsen i det län, inom vilket någon delägare i bolaget taxeras till statlig inkomstskatt.

Det åligger — — — — — förordning verkställes.
Garantiförbindelse skall — — — — — att fastställa.

(Föreslagen lydelse)

de skatt, som envar delägare i bolaget må ha att erlægga för beskattningsår som nyss sagts. Förbindelsen skall i sådant fall överlämnas till länsstyrelsen i det län, inom vilket någon delägare i bolaget taxeras till statlig inkomstskatt.

12 §.

Länsstyrelsen skall — — — skola antecknas.

Ha till investeringsfond avsatta medel helt eller delvis tagits i anspråk för sitt ändamål, skall under rättelse härom av länsstyrelsen tillställas den *bank*, som utfärdat garantiförbindelse, varom i 2 § andra stycket stadgas. Har fond allenast delvis tagits i anspråk, skall uppgift tillika lämnas å det garantibelopp, som därefter erfordras.

Har skattskyldig tecknat kontrakt om byggande av fartyg, vilket enligt kontraktet skall levereras inom tid, som gäller enligt 6 § andra stycket, och styrker den skattskyldige att han efter den tidpunkt, då försäljning som föranlett fondavsättningen ägt rum, fullgjort förskotts- eller dellikvid i enlighet med kontraktet, äger länsstyrelsen medgiva, att beloppet enligt avlämnad garantiförbindelse nedsättes med högst hälften av den sålunda fullgjorda likviden. Sådant medgivande må icke lämnas med mindre det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och övriga föreliggande omständigheter skäligen kan antagas, att fonden kommer att tagas i anspråk för sitt ändamål. I samband med medgivande som nu sagts skall länsstyrelsen lämna underrättelse härom till den *bank*, som utfärdat garantiförbindelsen, med uppgift tillika å det garantibelopp, som därefter erfordras.

Ha till investeringsfond avsatta medel helt eller delvis tagits i anspråk för sitt ändamål, skall under rättelse härom av länsstyrelsen tillställas den *kreditinrättning*, som utfärdat garantiförbindelse, varom i 2 § andra stycket stadgas. Har fond allenast delvis tagits i anspråk, skall uppgift tillika lämnas å det garantibelopp, som därefter erfordras.

Har skattskyldig tecknat kontrakt om byggande av fartyg, vilket enligt kontraktet skall levereras inom tid, som gäller enligt 6 § andra stycket, och styrker den skattskyldige att han efter den tidpunkt, då försäljning som föranlett fondavsättningen ägt rum, fullgjort förskotts- eller dellikvid i enlighet med kontraktet, äger länsstyrelsen medgiva, att beloppet enligt avlämnad garantiförbindelse nedsättes med högst hälften av den sålunda fullgjorda likviden. Sådant medgivande må icke lämnas med mindre det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och övriga föreliggande omständigheter skäligen kan antagas, att fonden kommer att tagas i anspråk för sitt ändamål. I samband med medgivande som nu sagts skall länsstyrelsen lämna underrättelse härom till den *kreditinrättning*, som utfärdat garantiförbindelsen, med uppgift tillika å det garantibelopp, som därefter erfordras.

Ha till — — — — — å fartyget.
Det åligger — — — densamma återställas.

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

Förslag

till

Förordning

angående ändrad lydelse av 4 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning

Härigenom förordnas, att 4 § förordningen den 27 maj 1955 om investeringsfonder för konjunkturutjämning¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

4 §.

Inbetalning av medel å konto för investering skall hos riksbanken ha va verkställt under det beskattningsår, för vilket avsättning till investeringsfond skett, eller ock därefter men icke senare än den dag företaget jämlikt bestämmelserna i 34 § taxeringsförordningen har att avlämna allmän självdeklaration för nämnda beskattningsår.

Inbetalning av medel å konto för investering skall hos riksbanken ha va verkställt under det beskattningsår, för vilket avsättning till investeringsfond skett, eller ock därefter men icke senare än den dag företaget jämlikt bestämmelserna i 34 § taxeringsförordningen har att avlämna allmän självdeklaration för nämnda beskattningsår. *Kungl. Maj:t må dock, om synnerliga skäl föreligga, medgiva att inbetalning verkställs vid senare tidpunkt.*

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

¹ Senaste lydelse av 4 § se 1959: 69.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 12
mars 1965.*

N ä r v a r a n d e:

Statsministern ERLANDER, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LINDSTRÖM, LANGE, LINDHOLM, SKOGLUND, EDENMAN, JOHANSSON, HERMANSSON, ASPLING, PALME, SVEN-ERIC NILSSON.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *den skatterättsliga behandlingen av koncernbidrag, m. m.*, samt anför.

Inledning

Gällande inkomstskattelagstiftning innehåller inte några uttryckliga bestämmelser angående sådana direkta överföringar mellan företag, som går under benämningen koncernbidrag. Den praxis som utbildat sig på detta område är svårtolkad. Då det framstod som önskvärt att frågan om koncernbidragens skatterättsliga ställning blev utredd, tillkallade jag med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 24 oktober 1958 presidenten i kammarrätten Gustaf Hedborg, ordförande, direktören E. G. Bergqvist, juris doktorn Bertil af Klercker samt lagbyråchefen i finansdepartementet Sture Lundell att verkställa denna utredning. Sedan Hedborg efter egen framställning den 3 juni 1960 entledigats från sitt uppdrag utsågs Lundell att som ordförande leda de sakkunnigas arbete.

Enligt direktiven för de sakkunniga omfattade utredningsuppdraget *dels* en översyn av bestämmelserna om ackumulerad inkomst, *dels* en utredning om koncernbidragens skatterättsliga ställning. De sakkunniga, som antagit benämningen *skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m.* och som den 31 oktober 1961 framlagt förslag till ändrade bestämmelser om ackumulerad inkomst, har med skrivelse den 28 maj 1964 överlämnat sitt slutbetänkande *Koncernbidrag m. m.* (SOU 1964:29) med förslag till en skatterättslig reglering av vinstöverföringar mellan företag, som är i intressegemenskap.

Utredningens författningsförslag torde få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende som *bilaga*.

Över betänkandet har efter remiss *yttranden* avgivits av kammarrätten, riksrevisionsverket, riksskattenämnden, kommerskollegium (med överlämnande av yttranden från handelskamrarna), överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Kalmar, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västernorrlands samt Norrbottens län, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, Sveriges industriförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges redareförening, Svensk industriförening, Svenska företagares riksförbund, Sveriges lantbruksförbund, Sveriges skogsägareförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Kooperativa förbundet, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Familjeföretagens förening, Skånes handelskammare, Tjänstemännens centralorganisation, Svenska kommunförbundet, Svenska stadsförbundet, Sveriges advokatsamfund, Föreningen Auktoriserade revisorer samt Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund.

Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen och Svenska försäkringsbolags riksförbund har åberopat ett yttrande av näringslivets skattedelegation. Sveriges lantbruksförbund har hänfört sig till ett yttrande av lantbrukets skattedelegation.

I remissyttrandena vitsordas allmänt behovet av en skatterättslig reglering av vinstöverföringar i form av koncernbidrag.

Vinstöverflyttning enligt gällande rätt

Företagsbeskattningen bygger på den i och för sig naturliga principen att varje näringsidkare, vare sig denne är en fysisk eller juridisk person, skall beskattas för sin inkomst av verksamheten. Så länge företaget framstår som självständigt i förhållande till andra företag, kan inkomsten normalt beräknas på grundval av den i företagets räkenskaper redovisade vinsten. Råder däremot intressegemenskap mellan två företag kan sådan vinstöverföring ha skett mellan dem, som inte skulle kommit till stånd om fråga varit om av varandra oberoende företag. Vinst som skapats i ett företag redovisas då hos ett annat företag. De sakkunniga framhåller, att — då vinstöverflyttning äger rum mellan företag mellan vilka råder intressegemenskap — vinstöverflyttningen, i den mån den inte åsyftar täckning av förlust eller utgör förtäckt utdelning, i regel är betingad av andra skäl än att nå fördelar i beskattningshänseende. Anledningen till vinstöverföringen torde i flertalet fall vara att det företag, som får bidraget, är i behov av kapitaltillskott för sin verksamhet. Det kan vidare t. ex. av konkurrenshänsyn eller av andra orsaker vara av intresse att hos ett visst företag redovisa en vinst som är större eller mindre än den vinst, som rätteligen belöper på ifrågavarande företags verksamhet.

De sakkunniga har i betänkandet (s. 27—43) lämnat en redogörelse för koncernbegreppet och med detta begrepp sammanhängande bestämmelser i civilrättslig lagstiftning ävensom för koncernsammanhangets betydelse för beskattningen enligt gällande rätt. Till denna redogörelse torde här få hänvisas. På s. 46—53 i betänkandet lämnas vidare en redogörelse för vissa uttalanden i förarbetena och för den historiska bakgrunden till kommunalskattelagens bestämmelser på detta område.

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

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

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

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

Stadgandet i 43 § kommunalskattelagen har följande lydelse.

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagens ledning, försålt varor

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

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

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

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

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

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

Föreligger dessa förutsättningar skall det vinstöverförande företags i Sverige skattepliktiga inkomst höjas med ett belopp motsvarande den överförda vinsten.

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

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

Bestämmelsen i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen lyder sålunda.

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

För tillämpningen av denna bestämmelse, som endast berör den kommunala inkomsttaxeringen, gäller således följande förutsättningar, nämligen att vinstöverflyttningen skett mellan rörelseidkare (enligt 43 § behöver den mottagande parten däremot inte vara näringsidkare),

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

att vinstöverflyttningen företagits emellan sådana rörelseidkare mellan vilka intressegemenskap funnits samt

att »affärerna» eller de »liknande åtgärderna» åstadkommit att vederbörande företags inkomster i *avsevärd mån* redovisats i annan kommun än om intressegemenskap inte funnits.

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

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

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

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

Om vinstöverföring sker från dotter- till moderföretag och fråga är om aktiebolag eller ekonomiska föreningar, kan vinstöverföringen vara att anse som utdelning. Beträffande utdelning gäller i princip att avdrag härför inte åtnjutes vid taxeringen. Undantag gäller dock beträffande viss utdelning från kooperativ förening. I 29 § 2 mom. kommunalskattelagen stadgas sålunda att — om kooperativ förening av vinsten på sin kooperativa verksamhet lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller inte, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar — föreningen må njuta avdrag för dylik utdelning. Enligt förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmel-

ser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall, den s. k. Annell-lagen, medges aktiebolag avdrag under sex år för utdelning upp till 4 % av nyemitterat aktiekapital. Sistnämnda bestämmelser gäller t. o. m. 1977 års taxering.

Beträffande utdelning, som svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening uppbär från annat svenskt sådant företag, gäller enligt 54 § kommunalskattelagen att det mottagande företaget är frikallat från skattskyldighet för sådan utdelning om det mottagande företaget inte driver penningrörelse eller försäkringsrörelse eller är s. k. svart familjebolag. Frikallelsen från skattskyldighet för utdelning gäller dock inte om det utdelande företaget fått åtnjuta avdrag enligt de nyss återgivna bestämmelserna i 29 § 2 mom. kommunalskattelagen. Med svart familjebolag avses ett aktiebolag eller ekonomisk förening, vars andelar — direkt eller genom förmedling av juridisk person — ägs av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och som inte verkställer utdelning i skälighets omfattning. Ett svart familjebolag är frikallat från skattskyldighet för mottagen utdelning endast såvitt avser utdelning på aktier eller andelar, vilka innehas av bolaget eller föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Skattskyldighet för utdelning föreligger sålunda om fråga inte är om utdelning på organisationsaktier eller organisationsandelar. Bolag eller förening som driver penningrörelse eller vissa slags försäkringsrörelse är likaledes skattskyldigt för utdelning på andra aktier och andelar än organisationsaktier och organisationsandelar. Företag som driver livförsäkringsrörelse är skattskyldigt för all utdelning.

Så länge den förenämnda Annell-lagen gäller är svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skattskyldiga för utdelningar på aktier och andelar, som förvärvats i kapitalplaceringssyfte. Aktier och andelar anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte, om deras sammanlagda röstetal vid beskattningsårets utgång motsvarade mindre än en fjärdedel av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det bolag eller den förening, som verkställt utdelningen, och det inte görs sannolikt att förvärvet av aktierna eller andelarna betingats av rörelse, jordbruk eller skogsbruk, som bedrivs av det utdelningsmottagande företaget eller av aktiebolag eller ekonomisk förening, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå detta företag nära. Vidare är s. k. förvaltningsföretag enligt Annell-lagen skattskyldiga för mottagen utdelning i den mån sammanlagda beloppet av mottagen utdelning inte motsvaras av egen utdelning för samma beskattningsår, eller — för investmentbolagen — den egna utdelningen ökad med en fjärdedel.

De sakkunniga påpekar, att i vissa fall, då den prissättning som tillämpats vid affärer mellan företag, som är i intressegemenskap, befunnits onormal, den vinstöverföring som skett i praxis har bedömts som förtäckt vinst-

utdelning. I sådana fall har avdrag för vinstöverföringen vägrats och den onormala prissättningen sålunda underkänts. När så skett har mottagaren i regel varit skattskyldig för utdelningen, varför den överförda vinsten ändå beskattats hos denne.

Emellertid har, framhåller de sakkunniga, taxeringsmyndigheterna ingripit mot vinstöverföring genom onormal prissättning även utan att åberopa förtäckt utdelning. Som exempel på att taxeringsmyndigheterna ansett sig kunna och böra uppdraga vissa gränser för onormal prissättning nämner de sakkunniga den schablonregel, som åtminstone tidigare förordats av allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden. Enligt denna regel, som var avsedd att tillämpas inte blott vid den kommunala utan även vid den statliga inkomsttaxeringen, skulle man i fråga om prissättningen i beskattningshänseende kunna godtaga en halvering eller fördubbling av i allmänhet gällande marknadspriser. Affärsmässigt betingade omständigheter skulle dock i vissa fall kunna motivera än större proportioner på den skattemässigt godtagbara vinstöverflyttningen genom prisbestämningen.

De sakkunniga gör i detta sammanhang bl. a. följande kommentar.

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

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

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

Bestämmelserna i 54 § samt i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen reglerar vinstöverföringar i form av vanlig utdelning på aktier eller andelar samt i form av återbäring eller prissättning. Frågan om behandlingen av direkta bidrag, s. k. koncernbidrag, mellan moder- och dotterföretag är inte reglerad i skattelagarna. Då avdrag för koncernbidrag likväl medgetts i vissa fall, beror detta på att koncernbidrag betraktats såsom en omkostnad i det utgivande företags verksamhet resp. intäkt i det mottagande företags rörelse inom ramen för bestämmelserna i 28 och 29 §§ kommunalskattelagen.

De sakkunniga lämnar i betänkandet (s. 59—65) en redogörelse för praxis sådan den kommit till uttryck i utslag från beskattningsdomstolarna och i förhandsbesked från riksskattenämnden. I två bilagor, som fogats till betänkandet, har en sammanställning gjorts av rättsfallen på detta område. Till denna redogörelse och till dessa bilagor torde här få hänvisas.

I betänkandet konstateras, att det avgörande för om ett koncernbidrag är avdragsgillt vid givarens taxering är om bidraget utgör omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. De sakkunniga anför därefter.

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

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

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

Utredningen

De sakkunniga konstaterar, att det är oklart vad som är tillåtet och inte tillåtet i fråga om vinstöverflyttning vid beskattningen. Detta gäller inte bara beträffande de öppna koncernbidragen, för vilka uttryckliga bestämmelser saknas, utan också beträffande de mer eller mindre dolda vinstöverflyttningar, som beror på prissättningen. Enligt direktiven avser utredningsuppdraget närmast att åstadkomma en uttrycklig reglering av de öppna koncernbidragen. Emellertid har, framhåller de sakkunniga, de dolda vinstöverföringar, som sker genom prissättning och andra liknande åtgärder, ett så nära samband med de öppna koncernbidragen — gränsen mellan de olika slagen av vinstöverföring är för övrigt inte alltid klar — att det knappast går att uppställa skatteregler för de öppna koncernbidragen utan att samtidigt beakta de dolda vinstöverföringarna. De sakkunniga framlägger därför förslag till en skatterättslig reglering av såväl dolda som öppna vinstöverföringar. Angående principerna för utformningen av skattereglerna anför de sakkunniga.

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

Utredningen har gjort en begränsad undersökning rörande den skattemässiga behandlingen av koncernföretag och deras inbördes vinstöverföringar i vissa andra länder. Sammanställningen av dessa undersökningar återfinns på s. 65—77 i betänkandet. Till denna sammanställning torde här få hänvisas. Det framgår av den av de sakkunniga gjorda undersökningen att man i vissa länder, t. ex. Västtyskland och Nederländerna, accepterat en sammanslagning i beskattningshänseende av företag inom en koncern, en s. k. organmetod. Beskattningen har skett av de i koncernen ingående bolagen som om fråga var om ett enda företag. Regler av sådan innebörd har de sakkunniga dock inte ansett sig böra föreslå. I betänkandet anfördes härom.

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

Koncernbidrag inom helägd bolagskoncern

Utredningen tar först upp frågan om den skattemässiga behandlingen av öppna koncernbidrag mellan ett moderbolag och helägt dotterbolag.

Då det gäller ett moderbolag och dess helägda dotterbolag, kan det enligt utredningens mening i viss mån synas naturligt att skattemässigt behandla företagen som en och samma skattskyldig och således medge en obegränsad rätt till resultatutjämning. Framför allt synes detta motiverat i de fall moderbolaget bildat dotterbolaget och hela tiden ägt samtliga aktier i sistnämnda företag. Att man av organisatoriska skäl delat verksamheten på två företag horde inte behöva få skattemässiga verkningar. Vad som talar mot en obegränsad resultatutjämning i dylika fall synes endast vara konsekvenserna vid kommunaltaxeringen.

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

Ytterligare två villkor för avdragsrätt för vinstöverföringar måste dock, framhåller utredningen, uppställas. Dessa villkor är att moder- och dotterbolagsförhållandet består under hela beskattningsåret för båda bolagen samt att beskattningsåren för båda bolagen omfattat räkenskapsår, som avslutats vid samma tidpunkt. Det första av dessa villkor avser att förhindra, att reglerna utnyttjas för att nå en förlustutjämning som inte är godtagbar. Det andra villkoret är nödvändigt för att förhindra, att beskattningen av koncernens vinster genom överföringar ständigt skjuts på framtiden.

Med de begränsningar, som följer av nu angivna förutsättningar och villkor, anser sig utredningen kunna förorda en rätt till fri resultatutjämning genom koncernbidrag inom en koncern, som består av moderbolag och helägt dotterbolag, vilka båda är svenska aktiebolag.

Med helägt dotterbolag bör enligt utredningen i detta sammanhang förstås, att moderbolaget äger aktier motsvarande mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget. I dylikt fall kan bolagen med stöd av bestämmelserna i 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen fusioneras till ett enda företag.

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

Utöver nu angivna villkor måste dock, framhåller utredningen, även krävas, att man förhindrar att vinstöverföringen utnyttjas för att kringgå gällande regler om kedjebeskattnings. Reglerna om kedjebeskattnings bör enligt utredningens mening anses ha kringgåts i sådana fall, då vinstöverföring genom koncernbidrag leder till att beloppet i fråga beskattas hos endast ett av företagen medan vinsten, om den i stället delats ut, hade beskattats hos båda företagen. De sakkunniga anför härom.

Enligt utredningens mening bör en vinstöverföring från ett dotterbolag till moderbolaget med avdragsrätt för dotterbolaget och skattskyldighet för moderbolaget inte anses innebära ett kringgående av principen om kedjebeskattnings av bolagsvinster, därest moderbolaget inte varit skattskyldigt för utdelningen, om vinstmedlen i stället delats ut. Därest vinstmedlen överförts utdelningsvägen, hade beskattningen skett hos dotterbolaget medan beskattningen, om överföringen skett genom avdragsgillt koncernbidrag, verkställdes hos moderbolaget. I båda fallen beskattas emellertid vinstmedlen endast en gång. Annat blir förhållandet, om moderbolaget är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget. Överförs vinstmedlen i dylikt fall utdelningsvägen, beskattas vinstmedlen hos såväl dotterbolaget som moderbolaget.

Detta hänsynstagande till kedjebeskattningen får, konstaterar utredningen, dock till följd att bestämmelserna blir komplicerade och att möjligheterna att medge resultatutjämnning genom koncernbidrag begränsas. På s. 91—93 i betänkandet redovisar utredningen genom vissa exempel de svårigheter som föreligger, då det gäller att avgöra om en vinstöverföring mellan två bolag i en koncern skall anses innebära att gällande regler om kedjebeskattning kringgås. De givna exemplen visar, framhåller utredningen, att — så länge nuvarande regler om kedjebeskattning gäller — bestämmelser, som skall möjliggöra en resultatutjämnning genom koncernbidrag utan att reglerna om kedjebeskattning sätts helt eller delvis ur kraft, måste bli relativt komplicerade. Utredningen har därför av praktiska skäl funnit det nödvändigt att begränsa de fall, då en resultatutjämnning genom öppna koncernbidrag medges. Rätt till dylik utjämnning synes enligt utredningens mening kunna medges enligt följande.

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

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

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

Genom det uppställda kravet att förutsättningar för fusion enligt 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen skall föreligga, begränsas rätten till öppna koncernbidrag till s. k. allmänna aktiebolag, dvs. bolag som omfattas av aktiebolagslagens regler. Med denna utformning av bestämmelserna kan öppna koncernbidrag inte lämnas till eller från ett försäkringsaktiebolag eller ett bankaktiebolag. Enligt utredningens mening bör rätten till koncernbidrag inte utsträckas att gälla försäkringsaktiebolag. Då speciella beskattningsregler gäller för försäkringsbolagen och dessa regler därjämte är föremål för omprövning, har utredningen inte föreslagit någon rätt till öppna

koncernbidrag för dylika bolag. För bankbolagens del torde, framhåller utredningen, en rätt till öppna koncernbidrag ha relativt liten betydelse. Möjligen kan dock en inkomstöverföring mellan ett bankaktiebolag och ett dotterbolag, som äger fastighet där bankbolaget driver rörelse, vara aktuell. Utredningen föreslår därför, att öppet koncernbidrag skall kunna lämnas till och från ett bankaktiebolag. Då motsvarighet till bestämmelserna i 174 § 2 mom. aktiebolagslagen inte finns i banklagen bör, enligt de sakkunniga, förutsättningen för koncernbidrag vara att bankbolaget äger samtliga aktier i dotterbolaget.

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

Kommunernas beskattningsunderlag bör enligt utredningen i princip inte påverkas av vinstöverföring genom öppet koncernbidrag i annan mån än att beloppet får utnyttjas för förlustutjämnning hos mottagaren. I den mån inkomst kvarstår efter eventuell förlustutjämnning, bör av mottagarens inkomst ett belopp motsvarande högst koncernbidraget — på sätt nu sker — beskattas i den kommun, dit inkomsten skulle ha hänförts, om givarebolaget inte medgett avdrag. Då det förutsätts, att vinstöverföringen redovisas öppet i deklarationerna, behöver, framhåller de sakkunniga, en bestämmelse av denna innebörd inte medföra några kontrollsvårigheter för beskattningsmyndigheterna.

Koncernbidrag inom icke helägd bolagskoncern

Då det gäller bolag, där koncernens andel i aktiekapitalet är 90 % eller mindre, föreligger enligt utredningens mening inte samma skäl att tillåta en fri resultatutjämnning. Man kan i dylika fall inte betrakta moder- och dotterföretag som en skattskyldig. Sker en överföring mellan bolagen, är det i regel fråga antingen om utdelning eller aktieägarettillskott eller också om en kostnad i givarens verksamhet. Även här kan naturligtvis, framhåller de sakkunniga, avdragsrätt för koncernbidrag medges, om bidraget utgör driftkostnad i bolagets verksamhet. Såsom redan framhållits måste avdragsrätten i dylika fall bli beroende på förhållandena i de enskilda fallen.

Utredningen har diskuterat möjligheten att införa en rätt till öppen resultatutjämnning i de fall, då ett bolag ägs av två eller flera andra bolag som ett led i dessa bolags verksamhet. Utredningen har dock inte ansett sig kun-

na förorda en rätt till obegränsad resultatutjämnning. Utredningen anför härom.

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

Ej heller har utredningen ansett sig kunna förorda en rätt till fri resultatutjämnning mellan bolag, som ägs av samma fysiska personer. I dylika fall är båda bolagen i regel s. k. fåmansbolag. En vinstutjämnning mellan två bolag, som ägs av samma fysiska personer, kan, framhåller utredningen — bl. a. med tanke på risken för missbruk — inte gärna tillåtas, därest samma resultatutjämnning inte varit möjlig, om givarebolaget varit dotterbolag till mottagareföretaget. Utredningen tillägger.

Som villkor för rätt till resultatutjämnning skulle således behöva uppställas att aktierna i givarebolaget, om de ägts av det mottagande bolaget, skulle utgjort organisationsaktier hos detta. Enligt utredningens mening kan det knappast försvaras, att man som villkor för avdragsrätten kräver en prövning av ett koncernförhållande som inte existerar. Utredningen har därför ansett sig böra avstå från att föreslå regler av denna innebörd, i all synnerhet som viss resultatutjämnning även här kan ske genom prissättning och genom sådana bidrag som kan betraktas som driftkostnad. En rätt till fri resultatutjämnning enligt de regler utredningen tidigare förordat kan erhållas, om aktierna i det ena bolaget överlåtes på det andra eller om aktierna i båda bolagen samlas hos ett gemensamt moderbolag.

Koncernbidrag mellan bolag och förening samt mellan föreningar

Utredningen konstaterar, att aktiebolag i vissa fall ägs av ekonomiska föreningar. Därvid uppkommer frågan om rätt till vinstöverföring dels mellan bolag, som ägs på detta sätt, dels mellan dylikt bolag och förening. Med ekonomisk förening avser utredningen i detta sammanhang förening, som är av beskaffenhet som sägs i 1 § lagen den 1 juni 1951 (nr 308) om ekonomiska föreningar. Det är enbart fråga om föreningar av kooperativ karaktär och således föreningar, som inte kan utgöra fåmansföretag.

Enligt utredningens mening hör det förhållandet att två svenska bolag

ägs av en och samma svenska ekonomiska förening inte hindra att man medger samma möjlighet till resultatutjämning mellan bolagen som om bolagen ägts av ett s. k. allmänt aktiebolag. Det bör emellertid här krävas att föreningen i direkt ägo innehar samtliga aktier i båda bolagen.

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

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

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

Utredningen understryker, att de villkor, som uppställts för öppet koncernbidrag inom en helägd bolagskoncern, även måste vara uppfyllda när moderföretaget är en ekonomisk förening. Sålunda skall intressegemenskapen, dvs. i detta fall att föreningen ägt samtliga aktier i bolaget eller bolagen, ha bestått under hela beskattningsåret, varjämte beskattningsåren för berörda företag skall ha utgått vid samma tidpunkt. Vidare gäller att koncernbidraget inte får innebära att gällande bestämmelser om kedjebeskattnings kringgås.

Även föreningarna inom kooperationen kan, framhåller utredningen vidare, sägas bilda en enhet. Vissa skäl kunde därför tala för att medge en fri resultatutjämning även mellan dylika föreningar. Utredningen föreslår emellertid inte någon rätt till resultatutjämning genom koncernbidrag inom en dylik koncern. I betänkandet anföras härom.

Emellertid finns redan i 29 § 2 mom. kommunalskattelagen bestämmelser om rätt till avdrag för rabatter och pristilllägg, varigenom vinsten i önskad

utsträckning kan överföras från en förening till dess medlemmar. En rätt till vinstöverflyttning i motsatt riktning skulle innebära, att man på en omväg medgav avdragsrätt för föreningsavgifter. Utredningen har därför inte ansett sig kunna förorda en rätt till fri resultatutjämnning mellan föreningar. Enligt utredningens mening kan inte heller lika starka skäl åberopas för en resultatutjämnning mellan föreningar som mellan bolag i helägda koncerner. Förhållandena inom föreningsrörelsen kan närmast jämföras med förhållandet mellan ett bolag, som ägs av flera andra bolag, och dess olika moderbolag. I sistnämnda fall har utredningen inte ansett sig kunna förorda en rätt till fri resultatutjämnning.

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

Koncernbidrag som utgör omkostnad

Av redogörelsen för gällande rätt framgår att avdragsrätt föreligger för koncernbidrag eller annat bidrag, om bidraget utgör driftkostnad i det givande företagens verksamhet. Härutinnan föreslår utredningen inte någon ändring. Det är emellertid svårt att ange under vilka förhållanden och med vilket belopp avdrag kan medges för dylikt bidrag mellan intressentföretag. Utredningen anför härom.

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

Utredningen framhåller vidare att avdragsrätt kan föreligga för koncernbidrag även mellan ett svenskt och ett utländskt bolag, mellan vilka intressegemenskap råder, nämligen om bidraget utgör kostnad i det givande bolagets rörelse. Det måste emellertid även här bli en bedömning i det enskilda fallet, med vilket belopp avdrag skall kunna godtas. Utredningen gör följande uttalande.

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

Beskattning av ackordsvinst

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

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

De sakkunniga lämnar på s. 101—107 i betänkandet en utförlig redogörelse för gällande rätt m. m. i fråga om beskattning av ackordsvinster. Ut-

redningen konstaterar att den skattefrihet för ackordsvinster, som f. n. gäller, under vissa omständigheter kan komma i konflikt med den av utredningen föreslagna skattemässiga behandlingen av öppet koncernbidrag. Utredningen anför härom.

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

Enligt utredningens mening är det i och för sig angeläget att förhindra, att skattefriheten för ackordsvinsterna används på detta sätt för att förskaffa företagen oberättigade skatteförmåner, även om antalet fall, i vilka ett sådant utnyttjande sker, i praktiken kanske visar sig vara jämförelsevis ringa.

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

Att införa skatteplikt för ackordsvinst kan enligt utredningens mening inte få allvarliga konsekvenser för berörda skattskyldiga. Skatteplikten för ackordsvinsten föranleder i regel inte att gäldenären därigenom får beskattningsbar inkomst. Ackordsvinsten kan i flertalet fall kvittas mot förluster under samma och tidigare år. Genom att rätten till förlustavdrag lämnas obesuren om ackordsvinsten beskattas kan en beskattning av ackordsvinst i vissa fall innebära en fördel för gäldenären. De förlustavdrag, som enligt nu gällande regler går förlorade då gäldenären erhåller ackord, är nämligen stundom större än ackordsvinsten.

Vinstöverföring genom prissättning m. m.

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

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

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

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

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

Vad nu sagts gäller vinstöverföring mellan svenska företag. Läget blir ett annat då vinstöverföring sker till utlandet. Det ligger i sakens natur, framhåller utredningen, att man i dylikt fall måste tillse att svenska beskattningsintressen inte träds för nära. Såsom nuvarande bestämmelse i 43 § kommunalskattelagen utformats, skall dock ingripande mot vinstöverföring till utlandet via prissättningen göras först om inkomsten hos det svenska företaget blivit avsevärt lägre än den eljest skolat bli. De sakkunniga anför därefter.

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

Även då det gäller bestämmelsen i 57 § 3 mom. har, framhåller utredningen, betänkligheter framförts mot att ingripande — i detta fall beträffande kommunaltaxeringen — skall göras först när avvikelserna i fråga om prissättningen är avsevärd. Vid remissbehandlingen av det betänkande, som låg till grund för prop. 1963: 84 angående ändrade skatteregler för fördelning mellan olika kommuner av vattenkraftverkens inkomster, framhölls bl. a., att det iakttagits att — då intressegemenskap föreligger mellan kraftproducerande företag och deras kunder — överskott av rörelse redovisats inom annan kommun än eljest vederbort på grund av onormal prissättning. Det ifrågasattes därför, om inte större möjligheter borde finnas att i skatteavseende korrigera en dylik onormal prissättning. I propositionen framhölls, att bestämmelsen i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen, som här åsyftades, inte blott gällde för kraftföretagen utan hade generell räckvidd för alla slag av rörelse. Det kunde därför inte förordas, att särskilda regler i detta hänseende skulle gälla för kraftproducenterna och deras kunder. Detta uttalande i propositionen har därefter föranlett ett par motioner vid samma års riksdag (I: 636 och II: 791), i vilken frågan ånyo berörts och hemställts om utredning samt förslag till ändrad lydelse av nyssnämnda lagrum. I motionerna framhölls bl. a., att det var en allmän uppfattning att den nuvarande regeln gav ett alltför stort utrymme åt icke alldeles riktiga överflyttningar av inkomsten och då inte minst genom en för låg prissättning på den elektriska kraften. Vid sin behandling av frågan hänvisade bevillningsutskottet (BevU 1963: 38) till den förevarande utredningen, och motionerna avsågs av riksdagen.

Utredningen konstaterar, att såsom bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen utformats myndigheternas möjligheter att ingripa mot obehöriga vinstöverföringar mången gång är tämligen begränsade. Flera skäl kan emellertid åberopas för att underlåta att i större omfattning än hittills skett reglera frågan om prissättningens inverkan på inkomstberäkningen hos företag, som står varandra nära. Den osäkra utgångspunkt för bedömningen, som ett antaget »normalpris» utgör, är ett sådant skäl.

Svårigheten att generellt bedöma vad som skall anses vara normalt pris för en vara eller tjänst bör dock enligt utredningens mening inte tillmätas en sådan avgörande betydelse, att man vid inkomsttaxeringen alltid godtar den prissättning som tillämpats. I regel torde det utan alltför omfattande utredningar vara möjligt för beskattningsmyndigheterna att visa vad som är det i allmänhet gällande priset samt att med utgångspunkt härifrån fastställa den prissättning, som i det enskilda fallet kan godtas. Utredningen anför därefter.

En bestämmelse av innebörd att även vid affärer mellan intressentföretag skall tillämpas samma prissättning, som vid affärer med utomstående, bör därför vara praktikabel även om efterlevnaden av en dylik bestämmelse ställer större krav på kontroll från myndighetens sida än nu gällande regler. Då båda intressentföretagen är svenska företag kan övervägas, att liksom nu

tillåta en viss avvikelse från normalpriset vid taxeringen till statlig inkomstskatt och göra justering vid kommunaltaxeringen i de fall företagen taxeras i olika kommuner. Detta innebär att man, liksom för övrigt enligt gällande regler, får två gränsdragningar mellan tillåten och icke tillåten prissättning, nämligen dels vid den statliga taxeringen, dels vid kommunaltaxeringen, när fråga är om skilda kommuner. Visa skäl talar visserligen för att man bör tillämpa samma vinstberäkning vid såväl statlig som kommunal taxering. Om man i princip godtar en felaktig prissättning, kan detta nämligen utnyttjas för att åstadkomma en dold förmögenhetsöverflyttning mellan företaget, av vilka t. ex. det ena ägs av en fader och det andra helt eller delvis av hans barn. En onormal prissättning har i och för sig samma inverkan på inkomstredovisningen för det företag, som avstår vinst, som ett obehörigt avdrag eller en för låg inkomstpost, och det är naturligt att man vägrar avdrag för vinstöverföringen hos det givande företaget. Enligt utredningens mening är det dock nödvändigt att utforma reglerna så att de medger en smidig tillämpning.

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

Enligt utredningens mening bör i enlighet med det sagda omräkning av inkomsterna ske, när avvikelsen från normal prissättning varit avsevärd och den härav föranledda vinstöverföringen inte varit oväsentlig. Det är således två bedömningar som måste göras. I första hand gäller det att bedöma i vilken omfattning den tillämpade prissättningen avviker från den normala. Här är fråga om det relativa förhållandet mellan det faktiska priset och normalpriset, inte om skillnaden i absoluta tal. Någon allmängiltig procent-sats, liknande den som tidigare förordats av allmänna ombudet hos mellan-kommunala prövningsnämnden, torde enligt utredningen inte kunna anges. De sedvanliga godtagbara prisvariationerna torde variera inom olika branscher, varjämte avvikelserna i det enskilda fallet kan vara affärsmässigt betingade. Kan det konstateras, att en i och för sig avsevärd avvikelse från normal prissättning föreligger, måste emellertid, för att en omräkning över huvud taget skall kunna ifrågakomma, dessutom — såsom ett andra led i bedömningen — fastslås, att den vinstöverföring, som föranletts av den avvikande prissättningen, inte framstår som oväsentlig. Här avser bedömningen i första hand vinstöverföringens absoluta storlek. Vad som härvidlag skall bedömas såsom väsentligt eller oväsentligt är givetvis beroende på arten och omfattningen av den eller de affärer varom är fråga. Utredningen framhåller därefter.

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

Utredningens förslag i denna del kan sammanfattas sålunda.

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

Om de villkor angående prissättningen, som avtalats vid affärer mellan sinsemellan närstående företag, inte i så hög grad avviker från de i allmänhet gällande, att avvikelsen kan betecknas som avsevärd, skall däremot en omräkning av företagens inkomst inte ske. Men den vinstöverföring, som äger rum, kan även i detta fall enligt vanliga regler vara att anse såsom en utdelning och i så fall skall vinstöverföringen vara avdragsgill för givaren endast om mottagaren är befriad från skattskyldighet för utdelningen. Bortses från det undantagsfall, att mottagaren är skattskyldig för utdelning från givaren, skall emellertid den avtalade prissättningen i fall som här avses i princip inte föranleda något ingripande från taxeringsmyndigheternas sida med mindre fråga är om en åtgärd i skatteundandragande syfte. Från denna regel skall dock gälla ett par undantag.

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

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

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

I den praxis, som gäller i fråga om överförande av dolda reserver när anläggningstillgångar av organisatoriska skäl flyttas från ett företag till ett annat samtidigt med den verksamhet vari de ingår, avser utredningen inte att göra någon ändring. För att överföringen skall kunna ske utan skattekonsekvenser för givare och mottagare torde, påpekar utredningen, dock krävas, att överföringen inte utgör ett led i åtgärder som syftar till att er hålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera företaget eller för någon, med vilken ettdera företaget är i intressegemenskap. En överföring av dolda reserver bör därför i regel inte godtas med mindre intressegemenskapen bestått under hela beskattningsåret för båda parterna.

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

Utredningen tar även upp frågan om beskattningen av internvinster men föreslår inte några regler i dylikt hänseende. Utredningen anför här om bl. a.

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

S. k. kommissionärsbolag

En särskild uppmärksamhet påkallar, enligt de sakkunniga, de företag, som populärt men stundom oegentligt går under benämningen »kommissionärsbolag». Utredningen anför härom.

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

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

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

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

Utredningen framhåller att uttrycket kommissionärsbolag kritiserats i skattelitteraturen, varvid det påtalats, att någon exakt definition av uttryckets rätta innebörd inte kunnat ges. Även om kritik kan riktas mot den gemenligen använda benämningen kommissionärsbolag för företagen i fråga, kan man enligt utredningens mening inte heller i fortsättningen bortse från den företeelse, som dessa slags företag representerar. Utredningen anför därefter.

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

Utredningen föreslår en bestämmelse i 43 § kommunalskattelagen av den innebörd, att — i överensstämmelse med vad som nu sker i praktiken — huvudföretaget skall anses ha bedrivit kommissionärsbolagets rörelse. Detta innebär att, om kommissionärsbolag bedrivit rörelsen från ett eller flera fasta driftställen, detta eller dessa skall anses ha utgjort fast driftställe för huvudföretaget. Beskattningen av huvudföretagets inkomst skall således fördelas även på kommissionärsbolagets driftställen, vilket kan ha betydelse för beskattningsortens bestämmande vid kommunaltaxeringen.

Remissyttrandena

Behovet av en författningsmässig reglering av de öppna koncernbidragen har allmänt understrukits av hörda myndigheter och organisationer. Förslaget i denna del har i huvudsak fått ett välvilligt mottagande även om många remissinstanser anser att de föreslagna reglerna bör förenklas. Vidare har främst av näringslivets organisationer hävdats att resultatutjämnning genom öppna koncernbidrag bör tillåtas i större utsträckning än enligt utredningens förslag. Även de föreslagna reglerna om beskattning av s. k. kommissionärsbolag har i princip tillstyrkts av remissinstanserna. Beträffande utredningens förslag till reglering av dolda vinstöverföringar har meningarna varit mera delade. Förslaget om beskattning av ackordsvinst slutligen avstyrks av många remissinstanser.

I några yttranden ifrågasätts om inte ställningstagandet till de framlagda förslagen bör anstå i avvaktan på den översyn av företagsbeskattningen, som skall verkställas av företagsskatteutredningen. Flera remissinstanser på näringslivets område, bl. a. *näringslivets skattedelegation* och *Svenska företagares riksförbund*, har däremot framhållit, att det är angeläget att lagstiftningen om koncernbidrag genomförs med det snaraste.

Koncernbidrag

Som redan nämnts har utredningens förslag om öppna koncernbidrag i princip tillstyrkts av remissinstanserna. I många yttranden understryks dock att de föreslagna bestämmelserna är komplicerade och att därför varje möjlighet till förenkling bör tillvaratas även om därvid visst avkall måste göras i fråga om att tillgodose det fiskala intresset. Även önskemål om en förenkling av gällande regler om kedjebeskattnings av bolags och föreningars vinster framförs av flera remissinstanser.

Flertalet av de organisationer på näringslivets område, som avgivit yttranden, anser förslaget alltför begränsat. Sålunda anför *näringslivets skattedelegation* bl. a.

Vi har i andra sammanhang gjort invändningar mot gällande bestämmelser om dubbel- och kedjebeskattnings av aktiebolagens vinster. Så länge inte dessa bestämmelser ändrats, torde det, som utredningen funnit, vara nödvändigt att kringgärda koncernbidragsmöjligheterna med skyddsregler för att förhindra ett kringgående av reglerna om dubbelbeskattnings och kedjebeskattnings. Detta bör emellertid inte behöva medföra att koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag eller mellan systerbolag blir avdragsgilla endast när samtliga dotterbolag ägs direkt av moderbolaget. Vi anser att koncernbidrag i sådan riktning bör få lämnas med avdragsrätt även i mera komplicerade helägda koncerner, om det visas att vid utdelning till moderbolaget av motsvarande belopp skattebelastningen i koncernen skulle blivit densamma vare sig utdelningen skett från det bidragsgivande eller från det bidragsmottagande bolaget. Vi är medvetna om att det ibland kan vara svårt att åstadkomma en vattentät bevisning därom, men om sådan bevisning förebringas bör hinder inte möta mot avdragsrätt.

Vad nu sagts anser delegationen böra gälla även i koncerner där moderföretaget är ett bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag. I sistnämnda fall bör dock enligt delegationen undantag göras för koncernbidrag från verksamhetsgren, som överskottsbeskattas, till bolag (verksamhetsgren) som beskattas enligt reglerna för livförsäkringsrörelse. Den omständigheten att utredning pågår rörande försäkringsbolagens beskattning, bör inte lägga hinder i vägen för en omedelbar lagstiftning efter nu angivna riktlinjer.

Även i koncerner där huvudintressenten är ett handelsbolag eller en fysisk person bör möjlighet till resultatutjämnings genom koncernbidrag finnas. I yttrandet anförts härom.

För den händelse ett handelsbolag, som utgör huvudföretag för en koncern, endast har svenska aktiebolag såsom delägare finns enligt vår uppfattning inga avgörande skäl att inte skattemässigt godkänna koncernbidrag i samma omfattning som i helägda bolagskoncerner. Erforderligt skydd mot kringgående av bestämmelserna om dubbelbeskattnings och kedjebeskattnings kan nämligen då vinnas genom att pröva, att handelsbolagets delägare uppfyller de krav som i sådant syfte vid rena bolagskoncerner ställs på moderbolaget. Vidare torde böra krävas att handelsbolaget direkt eller indirekt äger hela aktiekapitalet i alla de underordnade koncernbolagen. Vi förordar att utredningsförslaget kompletteras på det sätt vi sålunda angivit.

Även för det fall att huvudintressenten i en koncern är en fysisk person eller ett utländskt aktiebolag borde det enligt vår mening ha varit möjligt att i viss omfattning medge avdragsrätt för öppna koncernbidrag. Några avgörande hinder mot att skattemässigt tillåta öppna koncernbidrag mellan de svenska bolagen i en sådan koncern torde inte förefinnas. Det kan rimligen ej begäras att en omkonstruktion av koncernen skall ske för att motsvarande beskattningsresultat skall uppnås.

Liknande synpunkter anföras av bl. a. *kommerskollegium*, *Sveriges grossistförbund*, *Sveriges köpmannaförbund*, *Sveriges advokatsamfund* och *handelskammaren för Örebro och Västmanlands län*.

Skånes handelskammare och *handelskammaren i Gäble* framhåller, att be-

hov kan föreligga att lämna koncernbidrag till bolag, som ägs av flera företag gemensamt. Exempel på dylika bolag utgör gemensamma kraftbolag, stuveriföretag och gemensamma försäljningsbolag för viss bransch. Även om i vissa fall hinder inte möter att i begränsad omfattning överföra organisationsbidrag genom prissättningen på varorna, finner handelskamrarna det likväl önskvärt, att kretsen av de avdragsberättigade företagen utsträcks till att omfatta jämväl angivna kategori.

Liknande synpunkter anförs av *Familjeföretagens förening*. Föreningen förordar en ytterligare utvidgning av möjligheterna till öppna koncernbidrag och anför härom.

Vi skulle vilja förorda en utvidgning av det föreslagna koncernbegreppet. Det torde ej finnas några bärande skäl att frångå det nya dotterbolagsbegrepp, som skapats i förordningen den 9 december 1960 med provisoriska bestämmelser om beskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall. Följer man den distinktion som i nämnda författning gjorts mellan kapitalplaceringsaktier och andra aktier, följer man därmed även bestämmelserna rörande skattefrihet för utdelning på dotterföretags aktier. Sagda bestämmelser markerar ju en gränsdragning för kedjebeskattningen av aktiebolag, en gränsdragning som torde kunna anses naturlig även mellan tillåtna och icke tillåtna öppna koncernbidrag. Vårt förslag innebär alltså, att öppet koncernbidrag borde godkännas mellan moder- och dotterbolag i de fall utdelningen på dotterbolagsaktierna kan överföras skattefritt till moderbolaget samt i de fall moder- och dotterföretag kan förenas genom en eller flera fusioner enligt aktiebolagslagens 174 §. Detta hindrar givetvis inte, att man på lämpligt sätt kan understryka förbudet att med eljest angiven rättsverkan lämna koncernbidrag i de fall, då skattefrihet inte föreligger för utdelning, eller då bolagen inte har samma räkenskapsår.

Lantbrukets skattedelegation anser, att det även i koncerner, där moderföretaget är en ekonomisk förening, bör vara tillfyllest att moderföretaget äger 90 % av aktierna i dotterbolagen. Delegationen anför härom bl. a.

En aktieägareminoritet, som representerar mindre än 10 % av aktiekapitalet, har inte något egentligt inflytande, eftersom den inte kan tvinga fram en utdelning eller tillsätta en minoritetsrevisor, vilket är möjligt om minoriteten representerar minst 10 % av aktiekapitalet. En ekonomisk förening som äger mer än 90 % av aktierna kan följaktligen praktiskt handla som om hela aktiestocken innehades. Utredningens förslag är på denna punkt alltför restriktivt. Detta framstår särskilt klart om en ekonomisk förening vid förvärv av aktiestocken i ett bolag inte lyckas förvärva 100 % av det skälet att en eller annan aktie ligger hos en okänd aktieägare. Det bör därför enligt delegationens uppfattning vara rimligt att man inte ställer större krav på ekonomisk förening än aktiebolag som moderföretag när det gäller öppna koncernbidrag. En ekonomisk förening torde för övrigt kunna kringgå den situation som skulle uppkomma genom utredningens förslag på så sätt att aktiestocken överläts till ett för ändamålet nybildat av föreningen helägt aktiebolag. Föreningen kommer då att äga 100 % av det nya bolaget och det nya bolaget 90 % eller mera av det gamla bolaget, varvid det nya bo-

laget blir moderföretag till det gamla bolaget i enlighet med det framlagda förslaget. En sådan omväg är dock enligt delegationens uppfattning onödig och bör undvikas genom att ekonomisk förening jämställs med aktiebolag.

Liknande synpunkter anförs av *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund*.

Kammarrätten vill begränsa utredningens förslag och anser sig kunna tillstyrka en resultatutjämnning genom koncernbidrag endast mellan moderbolag och helägt dotterbolag eller omvänt samt mellan systerbolag. Kammarrätten är emellertid närmast böjd för att begränsa rätten till enbart moder- och dotterbolag. Kammarrätten anför härom.

Vid en längre gående rätt till resultatutjämnning genom koncernbidrag krävs i vissa fall ingående utredning från såväl de skattskyldigas som beskattningsmyndigheternas sida, om man effektivt skall kunna förhindra missbruk av bestämmelserna. Detta gäller framför allt, när moderbolaget successivt, direkt eller indirekt, förvärvar aktier i andra bolag, så att förhållandena inom koncernen växlar från det ena beskattningsåret till det andra. Därjämte bör tillses att aktiebolagskoncernerna inte gynnas i förhållande till sådana koncernbildningar, där moderföretaget är ett handels- eller kommanditbolag. Med hänsyn härtill och till svårigheterna att inom ramen för gällande beskattningsregler utforma författningsbestämmelser, som är så klara och entydiga, att de inte ger upphov till onödiga skatteprocesser, torde lämpligheten av en längre gående rätt till vinstöverföring genom koncernbidrag mellan företag inom en aktiebolagskoncern än nyss angivits kunna ifrågasättas.

Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* ifrågasätter lämpligheten av att öppna koncernbidrag alltid skall godtas under de av de sakkunniga stipulerade förutsättningarna. Länsstyrelsen anför härom bl. a.

Enligt länsstyrelsens uppfattning bör dylika vinstöverföringar godtas endast då samband föreligger mellan givarebolagets och mottagarebolagets verksamheter. Då fråga är om koncernbidrag mellan två juridiska personer, vilka bedriver sinsemellan oberoende verksamheter, bör vinstöverföringar av obeskattade vinstmedel ej medges. Även om det eljest vore möjligt att verkställa en skattefri utdelning eller aktieägaretillskott bolag emellan, skulle de sistnämnda transaktionerna inte ta obeskattade vinstmedel i anspråk, vilket däremot blir fallet, när koncernbidraget utgör avdragsgill kostnad för det utgivande bolaget. Länsstyrelsen befarar, att huvudprincipen om dubbelbeskattning av aktiebolags vinster genom skatteflyktstransaktioner kan komma att sättas ur spel. Man kan väl tänka sig, att ett större moderbolag (ev. börsnoterat) under en uppbyggnadsperiod eller under en period, då rörelsen går med förlust, i förhoppning om att för bolaget gynnsammare konjunkturer skall komma, låter ett vinstgivande dotterbolag med annan verksamhet genom koncernbidrag finansiera moderbolagets verksamhet.

Överståthållarämbetet och länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller, att även med den begränsning av koncernbidragen som utredningen föresla-

git kontrollsvårigheter uppkommer, t. ex. när fråga är om företag med säte i olika län.

Ett stort antal remissinstanser, såväl myndigheter som organisationer, avstyrker utredningens förslag att öppet koncernbidrag skall kunna lämnas från aktiebolag till ekonomisk förening. Sålunda anför *näringslivets skatte-delegation* i denna fråga.

När det gäller koncerner där moderföretaget inte är svenskt aktiebolag har utredningen föreslagit, att om en svensk ekonomisk förening har samtliga aktier i ett eller flera svenska aktiebolag i direkt ägo, så skall, under samma förutsättningar som gäller för rena bolagskoncerner, öppna koncernbidrag vara skattemässigt tillåtna såväl mellan dotterbolagen inbördes som från moderföreningen till dotterbolag och från dotterbolag till moderföreningen. Såvitt angår bidrag mellan underbolag inbördes och från moderföreningen till underbolag synes avdragsrätt utan olägenhet kunna medges även vid indirekt ägarskap. Däremot bör enligt vår uppfattning rätt till avdrag aldrig föreligga för koncernbidrag som ges från underbolag till moderföreningen. Som utredningen själv påpekat möjliggör en sådan vinstöverföringsrätt en lägre beskattning genom att ekonomiska föreningar har att utgöra statlig inkomstskatt efter endast 32 % medan motsvarande skatteprocent för aktiebolag är 40 %. Tillika innebär en sådan vinstöverflyttning en risk för att dubbelbeskattningen av bolagsvinsten genom avdragsrätten för återbärningar helt eller delvis elimineras. Sedan länge har krav framförts att ekonomiska föreningar skall beskattas efter samma skattesats som aktiebolag. Innan detta befogade krav tillgodosetts bör en överföring genom öppna koncernbidrag från ett bolag till en ekonomisk förening inte tillåtas.

Liknande synpunkter anføres av bl. a. *kammarrätten, riksskattenämnden, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs samt Norrbottens län, Sveriges grossistförbund och Sveriges köpmanförbund.*

Lantbrukets skattedelegation anför i denna fråga.

Utredningen har om än med viss tvekan stannat för att föreslå att överföring genom öppet koncernbidrag skall få ske från ett aktiebolag till en ekonomisk förening. Utredningens tveksamhet grundas självfallet på olikhet i skattesatser mellan de två företagsformerna. Delegationen anser att det framlagda förslaget är positivt. Det torde emellertid endast undantagsvis inom lantbrukets föreningsrörelse föreligga det förhållandet att ett helägt aktiebolag inte gör affärer med föreningen-moderföretaget. I huvudparten av fallen av helägda dotterbolag kan därför vinsterna, även om öppet koncernbidrag inte var tillåtet, genom prissättning å varor och tjänster överflyttas till föreningen. Det av utredningen framlagda förslaget rörande vinstöverföring genom prissättning lägger inte hinder i vägen för ett sådant förfarande. Endast i sällsynta undantagsfall torde nämligen vinsterna vara av sådan storleksordning att de föreslagna restriktivare reglerna beträffande prissättning skulle omöjliggöra vinstöverföring. Öppna koncernbidrag är därför ur föreningsrörelsens synpunkt i de flesta fall endast ett alternativ för vinstöverflyttning. Det är dock självfallet smidigt om möjlighet

till öppna koncernbidrag föreligger. Delegationen ansluter sig därför till det framlagda förslaget.

Flera remissinstanser beklagar, att de sakkunniga inte kunnat ge några vägledande normer beträffande koncernbidrag som utgör driftkostnad. Sålunda framhåller riksskattenämnden bl. a.

På sätt utredningen närmare framhållit, torde avdrag för koncernbidrag enligt nu rådande praxis medges endast när fråga är om koncernbidrag, som utgör omkostnad. Svårigheten att avgöra vilka förutsättningar, som erfordras för att ett koncernbidrag skall kunna anses såsom en omkostnad, är emellertid påtaglig. Utredningen har inte heller reglerat den skattemässiga behandlingen av dylika koncernbidrag. Utredningen har endast konstaterat, att för avdragsrätt förutsätts att det finns ett klart samband mellan de verksamheter, företagen bedriver, att detta samband inte får vara alltför obetydligt samt att frågan om avdragsrätt måste bedömas från fall till fall. Riksskattenämnden är medveten om svårigheten att närmare ange de förutsättningar, som bör föreligga för att koncernbidrag skall anses utgöra omkostnad för utgivaren. Riksskattenämnden finner det emellertid angeläget att, därest utredningsförslaget görs till föremål för lagstiftning, vägledande uttalanden i frågan görs i propositionen. Därvid bör om möjligt vissa typfall anges till ledning för bedömningen. Som exempel på de fall, då koncernbidrag är att anse som omkostnad för utgivaren, må här nämnas det fall att ett bolag lämnar koncernbidrag till ett annat bolag inom koncernen i anslutning till att sistnämnda bolag i eget namn drivit en reklamkampanj, som i själva verket även gagnar bidragsgivaren. Att koncernbidraget utgör en driftkostnad i angivet fall framgår kanske klarast av det förhållandet att mottagaren borde haft möjlighet att — om bidraget inte utgått — utställa räkning å bidragsgivaren å viss del av reklamkostnaden.

Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län, näringslivets skattedelegation, Sveriges redareförening, Familjeföreningens förening* samt *Svenska kommunförbundet*.

Beskattning av ackordsvinst

Utredningens förslag om beskattning av ackordsvinst tillstyrks i princip av *kammarrätten, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus, Västernorrlands samt Norrbottens län, Sveriges Köpmanförbund och Kooperativa förbundet*.

Övervägande antalet remissinstanser avstyrker emellertid förslaget. Sålunda anför riksskattenämnden.

Skattefrihet för ackordsvinst, oavsett att borgenären är berättigad till avdrag för förlusten på fordringen i fråga, synes nämnden sakligt motiverad. Det är ju endast en i och för sig värdelös eller i huvudsak värdelös fordran som efterskänks. En beskattning av ackordsvinsten syns även vara ägnad att försvåra den sanering av galdenärens ekonomi, som ackordet är avsett att främja. Utredningens förslag angående skatteplikt för ackordsvinst går även vida utöver den krets av skattskyldiga, som berörs av de föreslagna beskattningsreglerna om koncernbidrag.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund förordar, att skatteplikten för ackordsvinster begränsas till att avse endast sådana fall, då ackordsuppgörelsen berör företag mellan vilka råder intressegemenskap. Just i dessa fall finns risk för missbruk av ackordsförfarandet.

Näringslivets skattedelegation anför i denna fråga.

Från teoretisk synpunkt framstår det visserligen som konsekvent att ackordsvinst beskattas i den mån borgenären får avdrag för den förlust han lider genom att bevilja ackordet. Det bör emellertid inte förbises att en sådan beskattning kan avsevärt minska utsikterna att få ackordsuppgörelser till stånd. Borgenärernas benägenhet att medverka till ackord kan befaras bli mindre, om ackordet föranleder ett skatteanspråk mot gäldenären och risk föreligger därmed för ett ökat antal konkurser. Det torde vara alltför optimistiskt att, i likhet med utredningen, anta att i fall när insolvens verkligen föreligger någon beskattning i allmänhet inte skall behöva inträda, eftersom ackordsvinsten bör kunna kvittas mot förut bokförd förlust. Härtill kommer att en sådan beskattning ytterligare komplicerar lagstiftningen och kan befaras vålla tillämpningssvårigheter inte minst genom att behandlingen av ackordsvinst gjorts beroende av om bokföringsmässig eller kontantmässig redovisning skall tillämpas i förvärvskällan. Vi förordar därför att skattefriheten för ackordsvinster tillsvidare bibehålls och att spörsmålet om den skattemässiga behandlingen av sådana vinster tas upp först i samband med den större frågan om beskattningen vid konkurs, vilken för närvarande är föremål för utredning. De av utredningen påtalade riskerna för missbruk av ackord när intressegemenskap föreligger torde i tillräcklig mån bli undanröjda genom det föreslagna tillägget till punkt 10 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

Liknande synpunkter anføres av *kommerskollegium, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Svensk industrieförening, tantbrukets skattedelegation, Sveriges advokatsamfund, Föreningen Auktoriserade revisorer, Smålands och Blekinge handelskammare* samt *handelskammaren i Gävle*.

Vinstöverföring genom prissättning m. m.

Utredningens förslag till reglering av vinstöverföring genom prissättning m. m. mellan här i riket skattskyldiga näringsidkare har i princip tillstyrkts av *kammarrätten, riksskattenämnden, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Östergötlands, Kalmar och Malmöhus län* samt *Sveriges skogsägareförbund*. Även de remissinstanser som tillstyrker förslaget betonar emellertid de praktiska svårigheter som uppkommer vid tillämpningen. Sålunda anför bl. a. *riksskattenämnden*.

Enligt riksskattenämndens mening hade det varit till fördel, om man kunnat undvika att införa en dylik bestämmelse i skattelagstiftningen. Nämnden finner det i vart fall önskvärt att i en blivande proposition i ämnet görs sådana uttalanden, att de som skall tillämpa lagstiftningen erhåller

erforderlig ledning för sina bedömanden. Den ovisshet beträffande tolkningen av bestämmelsen, som eljest uppkommer, måste vara ägnad att leda till skatteprocesser. Riksskattenämnden anser för sin del, vad angår lokutionen »villkor, som i *avsevärd* grad avvika från normala», att av allmänt språkbruk följer, att en avvikelse å 10—15 % regelmässigt inte bör anses som en i *avsevärd* grad avvikande prissättning.

Flera remissinstanser, bl. a. *länsstyrelserna i Östergötlands, Kalmar samt Göteborgs och Bohus län, Sveriges Köpmannaförbund och lantbrukets skattedelegation*, framhåller att det måste ankomma på riksskattenämnden att utfärda anvisning om när vinstöverföring skall underkännas.

Från näringslivets organisationer framhålls allmänt svårigheterna att avgöra när avvikelse från normal prissättning föreligger. Sålunda anför bl. a. *Sveriges grossistförbund*.

Vad först angår priser och villkor, som är avvikande från de »normala», finns anledning att understryka svårigheten att objektivt fastställa vad som är normalt. I många fall förekommer speciella överenskommelser och villkor mellan företag, som ingår i en koncern. Det gäller här fullt korrekta affärsmässiga transaktioner mellan berörda företag, vid vilka skatteaspekterna inte har något intresse. Exempelvis kan det vara fråga om att införa en ny produkt på marknaden, att med hänsyn till konkurrenssituationen stöda försäljningen av ett visst varuslag genom att påverka prisbildningen etc. Uppenbarligen ger lagtexten med den utformning den erhållit inte någon önskvärd vägledning i dessa fall och motsvarande synpunkter gäller i fråga om de mycket vaga kriterier, som angivits när det gäller att bedöma huruvida intressegemenskap i lagstiftarens mening föreligger eller ej.

Med hänsyn till svårigheterna att tillämpa de föreslagna reglerna om dolda vinstöverföringar ifrågasätter flera remissinstanser, om dylika regler bör införas i skattelagarna. Som exempel kan nämnas att *Familjeföretagens förening* framhåller, att förslaget kommer att skapa osäkerhet och lägga grund till nya skatteprocesser. Enligt *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund* inger det betänkligheter att frångå en välkänd och lätthanterlig praxis som både ur fiskala och företagsmässiga synpunkter fungerat tillfredsställande. *Skånes handelskammare* anser, att de föreslagna bestämmelserna inte är tillfredsställande från rättssäkerhetssynpunkt. Bestämmelserna ger myndigheterna alltför stora befogenheter och tar inte tillräcklig hänsyn till näringslivets förhållanden. *Föreningen Auktoriserade revisorer* framhåller, att de föreslagna bestämmelserna innebär en skärpning, för vilken något bärande motiv inte påvisats. Därefter anför föreningen.

Det måste anses beklagligt att utredningen inte sökt närmare klargöra när »*avsevärd*» avvikelse från normala villkor eller »icke oväsentlig» inkomstöverföring skall anses föreligga. Uttalandet, att med hänsyn bl. a. till de olikartade förhållandena inom skilda branscher någon allmängiltig procentsats ej kan anges som kriterium på »*avsevärd*» prisavvikelse är givetvis i och för sig riktigt. Det måste emellertid anses som högst otillfredsställande att helt lämna definitionen av de berörda begreppen åt praxis. Det torde kunna ta många år innan några enhetliga riktlinjer utbildats. För företa-

gen måste det även i fortsättningen bli mycket svårt att utan närmare ledning bedöma vilka avvikelser som i olika fall är tillåtliga. Om den ifrågavarande lagstiftningen genomförs bör den enligt föreningens åsikt kompletteras med utförliga anvisningar om de avvikelser som under olika förutsättningar kan medges. Dylika regler skulle alternativt kunna utfärdas i särskild ordning, exempelvis genom riksskattenämndens försorg. Det ligger i sakens natur att regler av berörd art måste ges en schablonartad karaktär. De eventuella nackdelarna härav torde komma att kompenseras av den smidigare och mera enhetliga tillämpning av bestämmelserna som härigenom skulle åstadkommas. Enligt utredningsdirektiven skulle en »ändamålsenlig lösning» eftersträvas. Utan närmare anvisningar i här nämnda avseenden torde detta mål inte komma att nås.

I flera yttranden från näringslivets organisationer betonas, att riskerna för skattebortfall för stat och kommun genom vinstöverföringar inte får överdrivas. Om bestämmelser av det slag utredningen föreslår införs, bör därför de fall, då omräkning av vinst skall ske, begränsas. *Kooperativa förbundet* framhåller, att lättillämpigare bestämmelser erhålls, därest dessa utformas så att som huvudregel föreskrivs att avtalade villkor skall gälla, såframt inte några såvitt möjligt specifikt formulerade undantagsfall föreligger. Undantagsbestämmelserna borde i överensstämmelse med utredningens förslag ta sikte främst på de fall, där inkomstöverföringen är att anse som utdelning för vilken mottagaren är skattskyldig eller gåva för vilken skattskyldighet föreligger. Härutöver må övervägas att som undantag införa även sådant fall där inkomstöverföringen kan antas ha använts för täckande av förlust hos mottagaren, uppkommen före intressegemenskapens inträdande. Däremot anser förbundet det inte tillrådligt med en allmänt formulerad undantagsbestämmelse, såsom att inkomstöverföringen kan antas vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla annan obehörig förmån i beskattningshänseende. En sådan allmänt formulerad bestämmelse kan enligt förbundet alltid befaras ge anledning till tolknings- och tillämpningssvårigheter.

Liknande synpunkter anförs av *näringslivets skattedelegation*. Enligt delegationens mening är det dock inte nödvändigt att särskilt ange det fall att vinstöverföringen är att anse som gåva.

Lantbrukets skattedelegation framhåller att, om jämställdhet inte kommer att gälla för ekonomisk förening och bolag i fråga om öppna koncernbidrag och uttrycket »i avsevärd grad» i fråga om dolda vinstöverföringar får en snäv tolkning, den kooperativa föreningsrörelsen kommer i sämre ställning när det gäller vinstöverflyttning än koncerner i aktiebolagsform. En sådan utveckling är enligt delegationen inte godtagbar.

Svenska kommunförbundet gör följande uttalande.

Det är en vanlig företeelse att kommuner äger alla aktier i bolag, vilka utgör tillgångar i av kommunen driven ekonomisk verksamhet. Som exempel kan nämnas aktier i kraftverksföretag, vilka ägs av kommun som distribuerar elektrisk kraft. Om kommunen ägde kraftverksanläggningarna di-

rekt, skulle den i motsats till aktiebolaget ej vara skattskyldig till statlig inkomstskatt. För att den totala kommunala affärsverksamheten inte på grund av organisatoriska förhållanden skall behöva påföras statlig inkomstskatt, brukar bolagets vinst ofta nedbringas genom prisreduceringar vid leveranser till den kommunala affärsrörelsen. Sådana inkomstöverföringar skall uppenbarligen inte anses vara vad som i den föreslagna lagtexten betecknas såsom led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende.

Förslaget till reglering av vinstöverföring genom prissättning m. m. till ett utländskt företag har fått ett välvilligare mottagande. Förslaget i denna del tillstyrks i princip av flertalet remissinstanser även om många understryker att bestämmelserna måste tillämpas med stor försiktighet. Sålunda anför *kammarrätten bl. a.*

Vad först angår dylika vinstöverföringar från Sverige till utlandet ger såsom dubbelbeskattningssakkunniga tidigare konstaterat i sitt betänkande med förslag rörande internationella beskattningsfrågor (SOU 1962: 59), de nuvarande reglerna i 43 § kommunalskattelagen inte möjligheter till ingripande från de svenska beskattningsmyndigheternas sida i samma utsträckning som gäller enligt de mellan Sverige och andra stater ingångna dubbelbeskattningsavtalen. Såvitt kammarrätten kunnat finna, torde en sådan anpassning, som utredningen på grundval av dubbelbeskattningssakkunnigas förslag förordat, av de svenska reglerna till de internationellt vedertagna, inte inge betänkligheter i vidare mån än att stor försiktighet vid bestämmelsernas praktiska tillämpning måste iakttas. Kammarrätten finner det därför välbetänkt, att utredningen i anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen rekommenderat särskild försiktighet vid bedömningen av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag.

Liknande synpunkter anförs av *riksskattenämnden*.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att utredningen i den allmänna motiveringen för den föreslagna bestämmelsen pekat på en rad omständigheter, som gör det motiverat för beskattningsmyndigheterna att inte vidta åtgärder, då avvikelser sker från eljest tillämpade priser. Enligt delegationens mening borde vissa av dessa fall, ävensom exempel på fall där försiktighet bör iakttas, anges i anvisningarna till 43 §. Med dessa tillägg är delegationen beredd acceptera den föreslagna bestämmelsen. Delegationen säger sig ha fäst särskilt avseende vid att möjlighet bör finnas till ingripanden så att inte de företag, som i högre grad utnyttjar möjligheterna att avvika från normal prissättning, skall få ett bättre konkurrensläge än andra.

Utredningens förslag till ändrade bestämmelser i syfte att förhindra att en kommuns beskattningsunderlag minskas på ett obehörigt sätt genom vinstöverflyttningar har lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. I många yttranden ifrågasätts dock om en skärpning av reglerna i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen är nödvändig såvitt gäller vinstöverföringar via prissättning på varor och tjänster.

Frågan om beskattningen av internvinster har berörts i ett par yttranden. Sålunda framhåller *Skånes handelskammare* att det bör föreskrivas att försäljningsvinsten inte skall beskattas förrän varan lämnat koncernen. *Sveriges advokatsamfund* föreslår, att punkt 15 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen ändras så att bestämmelserna blir tillämpliga även på internvinster, som uppkommer vid försäljning till svenska dotterbolag. *Näringslivets skattedelegation* anser, att frågan om beskattningen av internvinster med fördel kan uppskjutas för att tas under förnyat övervägande inom företagsskatteutredningen.

S. k. kommissionärsbolag

Utredningens förslag rörande beskattningen av de s. k. kommissionärsbolagen har i princip tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. *Näringslivets skattedelegation* anser dock, att undantag bör göras för det fall kommissionärsbolaget är ett aktiebolag och huvudföretaget en ekonomisk förening.

Departementschefen

Då intressegemenskap råder mellan två företag såsom mellan ett moderföretag och ett dotterföretag, kan sådan vinstöverföring äga rum mellan företagen, som inte skulle ha skett om företagen varit helt oberoende av varandra. Detta får till följd att vinst, som annars redovisats i ett företag, i stället redovisas hos ett annat företag. Vinstöverföringen kan ske antingen öppet i form av ett direkt bidrag, s. k. koncernbidrag, eller mer eller mindre dolt genom att priser på varor och tjänster vid affärer mellan företagen sätts högre eller lägre än de priser som tillämpas mellan av varandra oberoende företag.

I skattelagarna finns inte några uttryckliga bestämmelser om hur direkta bidrag mellan företag, som är förenade i intressegemenskap, skall behandlas i beskattningshänseende. Dylika koncernbidrag kan enligt gällande rättstillämpning vara avdragsgilla vid givarens taxering om bidraget utgör driftkostnad i givarens verksamhet. Frågan om så är förhållandet måste avgöras från fall till fall. Skattelagarna ger här inte någon ledning. Är bidraget avdragsgillt för utgivaren torde det regelmässigt vara skattepliktig inkomst för mottagaren. Den praxis som utbildat sig på detta område är emellertid svårtolkad.

I det år 1964 avlämnade betänkandet »Koncernbidrag m. m.» (SOU 1964: 29) som behandlats i det föregående, har skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m. framlagt förslag rörande den skatterättsliga regleringen av koncernbidrag. Utredningen har emellertid ansett att de dolda vinstöverföringar, som sker genom prissättning och andra liknande åtgärder, har ett

så nära samband med de öppna koncernbidragen att det knappast går att uppställa skatteregler för de öppna koncernbidragen utan att samtidigt beakta de dolda vinstöverföringarna. Utredningens förslag innefattar därför en skattemässig reglering av såväl öppna som dolda vinstöverföringar. Behovet av författningsmässig reglering av de öppna koncernbidragen har allmänt understrukits av remissinstanserna. I fråga om utredningens förslag i övrigt har meningarna varit mera delade.

Beträffande de öppna koncernbidragen föreslår utredningen regler av innebörd att dylika bidrag skall utgöra avdragsgill kostnad för givaren och skattepliktig inkomst för mottagaren när bidraget lämnas mellan moderbolag och dotterbolag i endera riktningen eller mellan två dotterbolag som ägs av samma moderbolag. Såsom förutsättning gäller, att bolagen med stöd av 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen kan sammanslås, fusioneras, till ett bolag — moderbolaget skall alltså äga mer än 90 % av aktierna i dotterbolagen — samt att bidraget inte är att anse som utdelning för vilken mottagaren är skattskyldig. Moderbolaget skall inneha mer än 90 % av aktierna i dotterbolagen i direkt ägo. De får således inte ägas indirekt via andra bolag inom koncernen. Då moderbolaget är ett bankaktiebolag har utredningen för avdragsrätt för koncernbidrag krävt att bolaget skall äga samtliga aktier i dotterbolagen.

Motsvarande regler föreslås gälla om moderföretaget är en ekonomisk förening som äger samtliga aktier i ett eller flera aktiebolag. Utredningen har ansett att det förhållandet, att den statliga skatten är lägre för förening än för bolag och att en förenings vinstmedel i viss utsträckning kan tillföras medlemmarna i form av vid taxeringen avdragsgilla rabatter och pristillägg och således utan dubbelbeskattning, inte bör hindra en överföring av vinstmedel i form av koncernbidrag från bolag till förening. Det förutsätts dock som nämnts att föreningen äger samtliga aktier i bolaget.

Enligt utredningens mening bör de föreslagna reglerna för öppna koncernbidrag inte nu utsträckas till att gälla försäkringsaktiebolag. Utredningen motiverar detta med att speciella regler gäller för försäkringsföretagen och att dessa regler f. n. omprövas av en särskild utredning.

Då det gäller bolagskoncerner där bolagen är s. k. allmänna aktiebolag, dvs. bolag för vilka aktiebolagens bestämmelser är tillämpliga, föreslår utredningen vidare att öppet koncernbidrag med avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren skall kunna lämnas från moderbolaget till bolag — dotterbolag, dotterdotterbolag etc. — i vilket moderbolaget direkt eller indirekt genom andra bolag äger mer än 90 % av aktierna. Där emot får, som tidigare framhållits, bidrag som här avses inte lämnas från dotterbolag till moderbolag med mindre moderbolaget i direkt ägo har mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget och moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget.

Ett koncernbidrag kan emellertid, som förut nämnts, vara avdragsgillt även om de förutsättningar utredningen angett inte föreligger, nämligen om bidraget utgör driftkostnad i det givande företagens verksamhet. Utredningen föreslår inte någon ändring i detta förhållande men betonar att några generella regler angående avdragsrätten inte kan uppställas. Om avdragsrätt skall anses föreligga blir beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Många remissinstanser främst på näringslivets område har ansett att de möjligheter till öppna koncernbidrag mellan aktiebolag, som utredningen föreslår, är alltför begränsade. I flera yttranden avstyrks dock utredningens förslag att öppet koncernbidrag skall kunna lämnas från aktiebolag till ekonomisk förening. Man beklagar vidare att de sakkunniga inte kunnat ge några vägledande normer beträffande förutsättningarna för att koncernbidrag skall utgöra driftkostnad.

Då avdrag för koncernbidrag hittills medgetts vid taxeringen har, som tidigare framhållits, grunden härför varit att bidraget utgjort driftkostnad i det utgivande företagens verksamhet. Utredningen har inte ansett det möjligt att författningsmässigt ange när ett koncernbidrag skall anses som driftkostnad. Utredningen har därför genom sitt förslag om avdragsrätt i vissa fall för öppna koncernbidrag släppt kravet på att koncernbidraget för att medföra avdragsrätt under alla förhållanden måste framstå som en driftkostnad för givaren. Förslaget innebär därigenom i själva verket en rätt till obegränsad vinstutjämnning i beskattningshänseende mellan vissa företag, som på grund av ägareförhållandena kan betraktas som om de var en skattskyldig.

Det torde vara riktigt som utredningen framhåller att, om rätt till öppna koncernbidrag införs på sätt utredningen föreslagit, antalet fall då avdragsrätten är beroende av att koncernbidraget kan anses utgöra driftkostnad blir relativt begränsat. Det oaktat hade det givetvis varit av värde om man kunnat ange vissa normer för bedömningen av när ett koncernbidrag skall anses som omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Riksskattenämnden ifrågasätter om det inte skulle vara möjligt att ange vissa typfall till ledning för bedömningen. Nämnden ger i sitt yttrande ett exempel härpå. Det är emellertid sannolikt att sådana exempel kommer att skildra fall, där någon tvekan om avdragsrätten inte föreligger och att exemplen därför inte ger ledning i de tveksamma fallen. Vidare kan bidraget i vissa fall tänkas vara så stort att det inte rimligen kan betraktas som driftkostnad, även om förhållandena i övrigt är sådana att avdragsrätt i princip skulle föreligga. Beträffande storleken av avdragsgillt bidrag kan, som utredningen framhållit, några speciella beräkningsgrunder inte anges. Det sagda bör emellertid inte hindra att riksskattenämnden undersöker möjligheterna att utifrån vissa exempel eller på annat sätt ge vägledande anvisningar på detta område.

I många yttranden understryks att de av utredningen föreslagna bestämmelserna om öppna koncernbidrag är komplicerade och att varje möjlighet till förenkling bör tillvaratas även om det i viss mån sker på bekostnad av det fiskala intresset. Till detta vill jag säga, att våra skattelagar tyvärr ofta är och måste vara rätt komplicerade. Detta är emellertid inte något speciellt för vårt land. Det gäller skattelagarna i alla länder med ett beskattningssystem likartat vårt eget. Utredningens förslag innebär att man i skattesystemet för in en helt ny princip, nämligen en rätt till obegränsad resultatutjämning mellan vissa skattskyldiga. Om man vill förhindra att det redan förut komplicerade regelsystemet, som bygger på att varje företag beskattas för sig för sin vinst, inte bryts sönder genom en sådan rätt till resultatutjämning, torde det vara ofrånkomligt att författningsbestämmelserna blir invecklade.

Det som främst gör de föreslagna bestämmelserna komplicerade är att man måste förhindra att reglerna om dubbelbeskattning och kedjebeskattnings av bolags och förenings vinster sätts ur spel. Dessa bestämmelser liksom hela företagsskattesystemet omprövas f. n. av företagsskatteutredningen. Goda skäl kunde därför tala för att låta behandlingen av det nu aktuella förslaget anstå till dess denna utredning framlagt sitt förslag. Som ett ytterligare skäl härför kan åberopas att de sakkunniga, som antytt en lösning av koncernbeskattningen enligt den s. k. organmetoden, dvs. en beskattning av koncernen som en enhet, ansett en sådan lösning vara så genomgripande att den lämpligen bör prövas av företagsskatteutredningen.

Man måste emellertid förutsätta att det kan dröja flera år innan ett förslag grundat på företagsskatteutredningens kommande betänkande kan föreläggas riksdagen. Då man från näringslivets sida ansett det angeläget att den skattemässiga behandlingen av koncernbidragen snarast blir reglerad och någon annan lösning än den utredningen framlagt inte nu torde stå till buds, vill jag inte motsätta mig att utredningens förslag i denna del läggs till grund för lagstiftning.

Såsom redan framhållits innebär utredningens förslag om öppna koncernbidrag att man tillåter obegränsad resultatutjämning mellan vissa skattskyldiga. Det ligger i sakens natur att en sådan resultatutjämning kan accepteras endast då företagen klart framstår som en skattskyldig. Detta förutsätter i sin tur att företagen beskattas enligt enahanda regler och att det ena företaget äger det andra. Detta kan också sägas ha varit utredningens ståndpunkt. Rätten till resultatutjämning är enligt förslaget i princip obegränsad till aktiebolag i en helägd bolagskoncern. Det enda undantag utredningen föreslår från denna princip är att utjämning även skall kunna ske mellan ett aktiebolag och en ekonomisk förening, om föreningen äger samtliga aktier i bolaget. Utredningen har ansett att bolag och förening kan jämföras i beskattningshänseende, enär vinsterna i båda dessa företagsformer

är föremål för dubbelbeskattning. Det kan dock, som flera remissinstanser framhållit, anföras skäl mot att tillåta en vinstöverföring från bolag till förening så länge olikheter i beskattningshänseende föreligger mellan dessa företagsformer. Emellertid torde en sådan vinstöverföring accepteras enligt nuvarande praxis, då den sker via prissättningen på varor och tjänster och då ett aktiebolag utgör s. k. kommissionärsbolag till en ekonomisk förening. Med hänsyn härtill anser jag mig i princip kunna godta utredningens förslag i denna del. Jag vill dock framhålla att frågan om den olika beskattningen av bolag och föreningar är ett spörsmål som kommer att omprövas av företagsskatteutredningen. Om olikheterna i beskattningshänseende bibehålls, får det ankomma på denna utredning att även pröva frågan hur vinstöverföringar från bolag till förening i fortsättningen skall bedömas.

Liksom de sakkunniga anser jag det ofrånkomligt att reglerna om öppna koncernbidrag utformas så att de inte möjliggör ett kringgående av gällande bestämmelser om dubbelbeskattning och kedjebeskattnings och ej heller i övrigt kan utnyttjas i skatteundandragande syfte. Vill man med den utgångspunkten göra reglerna enklare än utredningen föreslagit torde enda möjligheten vara att begränsa antalet fall då en resultatutjämnings genom koncernbidrag är tillåten. Även om bestämmelserna författningsmässigt utformas så att de framstår som mindre komplicerade innebär detta inte att de blir enklare att tillämpa och kontrollera.

Enligt min mening har utredningen gjort en i stort sett lämplig avvägning. Det bör i princip inte ifrågakomma att nu införa en rätt till obegränsad resultatutjämnings mellan olika företag i större omfattning än utredningen föreslagit. I viss mån är det här fråga om en försökslagstiftning i avvaktan på den översyn av företagsbeskattningen som f. n. pågår. Jag anser dock att koncernbidrag bör kunna ifrågakomma även inom försäkringskoncerner och att det i koncerner ägda av bankaktiebolag och föreningar bör räcka med att moderföretagets aktieinnehav överstiger 90 %. Undantag måste dock göras för aktiebolag som driver livförsäkringsrörelse.

Beträffande detaljutformningen av reglerna om öppna koncernbidrag ämnar jag återkomma i en specialmotivering.

Såsom redan framhållits innefattar utredningens förslag även en skattemässig reglering av de dolda vinstöverföringar som sker genom onormal prissättning på varor och tjänsteprestationer.

I kommunalskattelagen finns vissa bestämmelser angående dolda vinstöverföringar mellan intressentföretag. Genom dessa bestämmelser har lagstiftaren velat förhindra att vinstmedel överförs obeskattade till utlandet (43 §) eller att kommunernas beskattningsunderlag i alltför hög grad påverkas av dylika vinstöverföringar mellan företag som beskattas i olika kommuner (57 § 3 mom.). Såsom bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom.

f. n. är utformade kan taxeringsmyndigheterna ingripa mot obehörig vinstöverföring endast när denna är avsevärd. Det har i olika sammanhang påtalats att bestämmelserna inte ger tillräckliga möjligheter att förhindra att vinstmedel obeskattade överförs till utlandet och att kommunernas beskattningsunderlag påverkas genom vinstöverföringar på ett sätt som inte är godtagbart.

För att skapa större möjligheter att ingripa mot dylika obehöriga vinstöverföringar föreslår utredningen att kravet på att överföringen skall vara avsevärd borttas. Då det gäller vinstöverföring till utlandet skall taxeringsmyndigheterna enligt förslaget kunna ingripa så snart oriktig prissättning tillämpats och, när det gäller överföring mellan företag som beskattas i olika kommuner här i riket, om den onormala prissättningen medfört att inkomst av verksamheten i inte oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats om intressegemenskap inte förelåg.

När det gäller taxering till statlig inkomstskatt och båda företagen är skattskyldiga här i riket för sin inkomst har utredningen ansett att viss vinstöverflyttning via prissättningen kan godtas. Detsamma gäller vid taxeringen till kommunal inkomstskatt om företagen taxeras till sådan skatt i samma kommun. I dylika fall skall omräkning av företagets skattepliktiga inkomster ske endast om parterna avtalat avsevärt högre eller lägre priser på varor och tjänster än som skulle tillämpas om företagen varit helt oberoende av varandra. Är inkomstöverföringen att anse som utdelning, för vilken mottagaren är skattskyldig, eller som gåva, för vilken skyldighet att erlagga gåvoskatt föreligger, skall dock enligt förslaget omräkning alltid ske då oriktig prissättning tillämpats. Detsamma gäller även eljest när vinstöverföringen kan antas vara ett led i åtgöranden, som syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende.

När det gäller försäljning av tillgångar i samband med överlåtelse av den verksamhet, vari tillgångarna ingår, brukar överlåtelsen — då säljare och köpare är i intressegemenskap — ske till bokförda värden. Detta innebär ofta en för låg prissättning. Den överföring av dolda reserver som på så sätt sker har i regel godtagits i praxis i beskattningshänseende. I denna praxis föreslår utredningen inte någon ändring.

Utredningens förslag att öka beskattningsmyndigheternas möjligheter att ingripa mot överföring av obeskattade vinstmedel till u t l a n d e t överensstämmer i huvudsak med det förslag som framlagts av dubbelbeskattningssakkunniga (SOU 1962: 59). Förslaget i denna del har fått ett i huvudsak välvilligt mottagande från remissinstansernas sida och jag kan tillstyrka att detsamma läggs till grund för lagstiftning. Beträffande detaljutformningen ämnar jag återkomma i det följande.

Förslaget till en författningsmässig reglering av dolda vinstöverföringar mellan här i riket skattskyldiga företag har fått ett mera blandat mottagande. Utredningens uppfattning att man inte bör uppställa skatteregler för de öppna koncernbidragen utan att samtidigt reglera de dolda vinstöverföringarna är givetvis i princip riktig. Vad utredningen och remissinstanserna anfört angående möjligheterna för taxeringsmyndigheterna att avgöra när oriktig prissättning tillämpats och det förslag utredningen framlagt i denna del visar emellertid hur svårt det är att författningsmässigt reglera detta område. Jag har därför kommit till den uppfattningen att man tills vidare bör begränsa sig till att öka möjligheterna att vid inkomstberäkningen återföra sådana vinstöverföringar via prissättningen som obehörigen påverkar kommunernas beskattningsunderlag.

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

Beträffande utformningen av bestämmelserna i 57 § 3 mom. ämnar jag återkomma i det följande.

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

I samband härmed föreslår utredningen, att de inskränkningar, som i förordningen om förlustutjämning föreskrivs beträffande gäldenärs rätt till förlustavdrag när han beviljats ackord, skall upphävas.

Utredningens förslag till ändrade bestämmelser om beskattning av ackordsvinst har mött så vägande invändningar från remissinstansernas sida att jag inte nu kan tillstyrka en beskattning av dylika vinster i andra fall än då intressegemenskap föreligger mellan borgenär och gäldenär. Beträffande utformningen av bestämmelserna i denna del ämnar jag återkomma i en specialmotivering.

Utredningen har slutligen till behandling upptagit även frågan om beskattningen av de s. k. kommissionärsbolagen. Härmed avser utredningen sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening, som bedriver rörelse i eget namn uteslutande för annat aktiebolags eller annan ekonomisk förenings räkning, utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning. Inkomsten av verksamheten redovisas följaktligen hos det andra företaget. Enligt förslaget skall, i överensstämmelse med vad som nu sker i praktiken, huvudföretaget anses ha bedrivit kommissionärsbolagets rörelse.

Det förslag, som utredningen framlagt beträffande de s. k. kommissionärsbolagen, innebär i huvudsak ett lagfästande av gällande praxis och bör läggas till grund för lagstiftning. Förslaget i denna del har i regel tillstyrkts av remissinstanserna. Något undantag bör enligt min mening f. n. inte göras för det fall att kommissionärsbolaget är ett aktiebolag och huvudföretaget en ekonomisk förening. Jag hänvisar till vad jag tidigare anfört angående koncernbidrag mellan bolag och förening. Beträffande detaljutformningen ämnar jag återkomma i det följande.

På grundval av vad jag nu anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till ändringar i kommunalskattelagen och taxeringsförordningen. Bestämmelserna om öppna koncernbidrag och s. k. kommissionärsbolag

har i enlighet med utredningens förslag upptagits i 43 § kommunalskattelagen. Det har ansetts vara av värde att de bestämmelser som reglerar vinstöverföringar mellan företag sammanförs i en paragraf. En hänvisning till dessa bestämmelser bör dock göras i 20 §. Jag övergår nu till att behandla detaljutformningen av bestämmelserna. I anslutning därtill kommer jag även att framlägga vissa förslag till ändring i taxeringsförordningen och förordningarna om investeringsfonder.

Specialmotivering till ändring i kommunalskattelagen

43 § 1 mom. jämte anvisningar till 43 §.

Utredningen

Såsom tidigare framhållits har dubbelbeskattningssakkunniga i sitt år 1962 avgivna betänkande (SOU 1962: 59) föreslagit att 43 § kommunalskattelagen skall ändras i enlighet med dubbelbeskattningsavtalens regler. Även enligt den förevarande utredningens mening finns fog för att bestämmelserna bringas i bättre överensstämmelse med de regler, som intagits i åtskilliga dubbelbeskattningsavtal. Om den vinstöverflyttning, som via prissättningen sker till utlandet, inte anses godtagbar från fiskal synpunkt, bör det i princip vara samma bedömning, oavsett om vinstöverföringen sker till ett utländskt moderbolag eller till ett utländskt dotterbolag. Sannolikheten för att fråga är om vinstdisposition är dock, framhåller utredningen, större, när ett svenskt dotterbolag betalar överpriser till ett utländskt moderbolag för varor och tjänster från moderbolaget än när ett svenskt moderbolag i affärer med ett utländskt dotterbolag tillämpar priser som understiger dem, som erhålls vid affärer med utomstående företag. Den låga prissättningen kan vara nödvändig för att möjliggöra för dotterföretaget att bygga upp en marknad i utlandet, och dotterbolaget redovisar kanske trots de låga inköpspriserna inte några vinster. Detta gäller framför allt under uppbyggnadsskedet. I den mån den låga prissättningen är nödvändig för att ge dotterbolaget täckning för dess löpande kostnader, kan någon erinran mot prissättningen inte göras. Moderbolaget skulle haft samma kostnader, om försäljningen skett utan dotterföretaget såsom mellanhand. Utredningen har därför övervägt möjligheten att behålla uttrycket »avsevärt» i 43 §, såvitt gäller affärer med utländskt dotterföretag, men har inte velat föreslå en sådan utformning av bestämmelserna. Även om en låg prissättning vid affärer med utländska dotterbolag i vissa fall måste godtas vid inkomsttaxeringen, torde dock några berättigade invändningar knappast kunna göras mot regler avsedda att förhindra skattemässiga vinstöverföringar via prissättningen. Det kan inte vara befogat, att svenska företag t. ex. skall kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i anläggningstillgångar i utlandet genom överföring av obeskattade vinstmedel.

Bestämmelsen i 43 § synes därför enligt utredningens mening i princip kunna utformas enligt dubbelbeskattningssakkunnigas förslag. Borttagandet av ordet »avsevärt» innebär inte, understryker utredningen, att en låg prissättning gentemot ett utländskt dotterbolag skulle vara utesluten. Den låga prissättningen behöver inte innebära att moderbolagets inkomst blivit lägre än den eljest skulle ha blivit. Vinsten skulle kanske ha blivit lika låg,

om försäljningen skett utan dotterbolaget som mellanhand. I de av utredningen föreslagna anvisningarna till 43 § anbefalls därför särskild försiktighet i tillämpningen av bestämmelserna, då fråga är om affärer av det senare slaget. De låga priserna kan nämligen avse en indirekt subventionering av exempelvis reklamkampanjer eller andra försäljningskostnader, vilka kostnader skulle ha varit avdragsgilla för moderföretaget, om detta självt bestritt desamma. Har vinstöverföringen däremot till syfte t. ex. att finansiera det utländska dotterföretagets investeringar i anläggningstillgångar, kan den inte godtas i beskattningsavseende.

Eftersom förslaget innebär, att man kräver att företagen tillämpar en normal prissättning i förhållande till utländska intressentföretag och att man således inte skattemässigt godtar en vinstöverföring genom prissättningen, uppkommer inte någon motsättning mellan de här berörda bestämmelserna och reglerna om förtäckt utdelning. En vinstöverföring till ett utländskt moderbolag, för vilken dotterbolaget vägras avdrag, är att anse som utdelning.

Remissyttrandena

Utredningens förslag i denna del har, som redan framhållits, i princip tillstyrkts eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. Från många håll — främst från näringslivets organisationer — understryks att bestämmelserna måste tillämpas med försiktighet. Uttalanden av sådan innebörd av *kammarrätten* och *näringslivets skattedelegation* har tidigare återgetts. Även *riksskattenämnden* betonar önskvärdheten av att bestämmelserna tillämpas med försiktighet från taxeringsmyndigheternas sida.

Länsstyrelsen i Östergötlands län uttalar, att det kan uppkomma stora svårigheter att visa att intressegemenskap verkligen är för handen mellan svenska företag och företag i sådana länder, där landets lagstiftning lägger hinder i vägen för en närmare insyn i företagens verksamhet. Länsstyrelsen tillägger.

En kommande utvidgning av stormarknaden på kontinenten torde jämväl medföra att det blir allt vanligare med av svenskar ägda och ledda bolag i utlandet och torde därmed jämväl kapitalrörelserna över gränserna öka betydligt. Möjligheten till kontroll från taxeringsmyndigheternas sida kommer därvid med all sannolikhet att i hög grad försvåras. Med hänsyn härtill bör det enligt länsstyrelsens mening i nu förevarande fall därför åvila de skattskyldiga att visa att intressegemenskap inte föreligger.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län konstaterar, att enligt utredningen hela bevisbördan i fråga om kravet på affärsmässighet i prissättningen skall åligga taxeringsmyndigheterna. Enligt länsstyrelsens mening är förslaget i detta hänseende inte realistiskt eller rimligt. Länsstyrelsen fortsätter.

En dylik bevisning torde praktiskt taget aldrig kunna presteras, eftersom kontroll av det utländska dotterbolaget regelmässigt inte kan ske. Fall av onormal prissättning torde som regel inte kunna uppdragas annat än i samband med taxeringsrevision. Har vid dylik revision ådagalagts det objektiva förhållandet beträffande onormal prissättning och därmed inkomstöverföring får det anses rimligt och skäligt att det skall vila på det svenska moderbolagets ledning att ådagalägga de skäl som kan finnas för att detta onormala förhållande likväl skall kunna godtas vid taxeringen.

Länsstyrelserna framhåller allmänt att efterlevnaden av bestämmelserna ställer stora krav på kontrollen. Sålunda framhåller *länsstyrelsen i Kalmar län* att prissättningen vid affärsuppgörelser mellan *dels* moderbolag och utländska dotterbolag *dels* näringsidkare, som skall beskattas inom skilda kommuner, måste bli föremål för kontroll av lagens efterlevnad genom taxeringsrevision. Sådan revision är, betonar länsstyrelsen, såväl grannliga som tidsödande och torde böra verkställas av högt kvalificerade befattningshavare, vilka emellertid redan är hårt engagerade inom taxeringskontrollen. Förslagets realiserande torde därför medföra ökad arbetsbelastning för länsstyrelsernas revisionspersonal.

Handelskammaren i Gävle framhåller, att det inte alltid är givet att sådana förhållanden föreligger, att man kan tala om en normal eller onormal prissättning, och anför därefter.

Ett företag, som exempelvis upplåter en rättighet till sina dotterbolag i utlandet att bedriva tillverkning på licens, tillämpar ofta en prispolitik, som varierar från land till land. Just med hänsyn till att fråga är om integrerade företag kan i många fall en onormal prissättning förklaras och även vara motiverad av helt andra skäl än en önskan att nedbringa beskattningen eller överflytta inkomst från Sverige till utlandet. Härvid kan många omständigheter ha sin stora betydelse. Prissättningen vid försäljning från ett svenskt moderbolag till ett dotterbolag i utlandet beror självfallet på moderbolagets prispolitik på lång sikt. I vissa länder kan det således vara befogat att sälja till differentierade priser. Konkurrensförhållandena kan förändras och för att ge dotterbolaget möjlighet att möta denna konkurrens kan det vara ett intresse för moderbolaget att tillämpa förhållandevis låga priser vid försäljning till dotterbolaget. Prissättningen påverkas givetvis också av storleken av de tillämpade importtullarna i vederbörande främmande land. En koncern kan vidare vilja göra en exportoffensiv i ett visst land, och för att möjliggöra detta kan moderbolaget vara tvunget att tillämpa lägre priser än eljest. Således finns åtskilliga tillfällen, då det ur företagsekonomiska och affärsmässiga synpunkter är motiverat att koncernföretag emellan avvika från den prissättning, som tillämpas med utomstående företag.

Liknande synpunkter anføres av *Skånes handelskammare* som tillägger att i lagtexten bör utsägas att ingripande skall ske först om avvikelser i prissättning är uppenbar och vinstöverföringen inte alltför ringa.

Kooperativa förbundet anser det angeläget att i lagtexten på lämpligt sätt understryks att fråga skall vara om vinstöverflyttning i bemärkelsen uppsamling av överskottsmedel. Ingripande skall inte ske i t. ex. sådana fall

när ett svenskt moderbolag överfört medel till ett utländskt dotterbolag under sådana förhållanden att överföringen framstår som en driftkostnad för moderbolaget.

Allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden framhåller att det inte är säkert att moderbolagets utlägg för dotterbolagets räkning kommer tillbaka i form av högre försäljningsvinst som beskattas i Sverige. Det kan också förekomma att vinsterna redovisas i dotterbolaget och återförs till moderbolaget i form av utdelning som inte beskattas i Sverige.

Departementschefen

Bestämmelserna i 1 mom. har utformats i huvudsaklig överensstämmelse med det förslag som framlagts av dubbelbeskattningssakkunniga (SOU 1962: 59). Uttrycket näringsidkare i nu gällande bestämmelser i 43 § har dock bibehållits. I dubbelbeskattningssakkunnigas förslag hade i stället använts begreppet rörelseidkare. Det förra begreppet torde dock vara något mera vidsträckt än det senare och innefattar exempelvis även skattskyldig som bedriver jordbruk.

I sak föreligger inte någon skillnad mellan dubbelbeskattningssakkunnigas förslag och det förslag som framlagts av den nu förevarande utredningen. Sistnämnda utredning har emellertid utformat sitt författningsförslag med utgångspunkt från att även vinstöverföringar via prissättningen mellan här i riket skattskyldiga skulle författningsmässigt regleras.

I de remissyttranden som avgivits i anledning av dubbelbeskattningssakkunnigas förslag har den föreslagna ändringen av 43 § i princip tillstyrkts eller lämnats utan erinran. I en del yttranden understryks dock att bestämmelserna måste tillämpas med försiktighet.

Tillämpningen av bestämmelserna ställer som utredningen och remissinstanserna framhållit stora krav på taxeringsmyndigheterna. Givetvis bör bestämmelserna tillämpas med viss försiktighet och jag kan tillstyrka att erinran härom intas i anvisningarna till 43 § i enlighet med utredningens förslag. Å andra sidan är det angeläget att taxeringsmyndigheterna ägnar särskild uppmärksamhet åt den prissättning som sker vid affärer med intressentföretag i utlandet. Jag vill i det sammanhanget understryka att det förhållandet att bevisbördan i princip ligger hos taxeringsmyndigheterna inte fritar företagen från att lämna de upplysningar och det material som krävs för bedömningen. Skulle erfarenheterna ge vid handen att uttryckliga författningsbestämmelser om företagens uppgiftsskyldighet i detta hänseende erfordras för en effektiv kontroll får frågan därom tas upp till särskild utredning.

Även den definition av begreppet intressegemenskap som ges i anvisningarna till 43 § överensstämmer i huvudsak med det förslag som framlagts av dubbelbeskattningssakkunniga. De sakkunnigas förslag i denna del har god-

tagits eller lämnats utan erinran av så gott som samtliga remissinstanser. Det åligger givetvis företagen att på begäran tillhandahålla taxeringsmyndigheterna uppgifter angående den intressegemenskap som föreligger med utländska företag med vilka företaget har affärer.

Såsom framhållits från flera länsstyrelser sida krävs i regel en taxeringsrevision för att undersöka prissättningen. Möjligheterna för taxeringsnämnderna att införskaffa uppgifter som är tillräckliga för att motivera att bestämmelserna i 43 § 1 mom. tillämpas är mycket små. Det synes därför naturligt att bedömningen av dessa frågor överläts på prövningsnämnderna liksom f. n. är fallet beträffande tillämpningen av bestämmelserna i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen. Föreskrift härom föreslås skola intas i 67 § taxeringsförordningen.

43 § 2 mom.

Utredningen

I det föregående har lämnats en redogörelse för utredningens förslag i fråga om de s. k. kommissionärsbolagen.

Utredningens förslag innebär att man liksom hittills accepterar den osjälvständiga karaktär, som kännetecknar kommissionärsbolagen. Man tar med andra ord fasta på att den rörelse, som bedrivits av detta företag, i själva verket bedrivits av moderföretaget (huvudföretaget). Det finns därför, framhåller utredningen, ingen anledning att i skatteavseende underkänna den vinstöverföring, som ägt rum från dotterföretaget till moderföretaget, om man blott vid inkomstens fördelning i kommunalskattehänsende beaktar att fast driftställe för dotterföretaget också får anses ha utgjort fast driftställe för moderföretaget. Utredningen anför därefter.

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

Tänkbart är vidare, att en fysisk person driver viss rörelseverksamhet genom att låta ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, som han behärskar, formellt stå för rörelsen. Det kan exempelvis vara fråga om en särskild gren av den rörelse, som han eljest bedriver under enskild firma. Det här åsyftade fallet, som förutsätter att resultatet av den särskilda verksamheten helt redovisas hos den fysiska personen, får givetvis inte sammanblandas med det vanliga s. k. enmansbolaget, dvs. då ett aktie-

bolag eller en ekonomisk förening ägs av en fysisk person. Ett dylikt enmansbolag förutsätts självt driva rörelsen för egen räkning och äger i princip självt rörelsetillgångarna, oavsett att aktierna eller andelarna ägs av den fysiske delägaren. Denne redovisar emellertid i detta fall inte för den rörelseinkomst som bolaget eller föreningen haft utan blott den lön eller den utdelning han lyft.

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

Med hänsyn härtill synes, framhåller utredningen, i beskattningshänseende böra godtas endast de fall, då ett aktiebolag eller en ekonomisk förening utgör s. k. kommissionärsbolag i förhållande till annat aktiebolag eller ekonomisk förening. Om det s. k. kommissionärsbolaget i enlighet med sitt syfte i eget namn driver rörelse uteslutande för huvudföretagets räkning, utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning, och inkomsten av rörelsen redovisas hos huvudföretaget, bör enligt utredningens mening huvudföretaget skattemässigt också anses ha bedrivit det s. k. kommissionärsbolagets rörelse. Moderföretaget kan givetvis tillföra kommissionärsbolaget skälig ersättning för t. ex. hyra av fastighet och inventarier. Därefter anför utredningen.

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

Om ett bolag eller en förening förvärvar samtliga aktier i ett aktiebolag och det nya dotterbolaget omedelbart blir kommissionärsbolag åt moderföretaget, blir de föreslagna bestämmelserna i 2 mom. inte tillämpliga under det första året eftersom kommissionärsförhållandet då inte bestått under hela beskattningsåret för båda företagen. Resultatet av dotterbolagets verksamhet fram till den tidpunkt, då aktierna bytt ägare, skall i skattehänseende redovisas hos dotterföretaget. Detta blir betydelsefullt framför allt om dotterbolaget under denna tid haft förlust. Sådan förlust får inte kvittas mot moderföretagets vinst. Inte heller bör vinst under denna tid hos dotterbolaget få kvittas mot förlust hos moderföretaget. Resultatet av dotterbolagets verksamhet fram till tidpunkten för aktieförvärvet bör som regel

kunna beräknas med ledning av den värdering av tillgångarna, som gjorts när aktierna bytte ägare. Om det kan konstateras att ett retroaktivt övertagande av dotterföretagets verksamhet inte medför några obehöriga skattelättnader för koncernen, bör dock ett förfarande i överensstämmelse med 2 mom. av praktiska skäl kunna tillämpas, dvs. moderbolaget anses ha drivit dotterbolagets rörelse även före aktieförvärvet.

Remissyttrandena

Såsom tidigare framhållits har utredningens förslag beträffande kommissionärsbolagen tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. *Näringslivets skattedelegation* anser dock, som redan nämnts, att undantag bör göras för det fall då kommissionärsbolaget är ett aktiebolag och huvudföretaget en ekonomisk förening. Delegationen ifrågasätter vidare om inte de föreslagna bestämmelserna skulle kunna göras tillämpliga även när en fysisk person är ensam ägare till ett kommissionärsbolag eller ingår som delägare i ett handelsbolag, vilket utgör huvudföretag.

Även *Sveriges advokatsamfund* anser att kommissionärsbolag, vilkas huvudföretag är enskilda firmor eller handelsbolag, bör behandlas på samma sätt som sådana, vilkas huvudföretag är aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Ett krav som bör ställas på kommissionärsbolagen i dessa fall är emellertid, framhåller förbundet, att huvudföretaget förbinder sig att svara för alla de förpliktelser som ingått i kommissionärsbolagets namn. Då så skett, har huvudföretaget avstått från att utnyttja den möjlighet som aktiebolagsformen ger till begränsning av det personliga ansvaret, och därmed innebär utnyttjandet av ett aktiebolag som en skylt utåt inte ens indirekt ett utnyttjande av aktiebolagsformen på ett sätt som motiverar att en dubbelbeskattning sker av vinsten från den verksamhet som bedrivs av huvudföretaget i kommissionärsbolagets namn. Förbundet tillägger.

Frågan torde inte sakna praktisk betydelse. Det finns på många håll en nästan vidskeplig syn på aktiebolagsformen såsom mera seriös än andra företagsformer, vilket gör att det kan vara fördelaktigt för en enskild firma eller ett handelsbolag att kunna utnyttja ett aktiebolag som kommissionärsbolag. Dessa fördelar ligger emellertid helt på det psykologiska planet, och det synes inte finnas någon anledning att genom skattelagstiftningen motarbeta deras utnyttjande, då det inte innebär någon fara för borgenärernas rätt i och med att såväl kommissionärsbolaget som huvudföretaget ansvarar solidariskt för de förpliktelser som ingåtts i kommissionärsbolagets namn.

Kammarrätten säger sig inte ha funnit anledning till erinran mot utredningens förslag i denna del men tillägger följande.

Det torde emellertid kunna förutsättas, att allmänna skatteberedningen vid sina överväganden rörande företagsbeskattningen kommer att ta ställning till frågan om kommissionärsbolagens behandling i skatterättsligt hänseende. Med hänsyn härtill bör enligt kammarrättens mening utredningens förslag rörande kommissionärsbolagen bli föremål för omedelbara lagstift-

ningsåtgärder endast under förutsättning, att det anses angeläget att redan nu genomföra förslaget om öppna koncernbidrag.

Riksskattenämnden tillstyrker, att de s. k. kommissionärsbolagens beskattningsfrågor löses på sätt utredningen föreslagit. Förslaget innebär, framhåller nämnden, i huvudsak, att rådande praxis lagfästes. Lagtexten synes emellertid täcka endast de fall, där kommissionärsbolaget självt driver rörelse med egna anställda etc. Lagtexten bör därför förtydligas så, att därunder klart inryms även sådana kommissionärsbolag, som i verkligheten inte driver någon rörelse, utan där rörelsen drivs av moderbolaget i kommissionärsbolagets namn.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhåller, att utredningen uppställt som villkor att beskattningsåret skall sammanfalla för huvudföretaget och kommissionärsföretaget. Skulle emellertid detta villkor inte uppfyllas föreligger tveksamhet, hur taxeringsmyndigheterna skall förfara. En komplettering av bestämmelserna synes därför erforderlig. Enligt länsstyrelsens mening bör kommissionärsbolaget i angivet fall påföras taxering för huvudbolagets inkomster i den mån dessa kan anses belöpa på kommissionärsbolaget utan avdragsrätt för huvudbolaget. En dylik bestämmelse torde få prohibitiv verkan.

Familjeföretagens förening anser att det föreligger viss oklarhet beträffande villkoret att förhållandet mellan företagen skall ha bestått under hela beskattningsåret. Föreningen anför.

Icke sällan förekommer, särskilt gäller detta inom närstående koncernföretag, att kommissionärsavtalet slutes muntligt. Så småningom sammanträder emellertid styrelsen, och man ger avtalet skriftlig form. Därvid fastställs ofta, att kommissionärsförhållandet skall anses ha rått under hela det löpande året, räknat från räkenskapsårets början, även alltså om det skriftliga avtalet formellt upprättats först långt senare. Det framgår inte av lagtexten, om detta tämligen normala förfaringsätt, som är civilrättsligt giltigt och godkänt i nu gällande skattepraxis, även accepterats i förslaget. Förhållandet påpekas för ev. redaktionell justering enär speciellt de lägsta taxeringsinstanserna ofta lägger vikt vid datum för just det skriftligt utformade kommissionärsavtalet.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller, att kommissionärsbolaget bör vara ett sådant helägt dotterbolag, vars rörelse har ett klart samband med moderbolagets verksamhet. Vidare bör en fusion mellan moder- och dotterbolag vara möjlig.

Departementschefen

Utredningens författningsförslag beträffande kommissionärsbolag täcker som riksskattenämnden framhåller endast de fall, när kommissionärsbolaget självt kan anses driva rörelsen. Enligt min mening bör den författningsmässiga regleringen av kommissionärsbolagsförhållandet begränsas till sådana fall, då kommissionärsbolaget bedriver rörelse i eget namn uteslu-

tande för huvudföretagets räkning. Huruvida ett bolag, som endast är ett namnbolag, skall beskattas för inkomst därför att dess namn utnyttjas som firmanamn för en verksamhet, som bedrivs av annan skattskyldig, beror på omständigheterna i det enskilda fallet. En beskattning hos namnbolaget bör normalt ifrågakomma endast om obehörig skattelättnad kan anses ha erhållits genom arrangemanget. Det torde få ankomma på riksskattenämnden att i mån av behov ge vägledande anvisningar på detta område. Även det spörsmål som berörs i yttrandet från Familjeföretagens förening synes lämpligen böra regleras genom anvisningar från nämnden.

Det förhållandet, att frågan om beskattningen av kommissionärsbolags vinst författningsmässigt reglerats i vissa fall, utesluter inte att beskattningen kan ske hos huvudföretaget även om de angivna villkoren inte är uppfyllda. Såsom utredningen antytt kan det mången gång av praktiska skäl vara motiverat att beskattningen får ske hos huvudföretaget, om detta förhållande inte medför några obehöriga skattelättnader. En förutsättning bör dock vara att huvudföretagets och kommissionärsbolagets räkenskapsår avslutas vid samma tidpunkt. Den omständigheten att huvudföretaget är en ekonomisk förening och kommissionärsbolaget är ett aktiebolag bör, som jag redan tidigare framhållit, inte utgöra hinder för att beskattningen sker hos huvudföretaget.

43 § 3 mom.

Utredningen

I det föregående har lämnats en sammanfattning av utredningens förslag beträffande öppna koncernbidrag.

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

Avdragsrätten för öppet koncernbidrag med motsvarande skattskyldighet för mottagaren skall enligt förslaget, som redan nämnts, i första hand tillkomma svenska aktiebolag.

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

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

För avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidraget har i förslaget uppställts vissa förutsättningar, som berörts i det föregående. Utredningen sammanfattar förutsättningarna på följande sätt.

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

2. Det ägareförhållande, som enligt det förut sagda ger rätt till öppet koncernbidrag, skall ha förelegat under hela beskattningsåret för de bolag som lämnat respektive mottagit bidraget. Villkoret avser att förhindra en obehörig förlustutjämning. Jämför 8 § i 1960 års förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst. Om moderbolaget bildat dotterbolaget eller förvärvat aktierna i dotterbolaget vid en tidpunkt, då dotterbolaget ännu icke bedrivit verksamhet av något slag, bör några betänkligheter från fiskal synpunkt inte föreligga mot att tillåta öppet koncernbidrag redan första året, trots att intressegemenskapen då inte bestått under hela beskattningsåret för båda bolagen. Författningstexten har därför utformats så att bestämmelserna blir tillämpliga även då moderbolaget innehåft mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget alltsedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag. Motsvarande gäller vid överföring mellan dotterbolag.

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

fråga. Förutsättning för dotterbolagets rätt till avdrag för öppet koncernbidrag till moderbolaget är således enligt förslaget, att moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning oberoende av i vilken omfattning det självt utdelat vinstmedel till delägarna.

4. Även då koncernbidrag överförs mellan två av moderbolaget till minst 90 % direktägda dotterbolag måste förhindras, att gällande regler om kedjebeskattnings på en omväg sätts ur kraft. Läget kompliceras av att moderbolaget kan vara skattskyldigt för utdelning från det ena dotterbolaget men inte för utdelning från det andra. Det gäller då att tillse att inte vinst från det sistnämnda bolaget utan kedjebeskattnings överförs till moderbolaget genom att såsom förmedlare använda det dotterbolag, för vars utdelning moderbolaget inte är skattskyldigt. Man kan här tänka sig olika situationer. Är moderbolaget, oavsett den egna utdelningen, frikallat från skattskyldighet för utdelning från det dotterbolag, som lämnar koncernbidrag till ett annat systerbolag, bör avdrag kunna medges för koncernbidraget. Det har då ingen betydelse, hur det förhåller sig med moderbolagets skattskyldighet för utdelning från det mottagande bolaget. I fråga om avdragsrätten bör emellertid gälla detsamma, om moderbolagets skattskyldighet eller skattefrihet för utdelning från såväl givarebolaget som mottagarebolaget är lika beroende av moderbolagets egen utdelning. Likaså bör detsamma gälla, om moderbolaget, oavsett den egna utdelningen, är skattskyldigt för utdelning från båda dotterbolagen. Såsom förutsättning för avdragsrätt för öppet koncernbidrag mellan systerbolag har alltså i förslaget uppställts, att någon av de tre nämnda situationerna föreligger.

Såsom framgår av tidigare lämnad redogörelse för utredningens förslag skall motsvarande möjlighet till vinstöverföring föreligga om moderföretaget är ett bankaktiebolag eller en kooperativ ekonomisk förening. Det förutsätts dock att bankaktiebolaget eller föreningen äger samtliga aktier i dotterbolaget eller dotterbolagen. Däremot skall öppet koncernbidrag inte kunna lämnas inom en försäkringskoncern.

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

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

Då utredningens förslag innebär att öppet koncernbidrag skall godtas i beskattningshänseende, trots att bidraget inte omedelbart utgör omkostnad eller intäkt i viss förvärvskälla, har i sista stycket av 3 mom. i förslaget inlagits en uttrycklig föreskrift om till vilken förvärvskälla koncernbidraget skall vara att hänföra. Utredningen anför angående detta stadgande följande.

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

Remissyttrandena

Den redogörelse för remissinstansernas synpunkter på utredningens förslag angående öppna koncernbidrag som tidigare lämnats är i stort sett uttömmande. I det följande skall redovisas vissa detaljspörsmål som upptagits i yttrandena.

Riksskattenämnden finner i likhet med utredningen rimligt att en rätt till vinstöverföring kan utnyttjas för täckande av förluster, som uppkommit under tid då moder- och dotterbolagsförhållandet bestått. Däremot bör koncernbidraget inte kunna kvittas mot förluster, som uppkommit före koncernförhållandet. Nämnden anför vidare.

I syfte att förhindra att så sker har utredningen såsom förutsättning för vinstöverföring uppställt kravet att koncernförhållandet skall ha bestått hela det räkenskapsår, varunder överföringen sker. Riksskattenämnden

erinnrar emellertid om att även med den sålunda föreslagna bestämmelsen förluster, som uppkommit före koncernförhållandet, kan komma att kvittas mot vinstöverföringar i form av öppna koncernbidrag. Förutsättningen här för är dock att förlustbolaget inte före koncernbildningen var ett fåmansbolag. Riksskattenämnden finner för sin del även en dylik förlustutjämnning obehörig. Enligt nämndens mening bör över huvud taget förluster, tillkomna före koncernförhållandet, inte få kvittas mot koncernbidrag.

Liknande synpunkter anförs av *överståthållarämbetet*. Det är med en viss tvekan ämbetet inte motsätter sig reglernas utformning på denna punkt. Även om moderbolaget redan enligt nuvarande skatteregler kan tillföra ett förvärvat dotterbolag vinstmedel på sätt utredningen visat, vilket även i praktiken iakttagits, erbjuder dock det öppna koncernbidraget en ny förklarad väg till samma mål.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser att öppna koncernbidrag bör kunna godtas då fråga är om moder- och dotterbolag, vilka driver rörelser mellan vilka ett klart samband råder och där fusion mellan bolagen skulle kunnat ske. Länsstyrelsen kan däremot inte tillstyrka, att koncernbidrag i övriga fall får beröra bolagens resultatredovisning. Länsstyrelsen tillägger.

Enligt länsstyrelsens uppfattning bör då fråga är om bolag där samband mellan de båda bolagens verksamheter inte kan anses föreligga, krävas att fusion mellan de båda bolagen sker. Därest fusion ej sker, bör också de båda bolagen i beskattningshänseende betraktas såsom två från varandra helt fristående företag mellan vilka vinstöverföringar inte kan godtas. Om kapitaltillskott sker till ett av bolagen, så bör detta ske med beskattade vinstmedel.

Överståthållarämbetet framhåller, att det bör åligga det företag som yrkar avdrag för öppet koncernbidrag att visa förhandenvaron av de föreslagna förutsättningarna. Ämbetet anför härom följande.

De nya relativt komplicerade reglerna om öppna koncernbidrag kommer att medföra en ny belastning å de taxeringsnämnder, som handha taxering av juridiska personer. Enär av den skattskyldige allenast krävs, att sådant koncernbidrag redovisas öppet i deklaration eller därtill fogad bilaga, ankommer det på taxeringsnämnd att — genom skriftväxling med bolaget samt kommunikering med annan taxeringsnämnd eventuellt i annat län — utreda de förutsättningar, som enligt förslaget skall vara uppfyllda, för att sådant bidrag skall anses som avdragsgillt respektive skattepliktigt. Behovet av en så långt som möjligt samordnad handläggning av samtliga företag inom en koncern gör sig ytterligare gällande. Deklarationer för företag, tillhöriga en och samma koncern, kan dock komma att handläggas inom skilda län och genom berörda föreskrift om öppen redovisning får vederbörande taxeringsnämnd inte ens kännedom om till vilket koncernföretag ett bidrag exempelvis lämnats. Överståthållarämbetet ifrågasätter därför, då bedömningen av koncernbidrag inte följer de eljest gällande allmänna reglerna, om inte ett uttryckligt stadgande borde införas — förslagsvis i anslutning till 25 § taxeringsförordningen — enligt vilket det skulle åligga bolag att visa förhandenvaron av de föreslagna förutsättningarna för öppet koncernbidrag.

Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelsen i Västernorrlands län*. Länsstyrelsen ifrågasätter vidare om inte bestämmelserna om öppna koncernbidrag lämnar möjlighet öppen för vinstöverföringar, som innebär kringgående av reglerna om kedjebeskattnng. Om ett dotterbolag överför medel till moderbolaget i form av koncernbidrag och förutsättningar för öppet koncernbidrag inte föreligger, kan reglerna komma att tolkas så att moderbolaget inte kan beskattas för bidraget även om moderbolaget är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget.

Riksskattenämnden och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund finner det inte sakligt befogat att i fråga om föreningar uppställa kravet på helägda dotterbolag, under det att för aktiebolagens del skall krävas att de äger 90 % av aktierna i dotterbolaget. Liknande synpunkter anförs av *lantbrukets skattedelegation* som tillägger.

En annan skillnad mellan ekonomisk förening och aktiebolag föreligger därutinnan att ekonomisk förening enligt förslaget endast kan lämna öppet koncernbidrag till bolag som är i föreningens direkta ägo. Koncernbidrag kan således inte gå till dotter-dotterbolag. Något skäl för en sådan utformning av lagstiftningen har inte förebragts av utredningen. Delegationen har inte kunnat finna sakliga skäl för att hinder skall uppställas i fråga om öppet koncernbidrag från ekonomisk förening till dess dotter-dotterbolag och anser därför att hindret härför enligt det framlagda förslaget bör undanröjas.

Näringslivets skattedelegation anser att möjligheterna att lämna öppet koncernbidrag bör vara desamma i bankkoncerner och försäkringskoncerner som i koncerner av allmänna aktiebolag. Undantag görs dock för aktiebolag som driver livförsäkringsrörelse.

Flera remissinstanser anser utredningens förslag att öppet koncernbidrag skall begränsas till kontanter, fordringar eller efterskänkande av fordran onödigt restriktivt. Sålunda konstaterar *Sveriges redareförening* att ett företag, som gjort vinstöverföring till ett annat företag, vilken skulle varit avdragsgill om den skett i form av öppet koncernbidrag, skulle lida rättsförlust, om vinstöverföringen skett genom inte marknadsmässig prissättning vid inbördes varuleveranser. Föreningen tillägger.

Dessa bestämmelser är orealistiska och kan leda till materiellt otillfredsställande resultat. Priser vid leveranser av varor och fullgörandet av tjänstest prestationer mellan av varandra oberoende företag varierar nämligen ofta för olika köpare beroende på leveransernas kvantitet, avtalstidens längd, köparens solvens etc. Svårighet föreligger vidare att fastställa, vad som skall avses med normalt marknadspris vid transaktioner mellan en producent och det företag, som innehar ensamrätt till den vidare försäljningen. Det är alltså en vanlig företeelse, att det objektivt icke kan fastställas, vad som är normalt pris för varuleveranser till visst företag. Det är därför olämpligt att införa bestämmelser som ger taxeringsmyndigheterna möjlighet att vägra avdrag för en i och för sig avdragsgill vinstöverföring,

därför att vinstöverföringen skett genom att priser för varuleveranser varit lägre än vad taxeringsmyndigheterna anser vara normala priser.

Föreningen hemställer, att nu berörda bestämmelser ändras så, att avdragsrätten för vinstöverföringar genom prisreduktioner eller pristillägg vid affärer mellan närstående företag bedöms på samma sätt, som då öppna koncernbidrag lämnats.

Sveriges advokatsamfund föreslår att beträffande redovisningen av öppet koncernbidrag endast skall föreskrivas att den skall ske öppet i såväl det givande som det mottagande företagets deklARATIONER med angivande av det belopp med vilket bidrag lämnats eller, om detta belopps exakta storlek är svår att fastställa, med det högsta belopp för vilket avdrag yrkas. Advokatsamfundet anför.

Ett företag, som har rätt att lämna öppet koncernbidrag, kan därigenom undvika en tillämpning av de restriktiva reglerna för inkomstöverföring genom onormal prissättning etc. men ändå använda sådan prissättning, vilket kan ha intresse av interna eller affärsmässiga skäl. Vid angivande av beloppet kan man redovisa en ungefärlig siffra icke understigande bidragets belopp, då skattemyndigheterna inte har intresse för den exakta siffran i de fall då öppet koncernbidrag får lämnas. Denna utväg kan vara av stort intresse exempelvis för ett företag, som självt har svårt att avgöra huruvida tillämpad prissättning avvikit från den normala i en sådan omfattning att det kan bli tal om en inkomstomfördelning enligt bestämmelserna om onormal prissättning etc. Sistnämnda regler skulle då komma att tillämpas på sådan onormal prissättning som inte anmälts som öppet koncernbidrag eller, om anmälan skett, inte kunnat godtas som sådant.

Svenska kommunförbundet hemställer, att bestämmelserna ändras så, att avdragsrätten för vinstöverföringar i form av prisreduceringar eller pristillägg vid inbördes affärer bedöms på samma sätt som vid öppna koncernbidrag. Skattskyldig, som ansett sig ha gjort vinstöverföring till närstående företag, bör dock åläggas att lämna upplysning härom i deklARATIONEN. Vidare hemställer förbundet att vinstöverföringar från av kommun ägt aktiebolag måtte förklaras vara avdragsgilla på samma sätt som vinstöverföringar mellan svenskt aktiebolag och dess helägda svenska dotterbolag.

Föreningen Auktoriserade revisorer framhåller, att det synes tveksamt om den av utredningen föreslagna benämningen »öppet koncernbidrag» är den lämpligaste, då utredningen som utgångspunkt för sitt arbete lagt en annan definition av begreppet koncern än den i aktiebolagslagen lämnade. Med hänsyn därtill vore enligt föreningens uppfattning att föredra en benämning på ifrågavarande bidrag, vari ordet koncern inte ingår.

Departementschefen

Såsom jag tidigare framhållit synes en rätt till resultatutjämnning genom koncernbidrag böra införas i huvudsaklig överensstämmelse med utredningens förslag. Jag anser mig kunna tillstyrka en utvidgning i förhållande

till förslaget såtillvida, att koncerner där moderföretaget är ett bankaktiebolag, försäkringsaktiebolag eller en ekonomisk förening i princip jämställs med koncerner där moderföretaget är ett s. k. allmänt aktiebolag. Koncernbidrag skall dock inte kunna lämnas till eller från ett bolag som driver livförsäkringsrörelse. Även detta har jag tidigare berört.

Det kan som länsstyrelsen i Malmöhus län framhållit ifrågasättas, om inte rätten till vinstöverföring genom koncernbidrag borde begränsas till sådana fall, då ett klart samband råder mellan de verksamheter givare- och mottagareföretaget bedriver. Avsikten med det nu framlagda förslaget är i och för sig inte att öppna möjligheter till obegränsad resultatutjämnning inom vissa koncerner. Det primära syftet är att beträffande sådana fall, där koncernbidrag f. n. normalt förekommer, dvs. i regel fall då klart samband finns mellan företagets verksamheter, slippa en prövning av om bidraget kan anses utgöra driftkostnad för givaren.

Möjlighet till resultatutjämnning är framför allt motiverad, då de verksamheter som företagen bedriver skulle betraktats som en förvärvskälla om båda verksamheterna bedrivits hos samma företag. I sådana fall kan bl. a. en rätt till förlustutjämnning vid kommunaltaxeringen vara berättigad även om verksamheterna drivs i olika kommuner. I princip bör man inte genom koncernbidrag tillåta en längre gående förlustutjämnning än som skulle varit tillåten om verksamheterna drivits hos ett företag. Jag skall återkomma till denna fråga vid behandlingen av bestämmelserna i 57 § 3 mom.

Man bör emellertid enligt min mening inte uppställa krav på att ett samband skall förefinnas mellan de verksamheter företagen bedriver. Det är sannolikt att ett sådant krav liksom det nu gällande villkoret, att koncernbidraget för att vara avdragsgillt skall utgöra driftkostnad, kommer att leda till skatteprocesser.

Som villkor för att koncernbidraget skall betraktas som omkostnad resp. intäkt synes dock böra uppställas att den huvudsakliga verksamheten för de företag, mellan vilka koncernbidrag lämnas, skall avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse. Bidraget bör anses utgöra omkostnad och intäkt i sådan förvärvskälla. Jag anser mig inte kunna förorda utredningens förslag att bidraget — om mottagareföretagets huvudsakliga verksamhet inte avser något av nämnda inkomstslag — skall anses som intäkt i förvärvskälla i det inkomstslag, i vilket det utgivande företaget erhållit avdrag för bidraget, d.v.s. i en förvärvskälla som mottagareföretaget inte har. I regel har företagen endast en förvärvskälla. Skulle emellertid givare- eller mottagareföretaget ha flera förvärvskällor bör av praktiska skäl som huvudregel gälla att koncernbidraget skall hänföras till den förvärvskälla, som motsvarar den huvudsakliga verksamheten. Om det med hänsyn till speciella förhållanden, t. ex. på grund av sambandet mellan vissa förvärvskällor som givare- och mottagareföretagen bedriver, är uppenbart att bidraget hos något av företagen hänför sig till annan förvärvs-

källa än den huvudsakliga verksamheten skall huvudregeln kunna frångås.

Vad jag nu föreslagit innebär att koncernbidrag med avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren inte kan lämnas till eller från ett bolag eller en förening som endast har inkomst av kapital, t. ex. förvaltar värdepapper eller därmed likartad lös egendom. Det får ankomma på företagsskatteutredningen att pröva om behov föreligger av en rätt till mer omfattande resultatutjämning inom koncerner än den som nu föreslås och hur eventuella bestämmelser härom skall utformas.

Några remissinstanser föreslår bestämmelser av innebörd att koncernbidrag inte får kvittas mot förluster som uppkommit hos mottagareföretaget under tidigare beskattningsår då koncernförhållandet inte rätt. Jag anser mig dock inte kunna tillstyrka att bestämmelserna kompliceras ytterligare genom en sådan föreskrift. En dylik utjämning kan, som utredningen framhållit, ske utan anlitande av koncernbidrag och det framlagda förslaget innebär inte att man öppnar nya möjligheter till förlustutjämning. Även detta torde emellertid vara frågor som företagsskatteutredningen har anledning att pröva.

Såsom jag redan framhållit delar jag den uppfattning som kommit till uttryck i flera remissyttranden att koncernbidrag bör kunna lämnas även genom att prissättningen på varor och tjänster sätts lägre eller högre än normalt. Ett oeftergivligt villkor bör dock vara att bidraget redovisas öppet i självdeklarationen eller därtill fogad bilaga. Detta innebär att det belopp varmed överföring skett skall anges. Har överföringen skett genom avvikelse från normal prissättning kan det exakta beloppet vara svårt att fastställa. Företaget skall då meddela detta och uppge det belopp, som beräknas ha blivit överfört. Om så inte sker kan det givande företaget inte åberopa bestämmelserna i 3 mom. för avdragsrätt. Detta hindrar givetvis inte att avdragsrätt ändå kan föreligga, om bidraget är att anse som driftkostnad. Det bör vidare åligga det företag som yrkar avdrag för koncernbidrag enligt de nu föreslagna bestämmelserna att visa att förutsättningar för dylikt avdrag är för handen. En förutsättning för avdragsrätt bör vara att frågan om avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren för bidraget i fråga prövas vid samma års taxering. Räkenskapsåren för de båda företagen behöver däremot inte sammanfalla.

Det som tynger lagtexten är de förutsättningar som måste uppställas för att förhindra att gällande regler om kedjebeskattning och dubbelbeskattning kringgås genom koncernbidrag. Man kan som jag tidigare framhållit göra författningsbestämmelserna enklare t. ex. genom att som villkor endast föreskriva att koncernbidraget inte får innebära att reglerna om kedje- och dubbelbeskattning kringgås. Det måste emellertid för såväl skattskyldiga som beskattningsmyndigheter vara en fördel att lagtexten direkt anger vad som behöver styrkas för att avdrag skall få åtnjutas. Reglerna berör endast bolag och föreningar som ingår i koncerner och skall tillämpas i

första instans endast av det relativt lilla antal taxeringsnämnder som taxerar dylika företag. För dessa skattskyldiga och taxeringsnämnder torde tillämpningen av bestämmelserna i regel inte komma att innebära några större svårigheter. Beträffande utformningen av lagtexten må framhållas att, då i första stycket talas om att bolag eller förening äger aktier i dotterbolag, detta givetvis innebär att aktierna, som utredningen uttryckt saken, innehas i direkt ägo.

Med anledning av vad länsstyrelsen i Västernorrlands län anfört vill jag slutligen framhålla, att den skattemässiga bedömningen av vinstöverföringar inte gärna kan ändras genom de föreslagna bestämmelserna i fall där dessa bestämmelser inte är tillämpliga.

Någon lämpligare benämning för de bidrag som här avses än koncernbidrag har inte stått till buds.

57 § 3 mom.

Utredningen

Av den tidigare redogörelsen framgår, att nuvarande bestämmelser i 57 § 3 mom. ansetts ineffektiva med hänsyn till kravet på att avvikelser från det normala priset skall ha varit avsevärd. Utredningen har ansett, att de önskemål som framförts om ett slopande av detta krav bör tillmötesgå. Den i 57 § 3 mom. första stycket föreslagna bestämmelsen skall således kunna tillämpas så snart den avtalade prissättningen avviker från de i allmänhet gällande priserna och härigenom en inte oväsentlig vinstöverflyttning ägt rum.

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

Även om ett slopande av kravet på att avvikelser från normalpriset skall vara avsevärd innebär ökade möjligheter för kommunerna att ingripa mot vinstöverflyttning genom onormal prissättning i förhållande till vad som nu gäller, bör dock enligt utredningens mening liksom hittills försiktighet iaktas vid tillämpningen. Det bör nämligen, framhåller utredningen, ånyo understrykas, att det i regel är mycket vanskligt att avgöra vad som utgör det normala priset på en vara eller en tjänstprestation. Avvikelsen från

den normala prissättningen måste vara uppenbar och den vinstöverföring som åstadkommits får inte vara oväsentlig. Den överflyttning av dolda reserver, som sker, då en verksamhet överläts jämte tillgångar, medför inte att bestämmelsen i 57 § 3 mom. blir tillämplig. Ej heller skall denna bestämmelse tillämpas, då fråga är om apport i samband med aktieteckning eller då kooperativ förening erhåller avdrag för rabatter och pristillägg enligt 29 § 2 mom. kommunalskattelagen. Utredningen tillägger.

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

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

Remissyttrandena

Av den tidigare lämnade redogörelsen för remissyttrandena framgår att förslaget i denna del lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. I många yttranden ifrågasätts dock om en skärpning av reglerna är nödvändig. Allmänt understryks att försiktighet måste iakttas vid tillämpningen. Sålunda anför *näringslivets skattedelegation* bl. a.

Enligt vår uppfattning är det numera knappast nödvändigt att bereda kommunerna ett särskilt skydd mot inkomstöverföringar genom prissättning som avviker från det normala. Till motivering av denna vår uppfattning kan vi i första hand hänvisa till utredningens nyss refererade uttalanden om utjämningen av skattetrycket och sammanslagningen till storkommuner. Vi erinrar också om den reglering som lagstiftningens väg har genomförts i fråga om kraftverksföretagens taxering, vilket torde vara den fråga som särskilt väckt intresse i den offentliga debatten. Genom den lagstiftningen torde kraftverkskommunerna ha blivit tillförsäkrade ett

skäligt skatteunderlag. Övriga kommunintressen torde, i den mån de ej skyddas redan genom omräkningsregeln, kunna bli fullt tillräckligt tillgodosedda genom en föreskrift att sådan överflyttning av taxering, som nu omförmäles i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen, skall göras när öppet concernbidrag medfört väsentlig ändring av inkomstredovisningen för koncernföretag.

Liknande synpunkter anförs av bl. a. *Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Kooperativa förbundet och Skånes handelskammare.*

Svenska stadsförbundet gör följande uttalande.

Genom förslaget ges kommun möjlighet att ingripa mot inkomstöverflyttning genom onormal prissättning redan när härigenom inkomst »i icke oväsentlig mån» redovisats i annan kommun. För närvarande krävs för att taxeringsöverflyttning skall ske att inkomst »i avsevärd mån» redovisats inom annan kommun. Styrelsen är tveksam angående behovet av denna ökade möjlighet för kommunerna att gentemot varandra bevaka sina skatteanspråk. Anledningen härtill är att mildrandet av kravet kan ge upphov till ett flertal skattemål mellan kommuner i fråga om inkomstöverflyttningar av förhållandevis liten storleksordning. Eftersom bedömningen av avvikelser från normal prissättning samt av vad som skall anses vara »i icke oväsentlig mån» därtill är mycket vanskelig, bör det enligt styrelsen vara ett allmänt kommunalt intresse, att inte en mängd »småkonflikter» mellan kommuner uppammas. Under alla förhållanden vill styrelsen understryka kommitténs uttalande, att försiktighet bör iakttas vid tillämpningen av bestämmelsen.

Lantbrukets skattedelegation anser, att reglerna i 57 § 3 mom. i kommunalskattelagen är i behov av översyn. De föreslagna reglerna är emellertid direkt tillämpliga endast vid vinstöverflyttningar mellan företag i intressegemenskap. Motsvarande vinstöverflyttningar torde ofta ske inom ett företag i de fall företagets produktion omspannar hela kedjan eller delar av kedjan från råvara till färdig produkt. Delegationen anser därför att även denna fråga bör regleras i förevarande sammanhang och efter samma principer som föreslagits i fråga om företag i intressegemenskap.

Från länsstyrelsernas sida framhålls allmänt svårigheterna att kontrollera att bestämmelserna bli tillämpade. Sålunda anför *länsstyrelsen i Västernorrlands län.*

Varken taxeringsnämnderna eller taxeringsintendenten kan förutsättas känna till vilken grad av intressegemenskap som föreligger mellan olika skattskyldiga. Länsstyrelsen bedömer det som sannolikt, att åtskilliga fall, där tillämpning av de föreslagna bestämmelserna skulle kunna aktualiseras, inte kommer att uppmärksammas, ej ens vid taxeringsrevision. Till saken hör givetvis också svårigheten att tolka begreppet normal prissättning, något som utredningen själv varit medveten om.

Riksskattenämnden påpekar, att enligt utredningens förslag kommunernas beskattningsunderlag i princip inte bör påverkas av vinstöverföring ge-

nom öppet koncernbidrag i annan mån än att beloppet får utnyttjas för förlustutjämning hos mottagaren. I den mån inkomst kvarstår efter eventuell förlustutjämning, bör av mottagarens inkomst ett belopp motsvarande högst koncernbidraget beskattas i den kommun, dit inkomsten skulle ha hänförts, om givarebolaget inte medgivits avdrag. Då av den föreslagna lagtexten inte framgår att fördelningen av inkomsten skall ske på detta sätt bör denna kompletteras och bringas i överensstämmelse med vad utredningen anför.

Överståthållarämbetet framhåller att då det ankommer på taxeringsnämnd att pröva avdragsrätt och skattskyldighet för öppet koncernbidrag bör nämnden även äga fastställa rätt beskattningsort för skälig del av det mottagande bolagets behållna inkomst.

Departementschefen

Med hänsyn till de önskemål som framförts bl. a. i motioner i riksdagen om ökade möjligheter att ingripa mot vinstöverföringar mellan företag, som beskattas i olika kommuner, anser jag mig böra tillstyrka att 57 § 3 mom. ändras i huvudsaklig överensstämmelse med utredningens förslag. Genom att taxering på grund av 57 § 3 mom. verkställs av prövningsnämnd och ej av taxeringsnämnd har man viss garanti för en enhetlig tillämpning. Liksom i 43 § 1 mom. bör uttrycket näringsidkare användas i stället för rörelseidkare.

Enligt utredningens mening bör vinstöverföring, antingen den sker dolt eller öppet i form av koncernbidrag, få utnyttjas för förlustutjämning vid den kommunala taxeringen även när det gäller olika kommuner. En dylik rätt till förlustutjämning synes skälig när sådant samband råder mellan de verksamheter det givande och det mottagande företaget bedriver att verksamheterna skulle ansetts som en förvärvskälla om de drivits av samma företag. Om så inte är fallet och en förlustutjämning vid den kommunala taxeringen inte kunnat ske om verksamheterna bedrivits av ett företag, bör givetvis en sådan förlustutjämning inte heller få ske när det gäller två olika företag.

Då vinstöverföring skett via prissättningen på varor och tjänster vid affärer mellan företagen, kan en förlustutjämning i flertalet fall godtas. Det finns då i regel sådant samband mellan verksamheterna att de skulle bedömts som en förvärvskälla om de drivits av samma företag. Annorlunda kan fallet vara när det gäller koncernbidrag. Det får ankomma på prövningsnämnderna att bedöma om en förlustutjämning bör tillåtas eller om det mottagande företaget skall beskattas i givareföretagets kommun för större belopp än som motsvarar dess behållna inkomst.

Även då det gäller överföring genom koncernbidrag bör gälla att bestämmelserna i 57 § 3 mom. inte skall tillämpas med mindre fråga är om en icke oväsentlig vinstöverföring. Det får även här ankomma på prövningsnämnden att göra en bedömning från fall till fall.

Punkt 10 av anvisningarna till 29 §.

Utredningen

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

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

Stundom kan emellertid, framhåller utredningen, när intressegemenskap föreligger, omständigheterna vara sådana, att borgenären bör erhålla avdrag för ackordsförlusten, oavsett om han varit berättigad till avdrag för ett koncernbidrag till gäldenären. Avdrag bör kunna medges, om ackordet uppenbarligen inte har sin grund i intressegemenskapen utan kan antas vara afärsmässigt betingat. Ett sådant antagande är enligt utredningens mening befogat, om jämväl andra borgenärer lämnat ackord i motsvarande utsträckning och deras fordringar inte är alltför obetydliga. Vidare kan omständigheterna ge vid handen, att gäldenären verkligen är på obestånd. Detta obestånd måste emellertid visas ha uppkommit oberoende av intressegemenskapen. Om förhållandet mellan borgenären och gäldenären är sådant, att det ena företaget så gott som helt behärskas av det andra, behöver det inte innebära någon verklig insolvens, om gäldenären uppvisar ett bokslut som utvisar en större förlust. Det kan i själva verket vara fråga om en borgenärens förlust, som mer än väl uppvägs av vinsten på hans verksamhet. Förhållandet är ett annat, då intressegemenskap visserligen föreligger mellan borgenär och gäldenär men denna intressegemenskap likväl är så pass obetydlig och outvecklad, att gäldenärens obestånd framstår som det verkliga resultatet av gäldenärens egen självständiga verksamhet. I sådant fall bör borgenären, enligt utredningens mening, erhålla avdrag för ackordsförlusten.

Remissyttrandena

Förslaget i denna del har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. *Kammarrätten* och *riksskattenämnden* påpekar att den föreslagna lagtexten bör kompletteras med en hänvisning till definitionen av intressegemenskap i anvisningarna till 43 §.

Departementschefen

Såsom jag redan i den allmänna motiveringen framhållit kan jag inte tillstyrka utredningens förslag att införa en generell beskattning av ackordsvinster. I likhet med remissinstanserna anser jag dock att särskilda regler bör gälla för det fall att efterskänkandet av skuld har sin grund i den intressegemenskap som råder mellan borgenär och gäldenär. Den av utredningen föreslagna lagtexten har som kammarrätten och riksskattenämnden föreslagit kompletterats med en hänvisning till definitionen av intressegemenskap i anvisningarna till 43 §.

Vissa särskilda frågor

Ändring i taxeringsförordningen

Framställning från Sveriges redareförening

Sveriges redareförening har hemställt om sådan ändring av 37 § taxeringsförordningen, att det anstånd, som kan medges i fråga om arbetsgivareuppgifter, även måtte gälla för kontrolluppgifter till ledning för sjömäns taxering. Föreningen anför.

Enligt bestämmelser i förordningen den 18 december 1959 angående upp-
börd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring skall arbetsgivare-
uppgift till ledning för beräkning av avgiftsunderlag för beräkning av ATP
vara avlämnad före utgången av januari månad efter utgiftsåret. För redare,
som har att redovisa sjömansskatt, skall arbetsgivareuppgift avlämnas före
utgången av februari månad näst efter utgiftsåret. På ansökan kan sjömans-
skattekontoret utsätta annan tid, inom vilken redare skall avgiva arbetsgi-
vareuppgift. I praktiken har sådant uppskov medgivits till utgången av mars
månad. Vid arbetsgivareuppgift skall fogas sådana kontrolluppgifter, som
avses i 37 § taxeringsförordningen.

Enligt bestämmelser i 37 § taxeringsförordningen 1 mom. punkt 8 skall
redare, som erlagt sjömansskatt avgiva kontrolluppgift, vilken utgör under-
lag för beräkning av sjömäns pensionspoäng. Sådan kontrolluppgift skall
vara avgiven före utgången av januari månad under taxeringsåret. Att re-
dare fått uppskov med avgivande av arbetsgivareuppgifter beror därpå, att
det särskilt för fartyg i utrikes fart är omöjligt att avgiva kontrolluppgifter
före utgången av januari månad. Till grund för dessa uppgifter ligger näm-
ligen de månadsredovisningar, vilka insänds av fartygens befälhavare. Be-
tydande dröjsmål uppkommer härvid på grund av långa avstånd från hem-
landet i förening med ofta osäker postgång.

Motsvarande svårigheter föreligger uppenbarligen att avgiva kontrollupp-
gifter till ledning för sjömäns taxering, vilken bygger på samma grundma-
terial som arbetsgivareuppgifterna. Det torde ha berott på ett förbiseende
vid lagstiftningen, att samma möjligheter till uppskov, som föreligger i fråga
om arbetsgivareuppgifterna, inte medgivits i fråga om kontrolluppgifterna
för sjömäns taxering.

Departementschefen

De önskemål som framförts i skrivelsen från Sveriges redareförening sy-
nes bära tillgodoses. Detta föranleder viss ändring av bestämmelserna i 37 §
4 mom. taxeringsförordningen.

I 35 och 137 §§ taxeringsförordningen stadgas för närvarande att själv-
deklaration resp. allmän fastighetsdeklaration kan avlämnas bl. a. till lands-
fiskal i det län, där taxeringen skall äga rum. Tjänstebenenämningen lands-
fiskal har utgått i samband med omorganisationen av polisväsendet. Enligt

lagen den 29 maj 1964 (nr 323) om fullgörande av vad som åligger landsfogde m. fl. skall vad som finns stadgat om landsfiskal gälla polismyndighet, distriktsåklagare eller utmättningsman. Det synes inte lämpligt att ålägga samtliga dessa myndigheter att mottaga deklARATIONER. Bestämmelsen om att deklARATION kan lämnas till landsfiskal bör därför utgå utan att ersättas av någon annan bestämmelse. Det får ankomma på länsstyrelserna att tillse att sådana anordningar för avlämnande av deklARATIONER görs i kommunerna att borttagandet av möjligheten att lämna deklARATION till landsfiskal inte innebär någon minskad service för allmänheten.

Såsom jag framhållit vid behandlingen av bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen bör tillämpningen av dessa bestämmelser läggas hos prövningsnämnden. Detta föranleder viss ändring av 67 § taxeringsförordningen.

Ändring i förordningen om fartygsfonder

Departementschefen

I 2 § förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg stadgas bl. a. att som förutsättning för avdrag skall gälla att den skattskyldige till länsstyrelsen överlämnat en av svensk bank utfärdad garantiförbindelse. Det har emellertid förekommit att skattskyldig velat lämna garantiförbindelse från annan kreditinrättning än svensk bank och att detta även i vissa fall godtagits. Enligt min mening bör en garantiförbindelse från annan kreditinrättning än svensk bank kunna godtas om länsstyrelsen anser att garantin innebär fullgod säkerhet. Bestämmelsen i 2 § bör ändras i överensstämmelse härmed. Detta föranleder även viss ändring i 12 §.

Ändring i förordningen om konjunkturinvesteringarfonder

Departementschefen

I 4 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämnning stadgas bl. a. att inbetalning i riksbanken inte får verkställas senare än den dag företaget jämlikt bestämmelserna i 34 § taxeringsförordningen har att avlämna självdeklARATION för beskattningsåret. Sker inbetalning senare får avdrag för avsättning till investeringsfond ej åtnjutas. Det har vid tillämpningen av bestämmelserna visat sig föreligga ett behov av möjlighet att i undantagsfall kunna godtaga en insättning, som verkställts efter den tid som stadgas i 4 §. Jag föreslår därför att Kungl. Maj:t får befogenhet att, om synnerliga skäl föreligger, medgiva att inbetalning får verkställas vid senare tidpunkt.

Departementschefens hemställan

Under återopande av vad jag sålunda anfört och under framhållande av att hinder inte synes möta för att frågan behandlas av riksdagen senare än under innevarande vårsession hemställer jag, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå riksdagen att antaga inom finansdepartementet uppräntade förslag till

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);
- 2) förordning om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623);
- 3) förordning angående ändrad lydelse av 2 och 12 §§ förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg;
- 4) förordning angående ändrad lydelse av 4 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Lars Hummerhielm

Utredningens förslag

till

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

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

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

43 §.

1 mom. *Föreligger intressegemenskap mellan näringsidkare och har vid affärer dem emellan beträffande varor, tjänsteprestationer eller annat avtalats priser eller andra villkor, vilka avvika från dem som skulleva avtalats mellan två av varandra oberoende företag (normala villkor), skola avtalade villkor gälla vid inkomstberäkningen, därest icke annat följer av vad nedan stadgas.*

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

(Se vidare anvisningarna.)

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

Har vid avtal, som i första stycket avses, mellan här i riket skattskyldiga bestämts villkor, som i avsevärd grad avvika från normala sådana, och har därigenom åstadkommit inkomstöverföring med belopp, som icke är oväsentligt, och

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

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

är icke fråga om tillskott vid aktie-teckning eller om överlåtelse av tillgång samtidigt med den verksamhet, vari tillgången ingår, skola de skattskyldigas inkomster omräknas på sätt i andra stycket sägs. Är inkomstöverföring genom avtal, som i första stycket sägs, att anse såsom utdelning, för vilken mottagaren är skattskyldig, eller som gåva, för vilken skyldighet att erlægga gåvoskatt föreligger, eller kan inkomstöverföringen antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende, skall omräkning av inkomsterna dock alltid ske. Angående kooperativ förenings rätt till avdrag för utdelning i form av pristillägg, rabatter m. m. stadgas i 29 § 2 mom.

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

2 m o m. Har svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening drivit rörelse i eget namn uteslutande för annat sådant bolags eller sådan förenings räkning, utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning (s. k. kommissionärsbolag), och redovisas i följd därav inkomsten av rörelsen hos det andra företaget, skall detta anses hava bedrivit kommissionärsbolagets rörelse, där est förhållandet mellan företagen bestått under hela beskattningsåret för vardera företaget eller från den tidpunkt, då kommissionärsbolaget började driva verksamhet av något slag, samt beskattningsåren för företagen utgått vid samma tidpunkt.

3 m o m. Har svenskt aktiebolag i direkt ägo aktier i ett eller flera

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

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

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

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

att, om bidrag lämnats mellan moder- och dotterbolag, moderbolaget ägt mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget under hela beskattningsåret för båda bolagen eller från den tidpunkt, då dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag, samt, om bidrag lämnats till moderbolaget, moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget, oavsett i vilken omfattning moderbolagets vinstmedel använts för utdelning till delägarna,

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

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

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

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

Har bankaktiebolag eller har förening, som är av beskaffenhet som i 1 § lagen den 1 juni 1951 om ekonomiska föreningar sägs, i direkt ägo samtliga aktier i ett eller flera svenska aktiebolag, må, under i första stycket angivna förutsättningar öppet koncernbidrag lämnas mellan bankaktiebolaget respektive föreningen och bolagen eller ock mellan bolagen.

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

(Se vidare anvisningarna.)

57 §.

3 m o m. Hava i annat fall än i 43 § sägs rörelseidkare, mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), vid affärer sinsemellan genom åsättande av högre eller lägre pris än de i allmänhet gällande eller andra liknande åtgärder åstadkommit, att inkomst av deras rörelse i avsevärd

3 m o m. Har avtal, som i 43 § 1 mom. första stycket avses, föranlett att skattskyldigs inkomst i icke oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om intressegemenskap icke förefunnits, och har omräkning av inkomsten enligt nämnda moment icke skett, skall såsom beskattningssort för den näringsidkare,

(Nuvarande lydelse)

mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om intressegemenskap icke förefunnits, skall såsom beskattningsort för den rörelseidkare, hos vilken för hög inkomst såtunda redovisats, beträffande skälig del av hans inkomst gälla den kommun, där den andre rörelseidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om normal prisättning tillämpats.

(Föreslagen lydelse)

hos vilken för hög inkomst redovisats, beträffande skälig del av hans behållna inkomst gälla den kommun, där den andre näringsidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om normala villkor tillämpats. Vad nu sagts skall dock icke gälla när fråga är om tillskott vid aktieteckning eller om överlåtelse av tillgång samtidigt med den verksamhet, vari tillgången ingår.

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

Anvisningar

till 28 §.

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

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

Intäkt vid — — — — — av rörelse.

Vid avyttring — — — förutsättningar för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

I enlighet — — — förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Då skattskyldig, — — — — — för överlåtaren.

till 29 §.

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

I fråga om borgenärs rätt till avdrag för förlust, som uppkommit i samband med att gäldenär beviljats

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

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

till 43 §.

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

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

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

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

Angående beskattningsorten för inkomst, som genom prissättning å varor, tjänsteprestationer eller an-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

nat eller genom öppet koncernbidrag, överförts från en kommun till annan kommun, stadgas i 57 § 3 mom.

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

Utredningens förslag
till
**förordning om ändring av 67 § taxeringsförordningen den 23 november
1956 (nr 623)**

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

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

67 §.

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

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

Om handläggning — — — — — rörande taxering.

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

Innehållsförteckning

| | |
|---|----|
| <i>Inledning</i> | 12 |
| <i>Vinstöverflyttning enligt gällande rätt</i> | 13 |
| <i>Utredningen</i> | 20 |
| Koncernbidrag inom helägd bolagskoncern | 21 |
| Koncernbidrag inom icke helägd bolagskoncern | 24 |
| Koncernbidrag mellan bolag och förening samt mellan föreningar .. | 25 |
| Koncernbidrag som utgör omkostnad | 27 |
| Beskattning av ackordsvinst | 28 |
| Vinstöverföring genom prissättning m. m. | 30 |
| S. k. kommissionärsbolag | 36 |
| <i>Remissyttrandena</i> | 38 |
| Koncernbidrag | 38 |
| Beskattning av ackordsvinst | 43 |
| Vinstöverföring genom prissättning m. m. | 44 |
| S. k. kommissionärsbolag | 48 |
| <i>Departementschefen</i> | 48 |
| <i>Specialmotivering till ändring i kommunalskattelagen</i> | 57 |
| 43 § 1 mom. jämte anvisningar till 43 § | 57 |
| Utredningen | 57 |
| Remissyttrandena | 58 |
| Departementschefen | 60 |
| 43 § 2 mom. | 61 |
| Utredningen | 61 |
| Remissyttrandena | 63 |
| Departementschefen | 64 |
| 43 § 3 mom. | 65 |
| Utredningen | 65 |
| Remissyttrandena | 68 |
| Departementschefen | 71 |
| 57 § 3 mom. | 74 |
| Utredningen | 74 |
| Remissyttrandena | 75 |
| Departementschefen | 77 |
| Punkt 10 av anvisningarna till 29 § | 78 |
| Utredningen | 78 |
| Remissyttrandena | 78 |
| Departementschefen | 79 |
| <i>Vissa särskilda frågor</i> | 80 |
| Ändring i taxeringsförordningen | 80 |
| Ändring i förordningen om fartygsfonder | 81 |
| Ändring i förordningen om konjunkturinvesteringarfonder | 81 |
| <i>Departementschefens hemställan</i> | 82 |