

6 Kommissionärsförhållanden

SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43,
SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57,
DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2,
Ds 2000:28, prop. 2000/01:22, bet. 2000/01:SkU9

6.1 Allmänt

I 36 kap. IL finns bestämmelser om att resultatet av en näringsverksamhet som ett företag (kommissionärsföretaget) bedriver i eget namn för ett eller flera andra företags räkning (kommittentföretag) får tas upp eller dras av hos kommittentföretaget eller kommittentföretagen.

Motsvarande bestämmelserna fanns tidigare i 2 § 2 mom. SIL. År 2000 utvidgades reglerna så att de gäller också för sådana utländska bolag inom EES-området som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomiska förening och som är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige. Detsamma gäller för ett svenskt företag som enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist inom en annan EES-stat men som är skattskyldigt för näringsinkomst i Sverige.

Vinstöverföring mellan olika företag behöver inte alltid ske i form av bidrag eller subvention. Överföring kan också ske på så sätt att det ena företaget (kommissionärsföretaget) bedriver sin verksamhet i eget namn för det andra företagens (kommittentföretagens) räkning. Detta innebär att ett kommissionärsförhållande föreligger.

Utmärkande för det skatterättsliga kommissionärsförhållandet är att kommissionärsföretaget i samband med bokslutet redovisar överskott eller underskott av den verksamhet som bedrivs i kommission till kommittentföretaget. Det rör sig med andra ord om en möjlighet för ett företag att flytta över och redovisa resultatet av sin verksamhet hos ett annat företag. Eftersom kommissionärsföretaget kan bedriva viss mindre egen verksamhet kan det vara fråga om en del av verksamheten vars resultat förs över till kommittentföretaget. Vid överföringen till kommittentföretaget

undantas i normalfallet belopp som erfordras för att kunna utnyttja exempelvis avdrag för avskrivningar på företagets tillgångar.

Historik

År 1965 reglerades första gången frågan om beskattningen vid kommissionärsförhållanden. Reglerna innebar att vinster och förluster kunde överföras mellan skattskyldiga under förutsättningar som inte var lika begränsade som villkoren för öppna koncernbidrag. Det fanns inga spärrar mot kringgående av bestämmelserna om kedjebeskattnings och inte något krav på koncernförhållande eller annat ägarsamband mellan kommissionärs- och kommittentföretaget. Detta ledde till att vinstöverföringar genom kommissionärsavtal förekom i fall där detta inte hade kunnat ske genom öppna koncernbidrag. Reglerna har sedan ändrats några gånger. De ändrades exempelvis 1979 så att det infördes ett krav på att företagen ska ha rätt till avdrag för koncernbidrag mellan varandra.

6.2 Huvudregel

Enligt 36 kap. 1 § IL gäller följande:

”Om ett kommissionärsföretag bedriver en näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning, får kommittentföretaget ta upp överskottet av kommissionärsverksamheten eller, om det uppkommer ett underskott, dra av detta, om förutsättningarna i detta kapitel är uppfyllda.

Resultatet av kommissionärsverksamhet ska hos kommittentföretaget behandlas som om företaget självt hade bedrivit näringsverksamheten.”

Genom att uttrycket *överskottet eller underskott* används framgår det att underskott ska dras av. I den nu aktuella paragrafen är det inte fråga om slutresultatet i en näringsverksamhet utan resultatet i ett något tidigare led, före t.ex. avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Det kan också med hänsyn till att dessa skattskyldiga bara har en näringsverksamhet vara fråga om en del av en näringsverksamhet (prop. 1999/2000:2 s. 429).

6.3 Definitioner

36 kap. IL innehåller följande definitioner:

Med *kommissionärsföretag* avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening – eller ett vissa fall ett utländskt bolag, se nedan - som bedriver näringsverksamhet i eget namn för ett eller flera andra svenska aktiebolags eller svenska ekonomiska föreningars räkning (2 § 1 st.).

Med *kommittentföretag* avses det bolag eller den förening för vars räkning näringsverksamheten bedrivs (2 § 2 st.).

Termerna kommissionärsföretag och kommittentföretag överensstämmer inte med civilrättens begrepp (se bl.a. prop. 1965:126 s. 36 f.). Eftersom det av bestämmelsen framgår att kommissionärsföretaget ska ha bedrivit verksamhet faller s.k. namnbolag utanför (se uttalanden i prop. 1978/79:210 s. 173 och 175).

6.4 Utländska bolag m.m.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 36 kap. IL ska ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening under vissa förutsättningar behandlas som ett sådant företag. Detta gäller om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige. Det gäller också ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal om företaget är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige (36 kap. 2a § 1 st. IL).

Om det utländska bolaget eller det svenska företaget är kommittentföretag, gäller vad som angetts i föregående stycke endast under förutsättning att inkomsten från kommissionärsverksamheten ska tas upp i den näringsverksamhet som det utländska bolaget eller det svenska företaget är skattskyldigt för i Sverige (36 kap. 2a § 2 st. IL).

Ovan angivna regler om att utländska bolag kan omfattas av reglerna om kommissionärsförhållanden har tillkommit år 2000. Skälet till nämnda utvidgning av reglerna är, att reglerna i dess tidigare utformning, som begränsades till svenska företag, sannolikt var oförenliga med etableringsfriheten enligt artikel 43 i EG-fördraget.

Med EES-området avses EU-länderna samt Norge, Liechtenstein och Island

Frågor rörande utländska bolag behandlas utförligare i RSV:s Handledning för internationell beskattning.

6.5 Villkor för att få tillämpa reglerna om kommissionärsförhållanden

I 36 kap. 3 § 1 st. IL ställs upp sex förutsättningar, som samtliga måste vara uppfyllda, för att resultatet av kommissionärsföretagets verksamhet för kommittentföretaget ska få tas upp eller dras av hos kommittentföretaget. Dessa är att

1. kommissionärsföretaget är grundat på ett skriftligt avtal,
2. kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagets räkning,

**Kommissionärs-
företag**

**Kommittent-
företag**

3. kommissionärsföretaget under beskattningsåret inte bedriver näringsverksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av kommissionärsverksamheten,
4. verksamheten har bedrivits på det sätt som anges i 36 kap. IL under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,
5. beskattningsåren för båda företagen slutar vid samma tidpunkt, och
6. båda företagen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag enligt 35 kap. IL om de hade lämnat sådant till det andra företaget under beskattningsåret.

**Utländskt bolag
m.m.**

Om kommissionärsföretaget är ett sådant utländskt bolag eller svenskt företag som avses i 36 kap. 2 a § IL, ska vid prövning av förutsättningarna i första stycket 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla det utländska bolagets eller det svenska företagens fasta driftställe i Sverige.

Vid prövning av förutsättningarna i första stycket 6 ska kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet.

**Två eller flera
kommittentföretag**

36 kap. 4 § IL behandlar det fall då kommissionärsföretaget bedriver verksamhet för två eller flera kommittentföretags räkning under samma beskattningsår. Även i detta fall gäller de krav som har angetts i 36 kap. 3 § IL. Dessa krav ska vara uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag. Detta innebär bl.a. att förhållandet mellan kommissionärsföretaget och varje särskilt kommittentföretag i princip ska vara sådant att avdragsrätt för koncernbidrag i båda riktningarna föreligger. När det gäller förutsättningarna enligt 36 kap. 3 § 1 st. 2 ovan, ska kommittentföretaget bedriva kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagens räkning.

**Möjlighet till
undantag**

Skattemyndigheten får, efter ansökan av kommittentföretagen, medge undantag från kravet på att koncernbidrag ska kunna lämnas och mottagas mellan kommissionärs- och kommittentföretaget när det gäller verksamhet för flera kommittentföretags räkning. En förutsättning för sådant undantag är att kommissionärsförhållandet har tillkommit av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller att det finns andra synnerliga skäl (36 kap. 5 § IL). Det är t.ex. möjligt att tillåta att ett kommissionärsförhållande beaktas vid beskattningen trots att tre kommittentföretag äger vardera en tredjedel av aktierna i kommissionärsföretaget.

Skattemyndighetens beslut får överklagas hos RSV. RSV:s beslut får inte överklagas.

Skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen har ansetts tillämplig på ett kommissionärsavtal, där kommittenten var ett förlustföretag och begränsningar förelåg i fråga om kvittning av underskott mot koncernbidrag från kommissionären (RÅ 2000 ref. 21 I, fhb).