

## 17 Näringsbidrag m.m.

---

29 kap. IL

bet. 1973:SkU71, prop. 1973:190

bet. 1982/83:SkU44, prop. 1982/83:94, Ds B 1981:17

bet. 1989/90:SkU39, prop. 1989/90:110 s. 662, SOU 1989:34

prop. 1996/97:12 s.46 ff., Ds 1996:10

bet. 1999/2000:SkU2, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 366 ff, SOU 1997:2 del 2 s. 266 ff.

---

### Sammanfattning

29 kap. IL reglerar hur näringsbidrag och vissa andra stöd till näringsidkare ska behandlas. Bestämmelserna i kapitlet behandlar inte bara skatteplikten utan i vissa fall också beskattningstidpunkten. Kapitlet innehåller bestämmelser om:

- näringsbidrag,
- befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet,
- statligt räntebidrag för bostadsändamål, och
- avgångsvederlag till jordbrukare.

Dessutom innehåller kapitlet en hänvisning till ett annat kapitel om vad som gäller beträffande familjebidrag till totalförsvarspliktiga.

### 17.1 Näringsbidrag

#### Vad är näringsbidrag?

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 §§ IL och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna (29 kap. 2 § IL).

Med Europeiska gemenskaperna avses inte bara Europeiska gemenskapen (EG) utan även Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG) och Europeiska atomgemenskapen (Euroatom) (prop. 1996/97:12 s. 52).

Det kan noteras att stöd från ett stort antal juridiska personer som räknas upp i 7 kap. 16, 17 och 20 §§ IL ska hänföras till närings-

bidrag om det lämnas utan återbetalningsskyldighet till en näringsidkare för näringsverksamheten, t.ex. bidrag från regionala utvecklingsbolag.

I RÅ 1981 1:40 beskattades ersättning som utgetts av statsmedel till sameby som näringsbidrag.

Odlingspremie från Davidsonska fonden till en lantbrukare betraktades inte som näringsbidrag, RÅ 1994 ref. 90. Fonden ingick inte bland de rättssubjekt som uppräknades som bidragslämnare i reglerna om näringsbidrag. Det förelåg inte något anställningsförhållande eller uppdragsförhållande mellan fonden och lantbrukaren utan bidragen hade utgått rent benefikt. Bidragen ansågs därför inte skattepliktiga.

SRN har i ett förhandsbesked prövat hur beskattningen av röjningsbidrag från EU till fruktodlare skulle ske. Röjningsbidraget utgjorde kompensation för kostnader för röjningen och framtida inkomstbortfall. En förutsättning för att bidraget skulle utgå var att nya äppelträd inte planterades på den röjda marken under 15 år. Nämnden fann att reavinstreglerna inte var tillämpliga utan att bidraget i stället skulle ses som ett näringsbidrag som skulle tas upp det beskattningsår då bidraget uppburits. RR delade SRN:s bedömning (RÅ 1997 not 51).

Olika stöd för jordbruk behandlas närmare i avsnitt 15.1.2.1.

RR har i två mål prövat om bidrag från en kommun till av kommunen ägda bolag för att täcka förluster i bolagets verksamhet avseende kollektivtrafik (I) respektive idrotts- och badverksamhet (II) utgjorde skattepliktiga intäkter hos bolagen (RÅ 2001 ref. 28). RR skrev i båda domarna följande under skälen för RR:s avgörande:

”Det torde inte föreligga något generellt hinder mot att staten, en kommun eller ett landsting lämnar näringsbidrag till ett eget bolag, varvid skattebestämmelserna för sådant bidrag kan komma att bli tillämpliga i vissa fall (se RÅ 1993 ref. 60). En förutsättning får dock anses vara att bidragen ges av annan anledning än att staten eller kommunen äger bolaget eller har ansvar för dess verksamhet. I det föregående har konstaterats att det bidrag som målet gäller för- anleds av att bolaget driver en verksamhet som kommunen ansvarar för. Det finns därför inte förutsättningar för att betrakta bidraget som ett näringsbidrag i skattehänseende.”

RR fann alltså i båda målen att det aktuella bidraget inte var att betrakta som näringsbidrag. Bidraget utgjorde dock en skattepliktig intäkt i bolagets verksamhet (s.k. driftbidrag) oavsett vad bidraget använts till.

**Stöd som är för-  
enat med viss  
återbetalnings-  
skyldighet**

Med stöd utan återbetalningsskyldighet avses, enligt 29 kap. 3 § IL, också stöd som ska återbetalas bara om

1. näringsidkaren inte uppfyller villkoren för stödet,
2. näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats när stödet beviljades,
3. Europeiska gemenskapernas kommission genom beslut som vunnit laga kraft eller Europeiska gemenskapernas domstol har funnit att stödet strider mot artikel 87 i fördraget den 25 mars 1957 om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen, eller
4. något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Det väsentliga är inte hur en stödform rubriceras. Även om ett stöd har utformats som ett lån kan det anses som ett näringsbidrag. Detta gäller främst då lånet är amorteringsfritt eller om återbetalning endast ska ske om mottagaren inte uppfyller villkoren för stödet eller i övrigt bryter mot föreskrifterna för stödet. Sådana villkor gäller vanligen avskrivningslån. Lånet förlorar inte karaktären av näringsbidrag om återbetalningsskyldigheten inträffar till följd av oväntade händelser som rubbar förutsättningarna för stödet.

Exempelvis kan avtal om EU:s stöd till forskning och utveckling (FoU-stöd) sägas upp bl.a. om möjligheterna att utnyttja projektet väsentligt minskat. En sådan uppsägning får dock anses ha sin grund i att något oväntat inträffat, varför stödet utgör näringsbidrag (prop. 1996/97:12 s. 50).

Som ytterligare ett exempel stöd med återbetalningsskyldighet som utgör näringsbidrag kan nämnas regionalt utvecklingsbidrag (SFS 2000:279).

**Skattepliktigt –  
skattefritt?**

Ett näringsbidrag ska inte tas upp om det används för en utgift som inte får dras av vare sig omedelbart eller i form av värde-minskningsavdrag (29 kap. 4 § IL).

**Näringsbidrag som  
utbetalas senare än  
då avdragsrätt  
uppkommit**

Ett näringsbidrag ska tas upp till beskattning om det används för en utgift som ska dras av omedelbart. Om utgiften hänför sig till ett tidigare beskattningsår än det år då bidraget ska tas upp, får den skattskyldige skjuta upp avdraget för utgiften till det senare året (29 kap. 5 § 1 st. IL).

Om bidraget återbetalas ska det återbetalade beloppet dras av (29 kap. 5 § 2 st. IL).

**Näringsbidrag  
som använts för  
tillgångar**

Om ett näringsbidrag används för en sådan utgift för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskningssavdrag ska tillgångens anskaffningsvärde minskas med bidraget. Om näringsbidrag utgår i efterskott kan tillgången helt eller delvis ha avskrivits. Är bidraget i ett sådant fall större än tillgångens återstående skattemässiga värde när minskningen ska göras, ska mellanskillnaden tas upp (29 kap. 6 § st. 1 IL). Vad som avses med skattemässigt värde framgår av 2 kap. 31-33 §§ IL.

Återbetalas bidrag ska det återbetalade beloppet läggas till avskrivningsunderlaget för tillgången, dock med högst det belopp som har påverkat anskaffningsvärdet. Till den del ett bidrag har tagits upp (se stycket ovan), ska det återbetalade beloppet dras av (29 kap. 6 § IL).

**Näringsbidrag för  
lagertillgångar**

Om ett näringsbidrag används för att anskaffa lagertillgångar ska den del av lagret för vilken utgiften har täckts av bidraget inte räknas med i värdet av utgående lager enligt 29 kap. 7 § 1 st. IL. Å andra sidan ska bidraget tas upp som intäkt och utgiften för anskaffande av lagret får dras av. Detta sätt att behandla näringsbidrag medför att bidraget beskattas i takt med att avyttring av lagret sker (prop. 1973:190 s. 13). Detta kan åskådliggöras med följande exempel.

*Exempel***År 1**

|                 |            |
|-----------------|------------|
| Ingående lager  | 0 kr       |
| Varuinköp       | 900 000 kr |
| Näringsbidrag   | 200 000 kr |
| Varuförsäljning | 0 kr       |
| Utgående lager  | 700 000 kr |

Värdet av utgående lager tas upp till 700 000 kr (900 000 - 200 000 kr). Årets resultat blir därmed 0 kr (intäkt näringsbidrag 200 000 kr + varuförsäljning 0 kr - ingående lager 0 kr - varuinköp 900 000 kr + utgående lager 700 000 kr). Detta innebär att beskattningen av näringsbidraget skjuts upp.

**År 2**

|                 |            |
|-----------------|------------|
| Ingående lager  | 700 000 kr |
| Varuinköp       | 0 kr       |
| Varuförsäljning | 950 000 kr |
| Utgående lager  | 0 kr       |

Årets resultat blir 250 000 kr (varuförsäljning 950 000 kr - ingående lager 700 000 kr - varuinköp 0 kr + utgående lager 0 kr). Härav kan 200 000 kr härledas till näringsbidraget. Näringsbidraget påverkar med andra ord resultatet i takt med lagrets avyttring.

Om bidraget återbetalas, ska tillgångarnas anskaffningsvärde ökas med det återbetalade beloppet (29 kap. 7 § 2 st. IL). Enligt ett uttalande i prop. 1973:190 s. 13 får den skattskyldige samtidigt göra avdrag för det återbetalade beloppet. Om näringsbidraget återbetalas kommer alltså lagertillgångarna att värderas som om de anskaffats utan näringsbidrag.

**Näringsbidrag används först ett senare beskattningsår**

Om ett näringsbidrag ska användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår än det år det erhållits har den skattskyldige rätt att begära att bestämmelserna i 5–7 §§ ska tillämpas för det senare beskattningsåret (29 kap. 8 § IL).

Bestämmelsen gör det möjligt för den skattskyldige att skjuta upp den skattemässiga redovisningen av ett näringsbidrag som betalas ut i förskott till det år då bidraget används.

Utöver bestämmelserna i 5 och 8 §§ reglerar inte 29 kap. IL vad som gäller beträffande tidpunkten för beskattning av näringsbidrag. Beskattningstidpunkten följer de allmänna reglerna i 14 kap. IL. I 14 kap. 2 § IL anges att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. Vad som är god redovisningssed beträffande bidrag anges närmare under avsnitt 17.6 nedan.

**Elcertifikat**

Staten kan, utan ersättning, tilldela näringsidkare – såväl fysiska som juridiska personer – elcertifikat. Dessa certifikat betraktas som statligt stöd, näringsbidrag (prop. 2002/03:40 s. 61). De certifikat som erhålls härigenom ska behandlas som lagertillgång i näringsverksamheten, 17 kap. 22 a § IL, jfr avsnitt 9. Mottagarens härigenom erhållna lagertillgångar ska tas upp till noll eftersom näringsbidrag inte ska räknas med vid värdering vid lagret (29 kap. 7 § IL). En skattepliktig intäkt i verksamheten uppkommer därmed först när mottagaren av elcertifikaten säljer dessa.

**Kapitaltillgångar**

Om en kapitaltillgång som anskaffats med hjälp av näringsbidrag avyttras gäller enligt 44 kap. 18 § IL att sådana utgifter som täckts av näringsbidrag inte ska räknas in i omkostnadsbeloppet. Vad som avses med kapitaltillgång definieras i 25 kap. 3 § IL. Bestämmelsen blir t.ex. tillämplig vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust vid avyttring av en fastighet som inte utgör lagertillgång.

## 17.2 Befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet

Av 29 kap. 9-13 §§ IL framgår vad som gäller om näringsidkare befrias från återbetalningsskyldigheten för ett stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som erhållits för näringsverksamheten från något rättssubjekt som uppräknats i 29 kap. 2 § IL och som inte utgör näringsbidrag enligt 29 kap. 3 § IL. Ett stöd uppfyller inte förutsättningarna för näringsbidrag om återbetalningsskyldigheten för stödet är kopplad till osäkra framtida händelser, t.ex. projektets resultat, och inte som i fallet med näringsbidrag till villkoren för stödets användning och verksamhetens bedrivande som förutsatts vid beviljandet (prop. 1982/83:94 s. 72).

Ett stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet behandlas så länge återbetalningsskyldigheten kvarstår även skattemässigt som lån. Om näringsidkaren helt eller delvis befrias från återbetalningsskyldigheten sker dock beskattning enligt i stort sett samma principer som gäller för näringsbidrag (se nedan).

### **Efterskönt belopp – inte avdragsgill utgift**

Ett efterskönt belopp ska inte tas upp om stödet har använts för en utgift som inte ska dras av vare sig omedelbart eller i form av värdeminskningssavdrag (29 kap. 10 § IL).

### **Efterskönt belopp – avdragsgill utgift**

Ett efterskönt belopp ska tas upp om stödet har använts för en utgift som ska dras av omedelbart eller i form av värdeminskningssavdrag (29 kap. 11 § IL).

### **Extra avskrivning**

Om stödet har använts för en sådan utgift för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskningssavdrag, får den skattskyldige det beskattningsår då det efterskönta beloppet ska tas upp, utöver ordinarie avskrivning, göra ett värdeminskningssavdrag som motsvarar det efterskönta beloppet. Detta avdrag får dock inte överstiga det skattemässiga värdet på tillgången (29 kap. 12 § IL).

### **Ej utredning om hur stödet använts**

Om det inte kan utredas vad stödet har använts till, ska det anses ha använts till utgifter som ska dras av omedelbart, och det efterskönta beloppet ska tas upp (29 kap. 13 § IL).

## 17.3 Statligt räntebidrag för bostadsändamål

Statligt räntebidrag för bostadsändamål ska tas upp. Om bidraget återbetalas ska det återbetalade beloppet dras av omedelbart. (29 kap. 14 § IL).

Bestämmelser om byggnadsarbeten i samband med räntebidrag finns i 19 kap. 24 och 25 §§ (29 kap. 14 § IL), se vidare avsnitt 11.13.

## **17.4 Avgångsvederlag till jordbrukare**

Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sitt jordbruk är normalt skattepliktigt som intäkt av näringsverksamhet. Vederlaget är dock inte skattepliktigt, när det utgår till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till jordbruket eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL). Bestämmelsen finns kvar trots att det är tveksamt om det för närvarande finns några stödformer som kan betraktas som avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sin verksamhet (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 374).

## **17.5 Familjebidrag till totalförsvarspliktiga**

Särskilda bestämmelser om familjebidrag till totalförsvarspliktiga i form av näringsbidrag finns i 11 kap. 25 § IL (29 kap. 16 § IL). Familjebidrag i form av näringsbidrag ska tas upp i inkomstslaget tjänst, om näringen bedrivs av en juridisk person eller av ett handelsbolag som den värnpliktige inte är delägare i och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet.

## **17.6 Redovisning**

Redovisning av statliga stöd regleras i Redovisningsrådets rekommendation RR 28 och i Bokföringsnämndens (BFN) rekommendationer om redovisning av statliga stöd, BFN R5. BFN R 5 ska endast tillämpas av näringsdrivande, onoterade företag som har valt att inte tillämpa RR 28 (se BFNAR 2000:2). Innehållet i BFN R 5 överensstämmer med principerna i RR 28 med undantag av att RR 28 tillåter två alternativa sätt att redovisa bidrag relaterade till tillgångar.

Med staten avses i RR 28 stater, myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella (p.3). Med statliga bidrag avses stöd från staten i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyller eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. Begreppet innefattar inte sådana stödformer som inte rimligtvis kan åsättas ett värde eller sådana stödformer som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner. Statliga bidrag ska periodiseras systematiskt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera och ska inte redovisas direkt mot eget kapital (p.12). Ett statligt bidrag som beviljas för kostnader som företaget redan haft eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader ska redovisas i resultaträkningen för den period då företaget erhåller en fordran på staten. I vissa sällsynta undantagsfall (villkoren i RR 4 är uppfyllda) kan det bli aktuellt att redovisa

bidraget som extraordinär intäkt (p.20). Bidrag som är relaterade till tillgångar ska redovisas i balansräkningen antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetalad intäkt eller genom att bidraget reducerar tillgångens redovisade värde (p.24).

I BFN R 5 p. 1 anges att rekommendationen behandlar statliga stöd till näringsidkare. Med statliga stöd jämföras i detta sammanhang stöd från kommun och från formellt fristående organ som bildats av stat och kommun. Vidare anges att eftersom rekommendationen syftar till att ge uttryck för grundläggande principer för redovisning av stöd kan den också tillämpas på stöd från andra stödgivare. Av p. 11, 12 och 13 framgår att stöd delas upp i stöd som intäktsredovisas, stöd för förvärv av anläggningstillgång och stöd för förvärv av omsättningstillgång. Redovisningsreglerna utgår från att stöd ska delas upp.

I p. 14 anges att om stöd som ska intäktsföras har beviljats men inte utbetalats ska det redovisas som en fordran i balansräkningen. Stöd som ska skuldföras ska enligt p. 15 redovisas först då det betalas ut.

Bidrag ska enligt p. 11 periodiseras på ett sådant sätt att intäkten ställs mot den kostnad stödet avser att täcka. Avser stödet att täcka kostnader under flera år ska det fördelas över de år det avser. Avser stödet att täcka redan gjorda förluster ska det intäktsredovisas i sin helhet.

BFN har i uttalandet U 89:7 angett hur redovisning av lokaliseringsbidrag kan ske.

I avsnitt 15.1.2 behandlas redovisningen av statliga stöd till jordbrukare mera ingående.

## 17.7 Övergångsbestämmelser

I övergångsbestämmelserna till 29 kap. IL finns särskilda regler i följande hänseenden (4 kap. 45–49 §§ ILP):

- näringsbidrag m.m. före mars 1984 (avser näringsbidrag som lämnats före den 1 juli 1983 men under ett beskattningsår för vilket taxering har skett år 1984),
- räntebidrag före år 1992 (avser återbetalning av sådant statligt räntebidrag för bostadsändamål, som uppburits före år 1992),
- stöd till kreditinstitut (avser återbetalning av stöd som avses i den upphävda lagen [1993:765] om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut),
- bidrag från Stiftelsen Svensk Filmindustri före år 1994,
- näringsbidrag m.m. från Europeiska gemenskaperna före år 1997.