

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. 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 totalförsvarspåtaga.

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

Som ett led i jordbrukspolitiken finns stödformer för jordbrukare såsom inkomststöd, omställningsstöd, anläggningsstöd och arealbidrag. RSV har i skrivelser 1990-11-27 (dnr D37-1463-90) och 1992-04-24 (dnr 26651-91/D37) redovisat sin uppfattning om hur sådana stödformer bör beskattas. SRN har i ett förhandsbesked prövat hur beskattningen av röjningsbidrag från EU till fruktodlare skulle ske. SRN konstaterade att 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, vilket skulle beskattas för det beskattningsår när beslutet om stödet erhöles. RR delade SRN:s bedömning (RÅ 1997 not. 51). Olika stödformer för jordbruk behandlas närmare i avsnitt 15.1.2.1.

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.

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 föranleds 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 i båda målen att det aktuella bidraget i sin helhet i stället för ett näringsbidrag utgjorde en skattepliktig intäkt i bolagets verksamhet, oavsett vad bidraget använts till (s.k. driftbidrag).

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

**Stöd som är för-
enat med viss åter-
betalnings-
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 och återbetalning ska ske endast om mottagaren inte uppfyller vissa villkor, vilket vanligen gäller avskrivningslån. Som exempel på näringsbidrag kan nämnas stöd som lämnas i form av lokaliseringsbidrag. Ett sådant stöd kan bli återbetalningspliktigt. Så länge mottagaren av stödet bedriver sin verksamhet ungefär som förutsatts när stödet beviljades behöver stödet inte återbetalas.

**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 avdraget göras det senare året.

Skulle bidraget utbetalas först ett senare beskattningsår än det då avdragsrätten uppkommit, får den skattskyldige efter yrkande i deklarationen uppskjuta avdraget till det år bidraget tas upp som intäkt.

Om bidraget återbetalas ska det återbetalade beloppet dras av (29 kap. 5 § 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 anskaffningsvärdet minskas med bidraget. Om bidraget är större än det skattemässiga värde som återstår när minskningen ska göras, ska mellanskillnaden tas upp.

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, 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 när tillgångarna värderas. Om bidraget återbetalas, ska tillgångarnas anskaffningsvärde ökas med det återbetalade beloppet (29 kap. 7 § IL).

Om näringsbidrag erhållits för lageranskaffning (t.ex. lagerstöd) ska bidraget tas upp som skattepliktig intäkt, medan avdrag får göras vid värderingen av lagertillgångarna. Avdrag får göras på så sätt att den del av lagrets anskaffningsvärde eller verkliga värde som täcks av bidraget inte medräknas vid värderingen av lagret vid beskattningsårets utgång. Är exempelvis lagrets inventerade värde 900 000 kr och näringsbidraget 200 000 kr blir lagrets redovisade värde 700 000 kr. Lagertillgångarna kommer i ett sådant fall att, vid beskattningsårets utgång, värderas som om de anskaffats utan näringsbidrag. Detta sätt att i redovisningen behandla näringsbidrag medför att bidraget beskattas i takt med att avyttring av lagret sker. I de fall lagrets omsättningshastighet är låg och lagret ligger kvar över två bokslut kan det dock vara svårt att hänföra viss del av lagret till lagerstödet.

**Näringsbidrag
används först
ett senare
beskattningsår**

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

Bestämmelserna 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.

I övrigt reglerar inte 29 kap. IL vad som gäller för 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 inkomsten tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs 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. 22a § IL, jfr avsnitt 9. Mottagrens 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 först när mottagaren av elcertifikaten säljer dessa.

17.2 Befrielse från villkorlig återbetalnings-skyldighet

Om ett stöd, som ska återbetalas under andra villkor än vad som sägs i 29 kap. 3 § IL, har lämnats till en näringsidkare för näringsverksamheten från staten eller någon annan som avses i 29 kap. 2 § IL och näringsidkaren helt eller delvis befrias från återbetalningsskyldigheten (stöd med villkorlig återbetalnings-skyldighet) gäller nedanstående.

**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).

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 sker enligt Bokföringsnämndens (BFN) rekommendationer om redovisning av statliga stöd, BFN R5. I punkt 1 av denna 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 frågan att stöd ska delas upp.

I BFN R 5 punkt 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 punkt 15 redovisas först då det betalas ut.

Bidrag ska enligt BFN R 5 punkt 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 lokalise-

ringsbidrag 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.