

5 Koncernbidrag

prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SOU 1964:29
prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SOU 1977:86
prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23
prop. 1989/90:110 s. 552-554 och 692, bet. 1989/90:SkU30, SOU 1989:34,
prop. 1993/94:50 s. 354, bet. 1993/94:SkU15
prop. 1994/95:25 s. 91, bet. 1994/95:FiU1
prop. 1994/95:187 s. 21
prop. 1998/99:7 s. 24-25 och 29, Ds 1998:4
prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2, SOU 1997:2
prop. 2000/01:22, bet. 2000/01:SkU9, Ds 2000:28

5.1 Allmänt om koncernbidrag

Bolagsrättsligt gäller följande beträffande koncernbegreppet;

1 kap. 5 § ABL

Enligt 1 kap. 5 § ABL är ett aktiebolag moderbolag och en annan juridisk person dotterföretag, om aktiebolaget:

”1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderbolaget.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.”

Koncernen utgör inte skattesubjekt i Sverige utan varje enskilt bolag utgör ett självständigt skattesubjekt. För att valet av organisationsform - ett företag eller flera företag i en koncern - inte ska styras av skattemässiga överväganden finns särskilda regler som under vissa förutsättningar medger att inkomster förs över från ett svenskt företag till ett annat genom koncernbidrag. Om de formella förutsättningarna för koncernbidrag föreligger behandlas bidraget som en avdragsgill omkostnad hos givaren och som en skattepliktig intäkt hos mottagaren. Syftet med reglerna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda bolag.

Lämnandet av koncernbidrag innebär en renodlad inkomstöverföring och resultatutjämnning mellan två koncernföretag. Inkomstöverföringen är vederlagsfri. Koncernbidrag utgör inte ersättning för tjänster eller varor som tillhandahållits givaren. Inkomstöverföringen är med andra ord vederlagsfri. Bestämmelserna om koncernbidrag regleras uteslutande i skattelagstiftningen. Om koncernbidraget går från dotterbolag till moderbolag krävs bolagsrättsligt att det ryms inom utdelningsbara medel. Även i det fall koncernbidraget går från moderbolag till dotterbolag torde det krävas att det ryms inom utdelningsbara medel.

Det finns inga skattemässiga begränsningar av bidragets storlek, det får t.o.m. vara så stort att förlust uppkommer hos givaren. Det föreligger inte något hinder mot att ett företag under samma beskattningsår både tar emot och ger koncernbidrag.

Det föreligger inte något krav på att koncernbidrag utbetalas kontant när det lämnas för att det ska utgöra en avdragsgill kostnad hos givaren. Det är tillräckligt att bidraget bokförs som en skuld hos givaren och en fordran hos mottagaren. Bokföringsåtgärden görs normalt i samband med bokslutet. Däremot krävs för avdrag att det skett en verklig värdeöverföring (RÅ 1999 ref. 74), se även RÅ 2001 ref. 79.

I RÅ 1989 ref. 31 har behandlats det fall då ett dotterbolag lämnat ett koncernbidrag till moderbolaget samtidigt som detta lämnat ett

aktieägartillskott till dotterbolaget. Omständigheterna i målet var följande.

X AB var under hela år 1985 ett helägt dotterbolag till Y AB. I X AB:s självdeklaration 1986 redovisades underskott av rederirörelse på ca 34 Mkr. Av underskottet utgjorde 30 Mkr koncernbidrag som lämnats till moderbolaget. I deklarationen redovisade X AB en skattefri intäkt i form av ett aktieägartillskott på 30 Mkr från moderbolaget. Aktierna i X AB såldes i december 1986 till ett tredje företag.

RR konstaterade att de formella villkoren för att X AB skulle få avdrag för koncernbidrag var uppfyllda. Därefter behandlades frågan om ytterligare krav bör ställas, som t.ex. att ett koncernbidrag inte får finansieras genom utdelning eller aktieägartillskott eller att bidraget inte får öka ett redan i utgångsläget befintligt underskott hos givaren. RR fann dock att generella begränsningar av detta slag skulle innebära en inskränkning i möjligheten att genom koncernbidrag utjämna underlaget för inkomstskatt som går utöver lagtextens lydelse. Avdraget för koncernbidrag kunde därför enligt RR inte underkännas på den grunden att det använts för att erhålla skatteförmåner. Däremot fann RR att lagen mot skatteflykt var tillämplig, eftersom transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka enligt domstolen fick antagas ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i AB X, framstod som praktiskt taget meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen för AB X.

RR har i ett förhandsbesked prövat om det koncernbidrag som ett helägt dotterbolag (DB) lämnar till sitt moderbolag (MB) ska anses utgöra en avdragsgill omkostnad för DB utan hinder av att detta erhåller aktieägartillskott eller redovisar ett underskott till följd av det lämnade koncernbidraget. Avsikten var att MB det efterföljande året skulle avyttra aktierna i DB externt. RR fann även här att skatteflyktslagen var tillämplig (RÅ 2000 ref. 21 II).

Det kan nämnas att frågan om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt har betydelse även i andra sammanhang. I vissa sammanhang krävs för att en underprisöverlåtelse ska kunna göras att förutsättningarna för koncernbidrag är uppfyllda mellan överlåtare och förvärvare (23 kap. 17 § IL). Samma krav aktualiseras vid kvalificerade fusioner och fissioner (37 kap. 25 § IL) samt vid bestämmelser om underskott (40 kap. IL).

5.2 Skattemässig behandling av koncernbidrag

I 35 kap. 1 § 1 st. IL anges att koncernbidrag ”ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren”, om förutsättningarna för

avdrag i kapitlet är uppfyllda. Enligt 35 kap. 3 §. 2 IL är en förutsättning för att koncernbidraget ska dras av hos givaren att såväl givaren som mottagaren redovisar beloppet öppet i deklARATIONEN. Nämnda regel innebär i praktiken att det finns en valfrihet för givaren att bestämma om bidraget ska dras av eller inte (prop. 1999/2000:2 s. 423).

I 35 kap. 1 § 2 st. IL slås fast att ”med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster”. Vederlag för erhållna varor eller tjänster omfattas därför inte av reglerna om koncernbidrag.

5.3 Företag som omfattas av reglerna

Svenska företag

Enligt 35 kap. 2 § IL avses med moderföretag i detta kapitel

”ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk förening och som är

- ett svenskt aktieföretag,
- en svensk ekonomisk förening,
- en svensk sparbank,
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag,
- en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller
- en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.

Med *helägt* dotterföretag avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket”.

Utländska företag

Ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, (dvs. EU-länderna samt Norge, Liechtenstein och Island) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i 35 kap. IL behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till (35 kap. 2 a § IL).

5.4 Krav för att koncernbidrag ska vara avdragsgilla hos givaren och skattepliktiga hos mottagaren

Det ställs upp ett antal krav som samtliga måste vara uppfyllda för att koncernbidrag ska få skattemässig verkan. Dessa är olika

beroende på i vilket förhållande givande och mottagande företag står till varandra.

5.4.1 Generellt krav

Mer än 90 % av andelarna under hela beskattningsåret

En första förutsättning för att koncernbidrag ska behandlas som en avdragsgill kostnad hos givaren resp. en skattepliktig intäkt hos mottagaren är att det är fråga om ett kvalificerat koncernförhållande, dvs. att moderföretaget ska äga mer än 90 % av andelarna i dotterföretaget (s.k. helägt dotterföretag). Det är antalet andelar i dotterbolaget som är avgörande och inte röstetalet. Anledningen till att gränsen sattes till mer än 90 % torde vara att moderbolaget vid ett så stort aktieinnehav enligt 1944 års aktiebolagslag hade rätt att tvångsinlösa resterande del av aktierna och därigenom kunna bli ende ägare till aktierna.

5.4.2 Koncernbidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag

I 35 kap. 3 § IL uppställs följande ytterligare sex förutsättningar, som samtliga måste uppfyllas för att koncernbidrag ska kunna ges med avdragsrätt mellan moderföretag och dotterföretag.

Vissa företag kan inte utnyttja koncernbidrag

1 Vissa företag kan inte utnyttja koncernbidragsreglerna

Varken givare eller mottagare får vara ett privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag.

Vad som är privatbostadsföretag behandlas i avsnitt 4.4. Motsvarande information om investmentföretag respektive förvaltningsföretag finns i avsnitten 4.2 respektive 1.3.3.

Samma års taxering och öppet

2 Samma års taxering och öppet

Givarens och mottagarens räkenskapsår behöver inte sammanfalla. Däremot måste både givaren och mottagaren redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering (35 kap. 3 § 2. IL).

Bestämmelsen om att koncernbidrag ska redovisas vid samma års taxering har tillkommit för att förhindra att beskattningen av koncernens vinster genom överföringar förskjuts ett år framåt. Detta skulle kunna ske om givaren och mottagaren hade beskattningsår som inte skulle taxeras samtidigt.

Frågan om ett koncernbidrag och ett efterföljande aktieägartillskott till koncernbidragsgivaren på samma belopp, skulle tillmätas skatterättslig verkan, när transaktionerna dokumenterats enbart i deklarationen och inte i räkenskaperna, har prövats i en inte överklagad KR-dom (KR:s i Göteborg dom den 27 februari 1996, mål

nr 532-1994). LR, vars bedömning KR instämde i, uttalade följande i frågan:

”Vad gäller sakfrågan delar länsrätten skattemyndighetens bedömning att transaktioner av det slag det här är fråga om, koncernbidrag och aktieägartillskott, inte kan beaktas, om de inte motsvaras av faktiska åtgärder bolagen emellan, som har dokumenterats i räkenskaperna.”

RR har i en dom prövat om lämnade respektive mottagna koncernbidrag ska redovisas över resultaträkningen hos respektive företag för att kunna godtas i skattehänseende. I målet skulle koncernbidraget redovisas genom bokföring på kontot eget kapital. RR ansåg att det saknades stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning av dessa överföringar (RÅ 1998 ref. 6, fhb).

RR har i ett annat mål prövat om det kan godtas att koncernbidrag i stället för bruttobelopp endast redovisas med nettobelopp i fall där mottagaren lämnar tillbaka viss del av uppbyggt koncernbidrag till givaren. RR fann att avdrag för koncernbidrag kunde medges utan hinder av att koncernbidraget och den återförda s.k. kapitaldelen inte redovisas var för sig i bolagets bokföring utan endast med nettobeloppet med beteckningen ”intern skatt”. Detta under förutsättning att övriga förutsättningar för rätt till avdrag för koncernbidrag var uppfyllda samt att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att det bolag som yrkar avdrag i sin deklaration kan visa detta (RÅ 1999 ref. 74, fhb).

**Dotterbolaget
helägt under hela
beskattningsåret**

3 Dotterbolaget helägt under hela beskattningsåret

Dotterbolaget ska ha varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag (35 kap. 3 § 3 IL).

Avsikten med villkoret att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag ska ha varit ägt till mer än 90 % av andelarna under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag är att förhindra att ett företag, som har stora vinster under löpande verksamhetsår, ska kunna köpa andelar i ett förlustföretag och genom koncernbidrag kvitta resultatet mot varandra. Endast vinster respektive förluster från verksamheten inom koncernen får utnyttjas för att kvitta mot resultatet. Villkoret innebär att ett bolag, med kalenderår som räkenskapsår, måste ha förvärvat dotterbolaget senast den 31/12 föregående år för att koncernbidrag ska kunna ges med avsedd verkan. Konsekvensen av regeln är att det, när ett bolag träder in i eller lämnar en koncern, uppstår ett räkenskapsår under vilket bolaget varken kan ge eller ta emot koncernbidrag. Är det

däremot fråga om förvärv av ett aktiebolag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet, t.ex. ett skrivbordsbolag, föreligger avdragsrätt.

Enligt 35 kap. 7 § IL kan koncernbidrag ges efter koncerninterna överlåtelser av dotterbolagsaktier vid oförändrade ägarförhållanden, se avsnitt 5.5.

Det kan påpekas, att möjligheten att efter ett ägarbyte utnyttja underskott hänförligt till tidigare beskattningsår är begränsad genom bl.a. en särskild koncernbidragsspärr, se avsnitt 7.5.2.

Mottagaren får inte ha hemvist i en främmande stat

4 Mottagaren får inte ha hemvist i en främmande stat

Mottagare får inte enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat utom i de fall som avses i 35 kap. 2 a § andra meningen IL, jfr ovan (35 kap. 3 § 4 IL).

Inte undantagen från beskattning p.g.a. skatteavtal

5 Inte undantagen från beskattning

Näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till får inte vara undantagen från beskattning i Sverige genom ett skatteavtal.

6 Särskilt om bidrag från dotterföretag till moderföretag

Bidrag från dotterföretag till moderföretag

Enligt 35 kap. 3 § 5. IL krävs det vid koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag, att moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterföretaget. Regeln har ett starkt samband med reglerna i 24 kap. 12-22 §§ IL om skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. I de fall kedjebeskattningen upprätthålls ska det inte vara möjligt att kringgå denna genom koncernbidrag. Regeln innebär att om aktierna eller andelarna i dotterföretaget utgör lagertillgångar eller kapitalplaceringstillgångar kan dotterföretaget inte med avdragsrätt ge koncernbidrag till moderföretaget. Den leder också till att om de vinstmedel som utdelas från dotterföretaget blir skattepliktiga till följd av den s.k. Lundinregeln i 24 kap. 18 § IL (se vidare avsnitt 1.3.8) kan inte heller koncernbidrag ges.

5.4.3 Bidrag mellan helägda dotterföretag

Ett koncernbidrag från ett helägt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till samma moderföretag ska dras av, om de förutsättningar som angetts under avsnitt 5.4.2 punkterna 1-5 ovan och

- moderföretaget är ett investmentföretag eller förvaltningsföretag,
- utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte ska tas upp av moderföretaget, eller

- utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget ska tas upp av moderföretaget.

Även denna regel har en stark koppling till reglerna i 24 kap. 12-22 §§ IL om skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. Syftet är, liksom regeln i 35 kap. 3 § 5 IL som beskrivits ovan, att kedjebeskattningen inte ska kunna kringgås genom koncernbidrag.

5.4.4 Bidrag mellan företag som kan fusioneras

I 35 kap. 5 § IL anges följande:

Bidrag från moderföretag till annat koncernbolag än dotterföretag

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterbolag ska dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2 och 4 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion ska anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.

Regeln bygger på inlösen- och fusionsreglerna i 1944 års aktiebolagslag. En förutsättning för att moderföretaget ska få avdrag är att mottagaren genom inlösen och fusioner skulle kunna bringas att uppgå i moderföretaget. Vid bedömning av fusionsfrågan ska man utgå från att fusion, efter eventuell föregående tvångsinlösen, kan genomföras mellan moderföretag och dotterbolag om moderföretaget äger mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget. Man bortser alltså från att det för inlösen enligt 1975 års ABL också fordras att innehavet motsvarar mer än 90 % av röstetalet (prop. 1978/79:210 s. 170) liksom att det för att en ekonomisk förening ska kunna göra ett dotterbolag helägt genom tvångsinlösen fordras att såväl antalet aktier som röstetalet för dessa överstiger 90 % (12 kap. 9-13 §§ EFL).

5.4.5 Koncernbidrag som kunnat förmedlas

Ett koncernbidrag ska dras av om givaren hade kunnat lämna ett koncernbidrag till ett annat företag med rätt till avdrag enligt 35 kap. 3, 4 eller 5 § IL och bidraget därefter – direkt eller genom förmedling av ytterligare företag - hade kunnat vidarebefordras ("slussas") till mottagaren på ett sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag för det vidarebefordrade avdraget (35 kap. 6 § IL), allt dock under förutsättning av övriga förutsättningar för skattemässig behandling av koncernbidrag är uppfyllda.

När bidrag lämnats enligt detta lagrum får man undersöka om stegvisa koncernbidrag från givaren ända fram till mottagaren via mellanliggande företag är möjliga enligt första och andra styckena.

Blir det stopp någonstans i kedjan, t.ex. för att aktierna i ett bolag utgör omsättningstillgångar hos mottagaren av bidraget, medges inte avdrag.

5.5 Ändrade ägarförhållanden

35 kap. 7 § IL innehåller bestämmelser, som innebär att ett koncernbidrag kan få dras av även om ägarförhållandena inom en koncern har ändrats under beskattningsåret.

Om ägarförändringar sker *inom* en koncern och koncernbidrag hade kunnat lämnas med avdragsrätt om de tidigare ägandeförhållandena hade bestått jämföras detta med ägande hela året. Bestämmelsen som tillkommit i anslutning till införandet av IL innebär en kodifiering av tidigare gällande praxis (prop. 1999/2000:2 del 2 s.427). Däremot föreligger inte avdragsrätt för koncernbidrag mellan två systerbolag som fått ett nytt moderbolag och därmed en ny koncernstillhörighet under beskattningsåret (RÅ 1994 not. 655).

5.6 Utredningskrav

En förutsättning för att yrkat avdrag för koncernbidrag ska medges är att den som yrkar avdraget visar att förutsättningarna för avdrag föreligger. Detta krav var tidigare inskrivet i lagtexten, men eftersom kravet ansetts följa av allmänna regler togs det bort ur lagtexten i anslutning till att IL infördes (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 496).

5.7 Dispensregel

Reglerna om koncernbidrag har kompletterats med en dispensregel i 35 kap 8 § IL. Enligt denna får regeringen medge att bidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren även om alla förutsättningar inte är uppfyllda. Den kom till i början av 1970-talet för att underlätta en samverkan mellan staten och näringslivet genom Asea-Atom och brukar kallas ”lex Asea-Atom”.

Möjligheten för regeringen att ge dispens gäller dock bara om

- bidraget lämnas från ett svenskt företag till ett annat svenskt företag som givaren har intressegemenskap med,
- bidraget lämnas för en näringsverksamhet som är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt, och
- bidraget redovisas öppet.

För dispens fordras att bidraget lämnas för verksamhet som har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Dispensregeln är i första hand avsedd att göra det möjligt att medge undantag från kravet på 90-procentigt ägande i de fall då två eller

1434 *Koncernbidrag*

flera företag går samman i ett projekt som har väsentligt betydelse för t.ex. energiförsörjning, kommunikationer eller försvar.

Dispensen gäller i princip från samtliga ovan nämnda avdragsvillkor, dvs. inte bara från kravet på mer än 90-procentigt ägande utan också från kravet att koncernförhållandet ska ha bestått redan vid beskattningsårets ingång. Däremot ges inte dispens om bidraget lämnas till utländskt företag.