

Målnummer:	3930-97	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1998-02-09		
Rubrik:	Stöd har ansetts saknas i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning av dessa överföringar. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § 1 mom. och 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 24 § kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:			

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde klagandebolagen i huvudsak följande: Bil & Buss Förvaltnings AB (administrationsbolaget) var ett helägt dotterbolag till Scania CV AB. Administrationsbolaget hade ett antal helägda dotterbolag, i huvudsak bestående av dels försäljningsbolag, däribland Linköpings Motorcentrum AB (bilbolaget), dels fastighetsförvaltande bolag. Administrationsbolaget var central, administrativ enhet för samtliga dessa dotterbolag.

Bestämmelserna om koncernbidrag i lagen om statlig inkomstskatt - Administrationsbolaget och bilbolaget stod i sådant förhållande till varandra att de omfattades av reglerna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Enligt detta lagrum skall koncernbidrag som ett moderbolag lämnar till ett helägt dotterbolag eller tvärtom anses som avdragsgill omkostnad för givaren och som skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Med helägt dotterbolag avses i detta sammanhang bolag i vilka moderbolaget äger minst 90 procent av aktierna. - Som ytterligare förutsättning för avdrag respektive skatteplikt gäller, såvitt nu är av intresse, 1) att varken givare eller mottagare var bostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag enligt vissa särskilt angivna lagrum i SIL, 2) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklarationen eller i bilaga till denna, 3) att dotterbolaget varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare samt 4) att, om bidrag lämnas från dotterbolag till moderbolag, moderbolaget var frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget. - Bestämmelsen i SIL tar inte uttryckligen ställning till frågan om den bokföringsmässiga behandlingen av koncernbidrag och därmed inte heller till frågan om avdragsrätten respektive skatteplikten kan påverkas av det sätt på vilket bidraget behandlats i givarens respektive mottagarens räkenskaper. - Prop. 1965:126 - Bestämmelserna om koncernbidrag var ursprungligen placerade i 43 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, och infördes genom lagstiftning år 1965 (SOU 1964:29 och prop. 1965:126). Syftet med regleringen var att skapa en möjlighet till vinstutjämning mellan företag som står i sådant förhållande till varandra att de framstår som ett enda företag. Beträffande exempelvis moderbolag och helägda dotterbolag ansågs det naturligt att i viss utsträckning betrakta dem som en och samma skattskyldig. - Av specialmotiveringen till 43 § 3 mom. KL (a prop. s. 65) framgår att koncernbidraget inte behöver framgå direkt av räkenskapshandlingarna men om det redovisas där och handlingarna bifogas deklarationen är kravet på öppen redovisning i deklarationen uppfyllt (jfr 2 § 3 mom. första stycket b SIL). Uttalandet ger intryck av att den

bokföringsmässiga behandlingen av bidraget skulle ha ansetts sakna betydelse för den skattemässiga behandlingen. Uttalandet är hämtat från den utredning som låg till grund för propositionen. Såvitt framgår av departementschefens anförande i specialmotiveringen förefaller han emellertid ha ställt sig bakom uttalandet. I övrigt behandlar inte förarbetena frågan om den bokföringsmässiga behandlingen av koncernbidrag. - Den bokföringsmässiga behandlingen av koncernbidrag - Det är i praxis vanligt att koncernbidrag redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen. Ett koncernbidrag skiljer sig emellertid från övriga dispositioner på så sätt att det innefattar en faktisk förmögenhetsöverföring mellan två företag medan t.ex. en avsättning till periodiseringsfond endast innefattar en bokföringsåtgärd i ett enskilt företag. Starka skäl talar därmed mot att betrakta koncernbidrag som en form av bokslutsdisposition. Det förekommer också att koncernbidrag redovisas som en extraordinär post i resultaträkningen. För att vara redovisningsmässigt korrekt torde en sådan redovisning, såvitt nu är av intresse, förutsätta att bidraget i fråga utgör en kostnad respektive intäkt i bokföringsmässig mening för de inblandade företagen. Detta kan ifrågasättas eftersom koncernbidrag normalt lämnas vederlagsfritt och således inte motsvaras av någon motprestation från mottagarens sida. - Begreppet "koncernbidrag" förekommer enbart i skattelagstiftningen. Inom associationsrätten saknas således regler om sådana bidrag. Detta innebär dock inte att företeelsen som sådan skulle sakna motsvarighet inom associationsrätten. De regler som där är aktuella är bestämmelserna om vinstutdelning i t.ex. 12 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) ABL. - Bestämmelserna i 12 kap. ABL omfattar även det fall då medel överförs i form av ett (skattemässigt) koncernbidrag från ett dotterbolag till dess moderbolag. En sådan överföring betraktas därmed som vinstutdelning och måste således rymmas inom utdelningsbara medel. En klassificering av ett koncernbidrag som vinstutdelning borde redovisningsmässigt medföra att fritt eget kapital i dotterbolaget minskas med det ianspråktaga beloppet medan däremot årets resultat i resultaträkningen lämnas opåverkat. En strikt tillämpning av ABL:s regler medför alltså att koncernbidraget först skall räknas in i dotterbolagets nettovinst för året och därefter delas ut till moderbolaget efter beslut av ordinarie bolagsstämma. Hos mottagaren torde bidraget normalt redovisas som en vinstutdelning under finansiella poster i resultaträkningen. - I det fall ett koncernbidrag lämnas i form av ett aktieägartillskott från ett moderbolag till ett dotterbolag är det oklart om det måste rymmas inom utdelningsbara medel. Det kan nämligen hävdas att bidraget inte utgör en vederlagsfri utbetalning till mottagaren eftersom värdet på aktierna i dotterbolaget kan förväntas öka i motsvarande mån. I sådant fall skulle det associationsrättsligt vara tillåtet att lämna koncernbidrag även om det inte rymms inom fritt eget kapital. Enligt FAR:s uttalande nr 10, Vissa problem i samband med villkorligt aktieägartillskott och villkorade skulder, skall ett aktieägartillskott i normalfallet, då det avser förlusttäckning i ett dotterbolag, omedelbart kostnadsföras. I det mottagande bolaget redovisas bidraget som en intäkt. Kostnadsföringen kan sägas motsvara den nedskrivning av värdet på aktierna i dotterbolaget som i annat fall varit nödvändig som en följd av dotterbolagets förluster. Om tillskottet inte utgått för förlusttäckning kan moderbolaget enligt uttalandet ta upp tillskottet som en investering i aktier i dotterbolag på samma sätt som om det varit fråga om en nyemission. I detta fall ökar moderbolaget sitt anskaffningsvärde för aktierna i dotterbolaget. Ett sådant tillskott redovisas således inte i resultaträkningen. Det mottagande bolaget redovisar i detta fall bidraget som en ökning av (fritt) eget kapital. - Som framgår av det anförda torde det mer sällan vara redovisningsmässigt korrekt att redovisa koncernbidrag över resultaträkningen. Förutom det fallet att ett koncernbidrag utgör en driftkostnad - vilket inte behandlas i denna framställning - synes de situationer där sådan redovisning kan komma i fråga vara i huvudsak begränsade till dels moderbolags redovisning av erhållna koncernbidrag och utgivna koncernbidrag som avser förlusttäckning i dotterbolag, dels dotterbolags redovisning av sistnämnda typ av koncernbidrag. Frågan är om och i så fall på vilket sätt den bokföringsmässiga behandlingen av ett koncernbidrag har betydelse för den skattemässiga avdragsrätten respektive skattskyldigheten. - Som framgår av redogörelsen för förarbetena

till bestämmelserna om koncernbidrag i SIL förefaller det som om den bokföringsmässiga behandlingen skulle sakna betydelse för frågan om avdragsrätt respektive skatteplikt. Ett koncernbidrag som i enlighet med bokföringsmässiga principer redovisas som t.ex. en vinstdisposition skulle därmed vara avdragsgillt förutsatt naturligtvis att de villkor som ställs upp i 2 § 3 mom. SIL är uppfyllda, bl.a. kravet på att bidraget skall redovisas öppet i deklARATIONEN (eller i bilaga). Sett mot bakgrund av syftet med bestämmelserna förefaller detta vara en rimlig slutsats. Att en sådan begränsad "frikoppling" mellan redovisning och beskattning skulle kunna medföra någon risk från kontrollsynpunkt är svårt att se. - Det har emellertid framkommit att Riksskatteverket möjligen har en annan uppfattning vad gäller sambandet mellan redovisning och beskattning i detta fall. Vid kontakter med företrädare för verket har det nämligen framkommit att det är oklart om avdrag för koncernbidrag kan medges i andra fall än då bidraget har redovisats i resultaträkningen, dvs. kostnadsförts i det givande bolaget och intäktsförts i det mottagande. Mot denna bakgrund hemställer sökandebolagen om svar på nedan angivna frågor. Det får därvid anses vara av vikt för en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning att frågorna prövas. Därtill kommer att en prövning är av synnerlig vikt för bolagen. Nämnden har vid besvarandet av frågorna att utgå från att redovisningen sker i enlighet med god redovisningssed samt att de villkor som anges i 2 § 3 mom. första stycket a-f SIL är uppfyllda. - Fråga 1 - Förutsättningar - Bilbolaget har för avsikt att för räkenskapsåret 1997 lämna koncernbidrag till administrationsbolaget. Bidraget behandlas som en vinstdisposition och redovisas som en minskning av fritt eget kapital. Administrationsbolaget redovisar bidraget som en finansiell intäkt i resultaträkningen. - a) Utgör koncernbidraget en avdragsgill kostnad för bilbolaget? b) Om svaret på fråga a) är nekande, utgör i så fall bidraget en skattepliktig intäkt för administrationsbolaget? - Fråga 2 - Förutsättningar - Administrationsbolaget har för avsikt att för räkenskapsåret 1997 lämna koncernbidrag till bilbolaget. Bidraget redovisas som en ökning av aktiernas värde. Bilbolaget redovisar bidraget som en ökning av eget kapital. a) Utgör koncernbidraget en avdragsgill kostnad för administrationsbolaget? b) Utgör koncernbidraget en skattepliktig intäkt för bilbolaget? c) Om svaret på fråga a) är nekande, utgör i så fall bidraget en skattepliktig intäkt för bilbolaget? - Fråga 3 - Förutsättningar - Administrationsbolaget har för avsikt att för räkenskapsåret 1997 lämna koncernbidrag till bilbolaget. Bidraget är avsett för förlusttäckning och redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Bilbolaget redovisar bidraget som en intäkt i resultaträkningen. - a) Utgör koncernbidraget en avdragsgill kostnad för administrationsbolaget? b) Om svaret på fråga a) är nekande, utgör i så fall bidraget en skattepliktig intäkt för bilbolaget? c) Om bilbolaget i stället redovisar koncernbidraget som en ökning av eget kapital, utgör i så fall bidraget en skattepliktig intäkt för bolaget?

Skatterättsnämnden (1997-06-10, Ersson, ordförande, Nordling, Wingren, Nord, Öqvist) yttrade: - Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2 - Överföringarna mellan sökandebolagen utgör inte koncernbidrag i den mening som avses i 2 § 3 mom. SIL. - Fråga 3 - a) Överföringen utgör en avdragsgill kostnad för Bil & Buss Förvaltnings AB (administrationsbolaget) enligt bestämmelserna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL. - c) Överföringen mellan sökandebolagen utgör inte koncernbidrag i den mening som avses i 2 § 3 mom. SIL. - Motivering - Linköpings Motorcentrum AB (bilbolaget) är ett helägt dotterföretag till administrationsbolaget. I ansökningen förutsätts att de i 2 § 3 mom. SIL angivna villkoren för koncernbidrag är uppfyllda. Sökandena har för avsikt att för räkenskapsåret 1997 lämna varandra sådana bidrag. Med anledning härav frågas om bidraget utgör en avdragsgill omkostnad för det givande bolaget respektive en skattepliktig intäkt för det mottagande bolaget i följande fall. Bilbolaget lämnar bidraget som behandlas som en vinstdisposition varvid bilbolaget redovisar bidraget som en minskning av fritt eget kapital medan administrationsbolaget redovisar detta som en finansiell intäkt i resultatberäkningen (fråga 1). Administrationsbolaget lämnar bidraget och redovisar detta som en ökning av värdet på aktierna i bilbolaget medan bilbolaget redovisar bidraget som en ökning av eget kapital (fråga 2).

Administrationsbolaget lämnar bidraget som är avsett för förlusttäckning och redovisar detta som en kostnad i resultaträkningen medan bilbolaget redovisar bidraget som en intäkt i resultaträkningen eller som en ökning av eget kapital (fråga 3). - Nämnden gör följande bedömning. - Huvudfrågan i ärendet är om koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL utgör en från bokföringen helt fristående reglering. Nämnden har funnit att särskilt avseende bör fästas vid hur begreppet uppkommit, vad som gäller beträffande bokföringen av sådana bidrag samt vilka slutsatser man kan dra av konkurrensen mellan reglerna om koncernbidrag respektive reglerna om utdelning och behandlingen av aktieägartillskott. - Begreppet - Begreppet koncernbolag infördes i den svenska civillastiftningningen genom 1944 års aktiebolagslag. I anslutning härtill helt oberoende av skatterätten tillkom uttrycket koncernbidrag varmed avsågs ett bidrag från ett företag i en koncern till ett annat företag i samma koncern (se K.G.A. Sandström, Beskattningen vid utdelning, 1962 s. 119-122). Härigenom uppkom frågan hur ett sådant koncernbidrag skulle bedömas vid taxeringen. Uttrycket koncernbidrag användes i rättsfallsreferat första gången i Arafartmålet, RÅ 1943 ref. 50 (se SOU 1964:29 s. 59 jfr även SST 1943 s. 378 och 1944 s. 68). - Bokföringen - I betänkandet SOU 1964:29 av Skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m., som låg till grund för införandet av reglerna om öppna koncernbidrag, angavs att det enligt 1944 års aktiebolagslag förelåg en uttrycklig skyldighet för aktiebolag att i vinst- och förlusträkningen ange bland intäkterna extraordinära förvärv och bland kostnaderna extraordinära kostnader. Till sådana extraordinära intäkter och kostnader angavs koncernbidragen höra (s. 30). Vidare uttalades i betänkandet angående redovisningens betydelse för beskattningen bl.a. följande. Det kan ur fiskal synpunkt synas av underordnad betydelse hur överföringen skett i företagets räkenskaper. Det kan med visst fog hävdas, att något annat krav inte skulle behöva uppställas än att vinstöverföringen uttryckligen angives i inkomstdeklarationerna. Enligt utredningens mening bör dock dessutom fordras, att en dylik överföring från ett företag till ett annat för att kunna betecknas såsom ett öppet koncernbidrag skall avse ett bestämt belopp vilket i lika mån påverkar givarens och mottagarens inkomstberäkning. För avdragsrätt behöver från skatterättslig synpunkt inte krävas, att bidraget redovisas öppet i räkenskaperna i den mening att det bl.a. framgår av den officiella vinst- eller förlusträkningen eller balansräkningen (s. 99). I prop. 1965:126 i vilken reglerna om öppna koncernbidrag föreslogs bli införda återgavs att koncernbidraget enligt utredningens förslag skulle redovisas synligt i deklarationen eller i dess bilagor samt att det inte behövde framgå av räkenskaperna (s. 65). Departementschefen synes inte särskilt ha kommenterat vad utredningen anfört angående redovisningen av öppna koncernbidrag. - Företagsskatteberedningen (SOU 1977:86) som företog en översyn av företagsbeskattningen konstaterade att ett vanligt sätt att bokföra koncernbidrag var genom en "bokslutsdisposition" (s. 283-284). - I en artikel i tidningen Balans (nr 1 för 1978) återgavs en skrivelse av Sven-Erik Johansson och Knut Rodhe. Skrivelsen tillkom med anledning av att Bokföringsnämnden utarbetat ett utkast till anvisning beträffande redovisning av koncernbidrag. I skrivelsen redogör författarna för redovisningspraxis beträffande koncernbidrag och anges att inom denna praxis koncerntänkandet gjort sig så starkt gällande att man inte drar sig för att beteckna ett koncernbidrag som en bokslutsdisposition, om skäl talar för en sådan rubricering (s. 32). Vidare kan man enligt författarna ur rent aktiebolagsrättslig synpunkt konstatera att om ett dotterbolag lämnar koncernbidrag till sitt moderbolag, innebär detta i realiteten en vinstutdelning, som inte sker i vinstutdelningens former (s. 33). Även om man tycker sig kunna bortse från aktiebolagsrättens former beträffande vinstutdelning anför författarna, så finns det dock vissa materiella regler om vinstutdelning som inte bör kunna kringgås och pekar på reglerna om hur mycket vinst som får delas ut. - Även i Redovisningskommitténs betänkande SOU 1995:43 s. 85 och 86 berörs samma problematik och det konstateras att koncernbidrag brukar redovisas som en extraordinär kostnad hos givaren respektive intäkt hos mottagaren eller som en bokslutsdisposition. I en uppsats Skattefrågor vid villkorade tillskott (Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, 1988 s. 129) anger också Per Thorell att

koncernbidrag till följd av bestämmelser i skattelagstiftningen skall resultatföras. - Konkurrensen - K.G.A. Sandström behandlar i sitt arbete Beskattningen vid utdelning, 1962, s. 121 konkurrensen mellan regeln om att verkställd utdelning inte får avdragas samt regeln "om den så kan kallas" om avdrag för koncernbidrag. K.G.A. Sandström konstaterar att den sistnämnda regeln måste vika. Allmänna ombudet i Arafartmålet åberopade som stöd för sin talan att åtgärden att överföra en del av Arafarts vinst till andra i koncernen ingående bolag (som i bolagets vinst- och förlusträkning angivits utgöra koncernbidrag) innebar inte en utgift av dylik natur utan en disposition av vinst, för vilken avdrag i beskattningshänseende icke kunde anses tillåtet. Bolaget befanns emellertid av Regeringsrätten berättigat att vid taxeringarna åtnjuta avdrag för bidragen. - I betänkandet SOU 1964:29 angavs att det för att precisera begreppet koncernbidrag och för att därigenom klarlägga avdragsrättens respektive skattepliktens omfattning var nödvändigt att från de överföringar, som kan betecknas som koncernbidrag avskilja de överföringar av annat slag, som inte går in under begreppet (s. 83). Utredningen ansåg att vinstutdelningen faller utanför området för koncernbidrag. Vidare anförde utredningen att koncernbidrag inte får sammanblandas med tillskott av aktieägare. - Slutsatser - Själva begreppet koncernbidrag har sina rötter i det aktiebolagsrättsliga tänkandet att en koncern även om den består av skilda juridiska personer kan i ekonomiskt hänseende uppfattas som en enhet, så att intäkter och kostnader får ses som gemensamma inom denna. I redovisningspraxis avspeglades detta synsätt genom att sådana bidrag mellan bolagen utformades tekniskt såsom en kostnad för det givande bolaget och en intäkt för det mottagande. I RÅ 1943 ref. 50 gavs bidrag mellan bolag i en koncern bokförda som kostnad och intäkt skatterättslig verkan under speciella förutsättningar. När reglerna om öppna koncernbidrag infördes 1965 kan detta synsätt anses ha blivit kodifierat genom att bestämmelserna om koncernbidrag avser bidrag som omkostnad för givaren och intäkt för mottagaren, se 2 § 3 mom. första stycket SIL. Jämför även vad som ovan sagts i förarbetena (SOU 1964:29 s. 99) och ovannämnda uppsats av Per Thorell. - Av förarbetena till lagstiftningen framgå vidare (SOU 1964:29 s. 29-31) att i redovisningen var koncernbidragen att hänföra till extra ordinära intäkter och kostnader. Vad som anförts av Företagsskatteberedningen, Sven-Erik Johansson och Knut Rodhe samt Redovisningskommittén bekräftar att man i redovisningen också kommit att bokföra koncernbidragen som kostnader och intäkter på resultaträkningen. - Sammantaget visar det ovan sagda att koncernbidrag skall för att få skattemässig verkan redovisas över resultaträkningen hos både givande och mottagande bolag. - Vidare föreskrivs sambandet mellan redovisningen och beskattningen i 24 § KL, dvs. att beskattningen i princip följer redovisningen. Denna koppling mellan redovisningen och beskattningen torde även vara styrande i fråga om klassificeringen av olika förmögenhetsöverföringar mellan företag vid en konkurrens mellan tillämpningen av olika skatteregler t.ex. koncernbidragsreglerna och utdelningsreglerna. - Sammanfattningsvis finner nämnden att följande skall gälla. Om förmögenhetsöverföringar mellan bolag i en koncern i redovisningen tas upp som vinstdispositioner i form av utdelningar eller förs mot eget kapital i form av aktieägartillskott får detta till följd att dessa kommer att behandlas som sådana också vid beskattningen även om de särskilda villkoren för koncernbidrag enligt reglerna i SIL samtidigt kan vara uppfyllda. Av detta följer att avdragsrätt respektive skatteplikt inte föreligger som för koncernbidrag vid en redovisning som vinstdisposition (fråga 1). Vidare föreligger inte avdragsrätt respektive skatteplikt som för koncernbidrag vid en redovisning mot eget kapital i form av aktieägartillskott (fråga 2). Om däremot bidraget redovisas som en kostnad respektive intäkt i resultaträkningen är reglerna om koncernbidrag tillämpliga men endast under förutsättning att bidraget också hos mottagande bolag redovisas över resultaträkningen (fråga 3). - Fråga 3b förfaller. - Avvisning. - I den mån ansökningen inte besvarats avvisas den.

Ledamöterna Armholt och Silfverberg var skiljaktiga och anförde. Koncernbidrag som lämnas mellan moderbolag och dotterbolag utan att utgöra vederlag för utförda prestationer är ur civilrättslig synvinkel att betrakta som

vinstutdelning eller aktieägartillskott beroende på i vilken riktning bidraget ges. Oaktat denna civilrättsliga kvalificering ger reglerna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL under vissa angivna förutsättningar bolagen rätt att i skattehänseende behandla bidraget såsom avdragsgill kostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren. Skattelagstiftningen innehåller inte på detta område några bestämmelser om koppling mellan bokföringen och beskattningen. Det innebär att det för den skattemässiga bedömningen saknar betydelse vilken redovisningspraxis som gäller beträffande koncernbidrag. - Mot denna bakgrund kan det enligt vår uppfattning inte komma ifråga att såsom en ytterligare förutsättning för avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag uppställa kravet att bidraget redovisas över resultaträkningen, särskilt inte som en sådan redovisning egentligen inte är förenlig med den civilrättsliga kvalificeringen av koncernbidrag. - Vi anser att förhandsbeskedet hade bort besvaras med utgångspunkt i det anförda.

Bilbolaget och administrationsbolaget överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa att de överföringar, som enligt tre i ansökningen ställda frågor avsågs ske mellan bolagen, i samtliga fall var att betrakta som skattemässigt avdragsgilla koncernbidrag.

Riksskatteverket bestred ändringsyrkandet.

Regeringsrätten (1998-02-09, Björne, Sjöberg, Rundqvist, Eliason, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bilbolaget är ett helägt dotterbolag till administrationsbolaget. I ansökningen om förhandsbesked ges för besvarandet av frågorna förutsättningen att bolagen står i sådant förhållande till varandra att de omfattas av reglerna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL samt att redovisningen sker i enlighet med god redovisningssed. Klagandebolagen har för avsikt att räkenskapsåret 1997 lämna varandra vissa koncernbidrag. Ansökningen gäller huruvida bidragen utgör avdragsgill omkostnad för det givande bolaget respektive skattepliktig intäkt för det mottagande bolaget i de i ansökningen angivna fallen. Skatterättsnämnden har svarat jakande endast på en av de ställda frågorna (fråga 3 a).

I målet skall bedömas sambandet mellan den bokföringsmässiga behandlingen av koncernbidragen och avdragsrätten respektive skatteplikten för bidragen. Närmare bestämt är frågan om bidragen hos det givande och det mottagande bolaget skall redovisas över resultaträkningen för att kunna godtas i skattehänseende.

I 24 § KL anges att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i den lagen. Vidare anges i anvisningspunkten 1 till den angivna paragrafen att för skattskyldig som har haft ordnad bokföring beräkningen av inkomst skall ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten. Har därvid det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt KL. Genom hänvisning i 2 § 1 mom. SIL är 24 § KL tillämplig även vid taxering till statlig inkomstskatt.

De särskilda bestämmelserna om koncernbidrag finns i 2 § 3 mom. SIL. De har såvitt här är av intresse följande lydelse. Äger svenskt aktiebolag (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterföretag) skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterföretag eller som sådant företag lämnar till moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga samt vissa ytterligare i

lagrummet angivna villkor.

Regler om koncernbidrag infördes i KL genom lagstiftning år 1965 med i relevanta delar huvudsakligen samma innebörd som de nu gällande. Till grund för lagstiftningen låg ett betänkande av Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m.m. (SOU 1964:29). Där anfördes bl.a. följande (s. 95). Den av utredningen förordade resultatutjämnningen inom en helägd bolagskoncern innebär att överföring av vinstmedel skall kunna ske, även om det överförda beloppet inte framstår som kostnad eller intäkt i viss förvärvskälla. Det kunde emellertid förutsättas att det i 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 förordar därför att bidraget skall anses utgöra kostnad respektive intäkt i den förvärvskälla hos bolagen, som motsvarar den huvudsakliga verksamheten. Beträffande redovisningen av de öppna koncernbidragen anförde utredningen bl.a. följande (s. 99). Det kan synas vara av underordnad betydelse från fiskal synpunkt hur överföringen av tillgångar skett i företagets räkenskaper. Det kan med visst fog hävdas, att något annat krav inte skulle behöva uppställas än att vinstöverföringen uttryckligen angives i inkomstdeklarationerna. Enligt utredningens mening bör dock dessutom fordras, att en dylik överföring från ett företag till ett annat för att kunna betecknas såsom öppet koncernbidrag skall avse ett bestämt belopp, vilket i lika mån påverkar givarens och mottagarens inkomstberäkning. För avdragsrätt behöver från skatterättslig synpunkt inte krävas, att bidraget redovisas öppet i räkenskaperna i den meningen att det framgår av den officiella vinst- och förlusträkningen eller balansräkningen eller att det där betecknas som koncernbidrag. I prop. 1965:126 s. 52 anslöt sig departementschefen till detta synsätt.

Frågan om sambandet mellan skattereglerna om koncernbidrag och den bokföringsmässiga redovisningen har berörts också av Redovisningskommittén (SOU 1995:43). Kommittén uttalar bl.a. följande (s. 98). Koncernbidrag utgör en faktisk förmögenhetsöverföring och resultatutjämnning mellan två koncernföretag och regleras bara i skattelagstiftningen. Inom associationsrätten saknas regler om koncernbidrag. I redovisningspraxis förekommer att koncernbidrag redovisas som bokslutsdisposition. Ett koncernbidrag skiljer sig dock från övriga bokslutsdispositioner genom att det innefattar en faktisk förmögenhetsöverföring mellan två företag till skillnad från t.ex. en avsättning till en periodiseringsfond som endast innefattar en bokföringsåtgärd i ett enskilt företag. Koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag utgör med få undantag en vinstdisposition och bör därför redovisas som en sådan i dotterföretaget och som en mottagen utdelning i moderföretaget medan ett koncernbidrag i motsatt riktning dvs. från moderföretag till dotterföretag bör, beroende på omständigheterna, redovisas antingen som en kostnad eller som en moderföretagets investering i dotterföretaget. Det kan knappast antas att skattereglernas utformning utgör något hinder mot en utveckling av redovisningspraxis på sätt som skisserats. Kommittén fann därför inte skäl föreslå någon ändring i skattelagstiftningen på den här punkten.

Beträffande de aktiebolagsrättsliga reglerna i förevarande hänseende anför Redovisningskommittén bl.a. följande (s. 85 f.). Enligt 12 kap. ABL görs inte något undantag för det fall då medel överförs i form av ett koncernbidrag från ett dotterföretag till dess moderföretag. En sådan överföring betraktas som vinstutdelning och måste således rymmas inom utdelningsbara medel. En strikt tillämpning av ABL:s regler torde böra medföra att koncernbidraget först räknas in i dotterföretagets nettovinst för året och därefter delas ut till moderföretaget efter beslut av ordinarie bolagsstämma. Ett sådant förfaringssätt tillämpas emellertid inte alltid i praktiken utan koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag brukar redovisas som en extraordinär kostnad hos givaren - respektive intäkt hos mottagaren - eller som en bokslutsdisposition. I det fall ett koncernbidrag lämnas i form av ett aktieägartillskott från ett moderföretag till ett dotterföretag är det oklart om det måste rymmas inom utdelningsbara

medel.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Öppna koncernbidrag är ett skattemässigt begrepp som saknar motsvarighet inom associationsrätten. Enligt aktiebolagslagen utgör överföringar av förevarande slag mellan koncernbolag antingen vinstutdelning eller aktieägartillskott. Enligt KL och SIL gäller att koncernbidrag skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren om - såvitt i målet är av intresse - såväl givare som mottagare redovisar bidraget öppet i självdeklarationen eller därvid fogad bilaga. Något krav på att redovisningen av koncernbidraget i bokföringen sker över resultaträkningen eller på annat särskilt sätt finns sålunda inte angivet som förutsättning för avdragsrätten. Av de ovan redovisade förarbetena till den ursprungliga lagstiftningen om koncernbidrag kan inte heller utläsas att någon bestämd metod för den bokföringsmässiga behandlingen av koncernbidragen var förutsatt. Tvärtom synes de år 1965 införda skattereglerna ha byggt på uppfattningen att den bokföringsmässiga behandlingen av koncernbidragen skulle följa de civilrättsliga redovisningsreglerna. Några särskilda redovisningsregler för sådana överföringar som utgör skattemässiga koncernbidrag fanns inte. Senare lagstiftning om koncernbidrag eller redovisning har inte innefattat ändring i detta hänseende.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att stöd saknas i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning av dessa överföringar. Förhandsbeskedet skall ändras i enlighet härmed.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats, att de överföringar som sker mellan bolagen är att betrakta som skattemässigt avdragsgilla koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL.

Föredraget 1998-01-20, föredragande Wahling Bexhed, målnummer 3930-1997

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: SOU 1964:29, s. 95, 99; prop. 1965:126; SOU 1995:43 s. 85, 98.
