



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anton Eckerbom

Koncernintern resultatutjämnning och värdeöverföringar

- En studie om kravet på värdeöverföring vid koncernbidrag i
förhållande till skattemässig neutralitet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: period 1 HT 2020

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställning	8
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och material	11
1.4.1 Allmänt	11
1.4.2 Komparativa inslag	13
1.4.3 Något om material	17
1.5 Forskningsläge	18
1.6 Terminologi	19
1.7 Disposition	20
2 BAKGRUND	22
2.1 Koncerntanken	22
2.1.1 Koncerner	22
2.1.2 Neutralitet	23
2.2 Resultatutjämnning i svensk rätt	25
2.2.1 Öppna koncernbidrag	25
2.2.2 Koncernbidrag som omkostnad	28
2.2.3 Koncernavdrag	29
2.2.4 Tidigare års underskott	30
2.3 Värdeöverföring	32
2.3.1 ABL:s skyddsregler	32
2.3.2 Formenlig och förtäckt värdeöverföring	33
3 KONCERNBIDRAG I SKATTERÄTTEN	35
3.1 Historisk utveckling	35
3.1.1 Tidig utveckling	35
3.1.2 1965: Öppna koncernbidrag införs	36

3.1.3	Öppna koncernbidrag i KL och SIL	40
3.1.4	Koncernbidrag i IL	43
3.2	Kravet på värdeöverföring	45
3.2.1	Inledning	45
3.2.2	Kravet i praxis	45
3.2.2.1	RÅ 1999 ref. 74	45
3.2.2.2	RÅ 2001 ref. 79	46
3.2.2.3	RÅ 2004 not. 122	47
3.2.3	Värdeöverföringens syfte	47
4	KONCERNBIDRAG OCH ABL	50
4.1	Inledning	50
4.2	Skattereglernas anpassning till ABL	50
4.3	Bolagsrättslig klassificering	51
4.3.1	Inledning	51
4.3.2	Koncernbidrag som aktieägartillskott	51
4.3.3	Koncernbidrag som förtäckt värdeöverföring	52
4.3.4	Koncernbidrag som utdelning?	55
5	KONCERNINTERN RESULTATUTJÄMNING	58
5.1	Inledning	58
5.2	Koncernavdrag	59
5.2.1	Allmänt	59
5.2.2	Storbritannien	59
5.2.2.1	Allmänt om engelsk rätt	59
5.2.2.2	Group relief	60
5.3	Konsolidering	62
5.3.1	Allmänt	62
5.3.2	Danmark	64
5.3.2.1	Inledning	64
5.3.2.2	Nationell sambeskattning	64
5.3.2.3	Internationell sambeskattning	65
5.3.2.4	Beskattningen	66
5.3.2.5	Administrationsbolag	68
6	KONCERNBIDRAG OCH NEUTRALITET	69
6.1	Inledning	69
6.2	Neutralitet och andra argument	69
6.3	Problemen	71
6.3.1	Assymetri mellan rättsområden	71
6.3.2	Neutralitetsproblem	72
6.3.3	Osäkerhet i aktiebolagsrätten	75
6.4	Kravet på värdeöverföring	77

6.4.1	Inledning	77
6.4.2	Om syftet	77
6.4.3	Kan kravet slopas?	79
7	ALTERNATIVA UTJÄMNINGSMODELLER	82
7.1	Inledning	82
7.2	Underskottets värde	82
7.2.1	Koncernavdrag	82
7.2.2	Konsolidering	84
7.3	Lösningar	86
8	RESULTATUTJÄMNING I FRAMTIDEN	88
8.1	Sammanfattande kommentarer	88
8.2	Varför sker så lite?	89
8.3	Vad en översyn bör beakta	90
8.3.1	Neutralitet	90
8.3.2	Val av modell	91
8.3.3	Gränsöverskridande resultatutjämnin	92
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	93
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	102

Summary

In Swedish tax law every company is taxed separately, according to the principle of the separate tax subject. There are, however, several exceptions to this rule, in order to accommodate tax neutrality in respect to taxation of corporate groups. The rules on group contributions in chapter 35 of the Income Tax Act (1999:1229) is a substantial part of the rules on group taxation, allowing tax equalization between companies belonging to the same corporate group as if the group were regarded as one single economic unit just as a separate company is.

A company can get relief for giving a group contribution to another company only if a transfer of capital amounting to the contribution is made. The rules on group contributions have always contained this condition ever since they were introduced in 1965, although it has been subject to criticism several times lately. The transfer of capital between companies is not only regulated by tax laws, but also company law, prohibiting certain transfers of funds from limited companies. This can occasionally lead to restrictions in the possibility to use group contributions in order to equalize the tax result. This issue may have been acknowledged but not dealt with, which is why it is the purpose of this thesis to examine the transfer of capital condition and the need for one in accordance with the overlying purpose of neutrality intended with the rules on group contribution.

The thesis can conclude that the transfer of capital condition for group contributions is responsible for causing several issues due to company law aspects of such a transfer. Tax equalization designed in this way will always be subject to application of company law and as it currently stands the group contribution rules cannot be fully applied in accordance with their purpose without being in conflict with company law. The transfer of capital condition is therefore causing a depreciation in tax neutrality. Nevertheless, the condition cannot be abolished within a group contribution system since the

transfer is a fundamental part of the equalization mechanism. However, there are other models for tax equalization within groups of companies that work without the existence of an income transfer which consequently would not be subject to the same issues as a group contribution system.

Therefore, the conclusion has to be that a major investigation and overhaul of the system is necessary, not least since this has not happened ever since the group contribution rules were introduced. Such an investigation ought to consider how the Swedish system of tax equalization could be constructed to ensure the desired tax neutrality. In accordance with this a goal should be to form tax rules that can be applied in accordance with their purpose without invoking company law norms.

Sammanfattning

I svensk skatterätt beskattas varje aktiebolag var för sig enligt principen om det enskilda skattesubjektet. Det finns emellertid undantag till denna huvudregel, för att tillmötesgå skattemässig neutralitet för koncerner. Koncernbidragsreglerna i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) utgör ett viktigt inslag i koncernbeskattningen, genom att tillåta resultatutjämning mellan koncernbolag utifrån samma möjligheter som för ett självständigt bolag.

En förutsättning för avdragsrätt för koncernbidrag är att en värdeöverföring motsvarande bidraget sker. Detta krav på värdeöverföring har funnits sedan reglerna om koncernbidrag infördes 1965. Dock har denna aspekt av reglerna vid ett antal tillfällen fått utstå viss kritik. Att koncernbidrag sker genom en värdeöverföring innebär att aktiebolagsrättsliga regler om värdeöverföringar träder in och i vissa fall skapar begränsningar i möjligheten att lämna koncernbidrag. Detta har uppmärksammats som ett problem, varför uppsatsens syfte är att utreda kravet och behovet av detta utifrån koncernbidragsreglernas neutralitetsändamål.

Utav arbetets undersökning framgår att kravet på värdeöverföring i samband med koncernbidrag orsakar ett flertal problem på grund av en slags asymmetri med aktiebolagsrätten. Skatteutjämning som sker på detta sätt kommer alltid vara beroende av aktiebolagsrättsliga regler och i nuvarande rättsläge kan inte koncernbidragsreglerna tillämpas ändamålsenligt fullt ut utan att stå i strid med civilrättsliga normer. Kravet på värdeöverföring är således orsaken till att den skattemässiga neutraliteten begränsas. Granskningen fastslår utöver detta att kravet på värdeöverföring inte kan slopas i ett koncernbidragssystem, eftersom överföringen utgör ett fundamentalt element i utjämningsmekanismen. Däremot finns det andra modeller för koncernintern resultatutjämning som skulle kunna ske utan en värdeöverföring.

Med anledning av detta står det klart att det behövs en omfattande översyn av koncernbidragsreglerna, som i stort sett varit desamma sedan de infördes. En översyn bör beakta hur ett system för koncernintern resultatutjämnning kan utformas för att i så hög grad som möjligt öka den skattemässiga neutraliteten i koncernbeskattningen. Målet med översynen bör bland annat vara att utforma skatteregler som kan tillämpas ändamålsenligt utan att stå i strid med regler på civilrättens område.

Förord

Det är med spänning och förväntan inför vad som väntar närmast som jag lämnar in detta arbete och sätter punkt för mina fem år här i Lund. Denna fantastiska tid har varit allt jag kunnat hoppas på och så mycket därtill. Till alla vänner som har gjort detta till den bästa tiden i mitt liv (hittills), en bamsekram och ett stort tack!

Jag vill ta tillfället i akt att tacka min handledare Mats Tjernberg för all hjälp att hitta rätt kurs i början av denna termin när jag famlade efter ett uppsatsämne och allt stöd därefter för att styra detta arbete i hamn.

Slutligen vill jag också tacka mamma och pappa, utan vars stöd jag hade kroknat flera terminer tillbaka.

It's been a pleasure!

Lund, den 6 januari 2021.

Förkortningar

ABL	aktiebolagslag (2005:551)
CTA	Corporation Tax Act 2010 c. 4
Dir.	Kommittédirektiv
Ds	Departementsserien
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EUD	Europeiska unionens domstol
Fi	Finansdepartementet
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HMRC	Her Majesty's Revenue & Customs
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
IL	inkomstskattelag (1999:1229)
KL	kommunalskattelag (1928:370)
mom.	moment
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
NSD	Näringslivets Skattedelegation
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SEL	Selskabsskatteloven
SFS	Svensk författningssamling
SIL	lag om statlig inkomstskatt (1947:576)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkt	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I Sverige betraktas varje aktiebolag som självständigt inför beskattningen, enligt principen om det enskilda skattesubjektet. Med anledning av detta ska vinster som kan hänföras till ett bolag beskattas av just det bolaget och förluster kan bara användas av det bolag där de uppstått. Detta ter sig logiskt när ett bolag de facto är självständigt gentemot ägare och andra företag, men om bolaget utgör en del av en större ekonomisk enhet så kan det finnas anledning att betrakta dess resultat som en del av företagsgruppens samlade resultat. I svensk rätt anses detta vara ett för stort avsteg från den ovan nämnda principen, däremot så finns det andra regler som syftar till att utjämna resultatet mellan sådana bolag.

För vissa företagsgrupper finns det regler om koncernbidrag i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) (IL), en form av vinstöverföring mellan företagen. Vinstöverföringen jämnar ut resultatet genom att det företag som lämnar koncernbidrag får dra av bidraget vid beskattningen och det mottagande företaget tar upp bidraget. Genom dessa regler är det möjligt att jämna ut resultatet mellan koncernföretagen som därmed får samma möjligheter som självständiga företag. Detta är ett uttryck för neutralitetsprincipen, att en skattemässig skillnad inte ska fölla utslag mellan två annars likvärdiga val. Reglerna om koncernbidrag infördes i svensk rätt redan 1965¹ och stora delar av reglerna som infördes då ser likadana ut än idag. Att reglerna för det mesta fungerar på ett tillfredsställande sätt och är lätta att tillämpa verkar vara anledningar till att inga större ändringar skett på 55 år.²

Likväl har det uppmärksammats att reglerna om koncernbidrag inte är utformade i överensstämmelse med regler som gäller civilrättsliga aspekter

¹ SFS 1965:573.

² Wiman (2004) s. 643; SOU 2014:40 s. 407 ff.

av förfarandet.³ För att koncernbidrag ska kunna lämnas med avdragsrätt föreskrivs ett krav på att värden motsvarande bidraget överförs till det mottagande företaget. Detta innebär att avdrag inte kan medges för högre belopp än vad som överförs. När ett aktiebolag genomför en sådan vederlagsfri värdeöverföring så finns det vissa stoppregler i aktiebolagslagen (2005:551) (ABL) för att hindra att detta sker på andra borgenärs eller minoritetsaktieägares bekostnad. Vidare så är koncernbidrag ett rent skatterättsligt koncept som inte finns i aktiebolagsrätten och därför måste omklassificeras enligt bestämmelserna i ABL. Beroende på utfallet av denna bedömning kan möjligheterna till koncernbidrag begränsas trots att de skatterättsliga förutsättningarna är uppfyllda.

I länder som Danmark och Storbritannien finns exempel på andra modeller för resultatutjämnning mellan koncernföretag som inte utgör en vinstöverföring, och således inte behöver ett krav på värdeöverföringar. Svensk rätt är redan bekant med de brittiska reglerna om koncernavdrag i och med följderna av Europeiska unionens domstols (EUD) avgörande i målet *Marks & Spencer*⁴. Däremot framstår de danska reglerna om sambeskattnings som en någorlunda främmande lösning bland flera andra nordiska system som tillämpar koncernbidrag.

1.2 Syfte och frågeställning

Som framgår så har det vid upprepade tillfällen efterfrågats en större översyn av koncernbidragsreglerna i och med att de inte är kompatibla med civilrättslig lagstiftning. Kravet på värdeöverföring har pekats ut som ett problematiskt inslag i ett annars välfungerande system. Syftet med denna uppsats är att härleda kravet på värdeöverföring, utreda dess syfte och granska

³ Bl.a. Lagrådet och andra remissinstanser har vid olika tillfällen fordrat en större översyn av reglerna, se prop. 1999/2000:2 s. 440 (del III); Fi2009/6194 Remissammanställning: Promemorian Koncernavdrag i vissa fall, m.m. s. 47; NSD: Remissyttrande i lagstiftningsärendet Fi2016/01229/S1 s. 3.

⁴ C-443/06 *Marks & Spencer mot David Halsey*.

dess lämplighet. För att uppnå detta syfte avser arbetet svara på följande frågeställningar:

- Vad innefattar kravet på värdeöverföring i 35 kap. 1 § IL och vad är dess syfte?
- Främjar kravet på värdeöverföring en ändamålsenlig tillämpning av koncernbidragsreglerna?
- Kan kravet slopas?

1.3 Avgränsningar

Detta arbete utgår från kravet på värdeöverföring i samband med koncernbidrag i 35 kap. 1 § IL. Denna aspekt av reglerna har kritiserats för att skapa problem i förhållande till gällande normer i civilrätten och överföringen kommer därför granskas ur både ett skatterättsligt och aktiebolagsrättsligt perspektiv. Andra delar av koncernbidragsreglerna som faller utanför avgränsningen kommer behandlas kortfattat i bakgrunden. Koncernbidragsreglerna är en del av koncernbeskattningen som helhet, som har i syfte att skapa mer neutrala beskattningsförhållanden för koncerner i jämförelse med självständiga företag. Denna uppsats kommer dock endast behandla andra koncernbeskattningsregler med nära anknytning till koncernbidragsreglerna i den mån detta behövs för att uppfylla syftet. Detta gäller även för jämförelsen av resultatutjämningsmodellerna i dansk och brittisk rätt som likt de svenska reglerna kommer isoleras från den resterande koncernbeskattningen.

Uppsatsen rör specifikt utjämningsmöjligheter mellan olika skattesubjekt. Koncernintern resultatutjämning kan dock innehålla olika aspekter av utjämning över tid, t.ex. att ett tidigare års underskott kan eller inte kan utnyttjas av ett annat koncernföretag. Således är det även av intresse att behandla sådana regler, i den mån de är av betydelse för utjämning mellan

skattesubjekt. Någon kritisk granskning av sådana regler eller andra möjliga modeller kommer dock inte ske.⁵

Uppsatsens syfte att ställa kravet på värdeöverföring mot aktiebolagsrätten innebär följaktligen att aktiebolag omfattas av studien. Koncernbidrag omfattar emellertid flera andra företagsformer, bl.a. ekonomiska föreningar, som inte kommer beaktas inom ramen för detta arbete. Inkludering av flera företagsformer än aktiebolag hade inneburit att andra associationsrättsliga aspekter behövts granskas. Detta hade sannolikt medfört att granskningen av den associationsrättsliga klassificeringen av koncernbidrag inte hade kunnat ske med något beaktansvärt djup. Vidare så gäller detsamma för den komparativa delen. Således kommer jämförelsen endast omfatta utjämningsregler för danska och brittiska företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag. Syftet med detta är att undvika att jämförelsen beaktar regler som gäller specifikt för andra företagsformer och att de på grund av detta inte är jämförbara.⁶

Något bör särskilt nämnas om gränsöverskridande resultatutjämning. Bertil Wiman, professor i finansrätt vid Uppsala universitet, menar att om målet med ett system är fullständig neutralitet måste man ta hänsyn till om neutralitet ska gälla på ett nationellt eller internationellt plan.⁷ Det är inte otänkbart att resultatutjämning skulle kunna inkludera även utländska koncernföretag, t.ex. tillåter både Danmark och Italien redan detta.⁸ Detta skulle möjligtvis kunna rymmas inom uppsatsens syfte, till att avse huruvida värdeöverföringskravet påverkar neutralitet för svenska och utländska företag. Huruvida mer långtgående gränsöverskridande resultatutjämning är önskvärt råder det dock delade meningar om. Medan EU förespråkar full konsolidering genom en gemensam bolagsskattebas inom unionen,⁹

⁵ Utformningen av systemet för utjämning över tid kan påverka behovet av utjämning mellan skattesubjekt, se t.ex. Romby (2015) s. 61.

⁶ Strömholm (1971) s. 258.

⁷ Wiman (1999) s. 367 f.

⁸ Gallo: 'Italy – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 2.1.2; Ambagtsheer-Pakarinen: 'Denmark – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 2.1.

⁹ Kommissionens förslag till direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, EU KOM(2016) 683 final.

avfärdades ett sådant förslag av riksdagen med hänvisning till att det inte var förenligt med subsidiaritetsprincipen.¹⁰ Vidare har regeringen uttryckt att föreslagna ändringar av koncernbidragsreglerna måste värna den svenska skattebasen.¹¹ Med anledning av detta och arbetets omfattning avgränsas neutralitet till att avse en nationell kontext. Detta utesluter dock inte att en möjlig slutsats är att detta kan vara av intresse att undersöka i samband med en potentiell översyn av reglerna.

1.4 Metod och material

1.4.1 Allmänt

Det metodologiska förhållningssättet för ett arbete med syfte som detta beskrivs typiskt som rättspolitiskt. Med detta avses att syftet är att analysera gällande rätt utifrån vissa bestämda ändamål och argumentera för att rätten bör ändras i syfte att bättre tillgodose dessa ändamål.¹² För att upprätthålla ett så objektivt förhållningssätt som möjligt bör utgångspunkterna för argumentationen vara väl redovisade. För denna uppsats utgör den bakgrund mot vilken argumentationen ska ske angivna skatterättsliga principer, och särskilt neutralitet som skattepolitiskt argument.¹³ Av denna anledning är det särskilt viktigt att precisera relevanta principer och att argumentationen endast följer utifrån dessa grunder för att i så hög grad som möjligt hålla egna värderingar utanför uppsatsen.¹⁴ Emellertid förutsätter detta en uppfattning om vad gällande rätt är och denna kommer således behandlas, om än i något begränsad mån. Inom ramarna för den bredare rättsvetenskapliga metoden, till vilken den rättspolitiska inräknas, behandlas vedertagna rättskällor som lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och litteratur.¹⁵

¹⁰ 2016/17:SkU17 s. 8 ff.

¹¹ Se t.ex. dir. 2011:1 s. 22.

¹² Sandgren (2018) s. 52 f.

¹³ Neutralitetsprincipen kan även ha normgivande karaktär för lagtolkning i skatterätt, se avsnitt 2.1.2.

¹⁴ Sandgren (2018) s. 53.

¹⁵ Ibid. s. 45 ff.

Vidare är arbetet av skatterättslig karaktär vilket fordrar ett särskilt förhållningssätt. Inledningsvis bör det framhållas att det synes vara så att skatterättslig tolkning ska rymmas inom lagtextens lydelse. Så förevar åtminstone Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) inställning vara, som tillmäter föreskriftskravet särskilt starkt värde.¹⁶ Detta borde särskilt gälla för preciserad och tydligt utformad skattelagstiftning,¹⁷ vilket reglerna om koncernbidrag utgör.¹⁸ Detta torde underlätta att fastställa gällande rätt, dock kräver uppsatsens huvudsakliga syfte delvis ett annorlunda angreppssätt. Den rättspolitiska argumentationen innefattar inte en tolkning av skattereglerna utan analyserar gällande rätt utifrån bakomliggande ändamål. Dessa kommer ofta till uttryck i förarbeten och även till viss del i litteratur, varför dessa utgör värdefullt källmaterial för arbetet.

Arbetet behandlar även vissa aktiebolagsrättsliga aspekter anknutna till problemställningen. Syftet med denna del är huvudsakligen att belysa de problem som uppstår i och med skattereglernas utformning. Det rör sig således inte om något försök till argument de lege ferenda om hur aktiebolagsrätten borde ändras för att tillgodose skatterättsliga syften. I viss mån kan det dock vara intressant att applicera det som konstateras vara gällande rätt i aktiebolagslagen (2005:551) (ABL) på lösningsförslag i skatterättsliga regler, för att se hur dessa skulle hantera samma aktiebolagsrättsliga problem som koncernbidraget. Denna del förutsätter emellertid vissa andra principiella utgångspunkter än för tolkningen av skattelagstiftning. ABL består av bestämmelser som är menade att skydda aktieägare eller aktiebolagets borgenärer. En analys av någon regel i denna lag måste således beakta huvudändamålet utifrån något av dessa skyddsintressen. Källmaterialet är dock detsamma i att vedertagna rättskällor används för att samla in information. Rättsläget kring de berörda rättsreglerna är i viss utsträckning oklart, med särskilt intressant rättsdiskussion i litteraturen, som visserligen måste behandlas med försiktighet.¹⁹

¹⁶ Tjernberg (2018) s. 25.

¹⁷ Ibid. s. 29 f.

¹⁸ Wiman (2002) s. 22.

¹⁹ Andersson (2020) s. 19–33.

1.4.2 Komparativa inslag

Vidare består en del av arbetet av att belysa två andra modeller för koncernintern resultatutjämnning. Av denna anledning har uppsatsen även ett komparativt inslag, vilket föranleder vissa ytterligare metodologiska överväganden.

Syftet med arbetet är att belysa alternativa modeller för koncernintern resultatutjämnning, i stöd till argumentationen om koncernbidrag. De andra två modellerna som behandlas är koncernavdrag och konsolidering. Dessa exempel hämtas från två Storbritannien (koncernavdrag) och Danmark (konsolidering). Valet av dessa kommer motiveras nedan.

Inledningsvis är det dock viktigt att framhålla syftet med jämförelsen, vilket i hög utsträckning bestämmer graden av komparation. Syftet är att lyfta fram huvuddragen i dessa alternativa modeller, särskilt förfarandet genom överföringar och koncernens sammansättning, och applicera dessa på svensk aktiebolagsrätt. Detta är menat att besvara en fråga: skulle de alternativa modellerna utgöra någon värdeöverföring i aktiebolagsrättslig mening? Arbetet avser inte lägga någon värdering i hur modellerna fungerar i vardera rättssystemet och särskilt inte utifrån neutralitet, eftersom detta förutsätter en mycket bättre kunskap om koncernbeskattningsystemen i deras helhet.

Professor Stig Strömholm talar om komparativa studier som antingen härskande eller tjänande. En tjänande komparation innebär att den utländska rätten i huvudsak endast används i deskriptivt syfte och inte mer än undantagsvis involverar självständiga problemdiskussioner. För komparation i tjänande syfte kan det vara tillfredställande med en mindre omfattande genomgång av de regler som undersöks. Det borde vara rimligt att kräva av en komparativ studie med syfte att föreslå lösningar i det egna rättssystemet att det redogörs för tillräckliga kunskaper om grundfaktorer och omgivande normer för att kunna isolera vissa regler för en jämförelse.²⁰

²⁰ Strömholm (1971) s. 253 ff.

Detta underlättas av att samtliga tre skattesystems företagsbeskattning utgör vad som internationellt brukar kallas för "classical system of corporation tax".²¹ Med detta menas att aktiebolag betraktas som ett enskilt skattesubjekt avskilt från ägare och andra bolag, samt att vinster dubbelbeskattas.²² Samma problem har därför uppstått i Sverige, Danmark och Storbritannien: om en ekonomisk enhet består av flera självständiga bolag så överbeskattas denna enhet. Koncernbidrag, koncernavdrag och konsolidering är rättsordningarnas tre olika lösningar på detta problem, motiverade av samma ändamål, neutralitet mellan koncerner och självständiga företag.²³

Vissa grundläggande kunskaper om landets rättsordning torde alltid krävas, särskilt något om vedertagna rättskällor, hur dessa bör tolkas och juridisk terminologi. Det går sällan att förutsätta att kunskaper om den egna rättsordningen utan vidare kan appliceras på dessa i utländsk rätt, däremot är sådana kunskaper ofta till hjälp.²⁴ Ett mer grundläggande problem är språkliga hinder, vilket ofta leder till att jämförelseobjekt väljs baserat på författarens kunskap i det främmande språket. Detta kan leda till att man missar beaktansvärda insikter från andra rättssystem som kunde haft större nedslag i analysen.²⁵

Jag vill understryka att så inte är fallet för detta arbete. Det går inte att förneka att arbetet underlättas av att samtliga rättskällor kan studeras på originalspråket, dock föreligger andra skäl för att valet föll på Danmark och Storbritannien. För koncernavdragsexemplet är det naturligt att valet faller på Storbritannien. Detta eftersom de svenska reglerna i 35 a kap. IL som tillåter koncernavdrag i vissa gränsöverskridande situationer indirekt utformats utifrån brittisk rätt genom att EU-domstolens avgörande i målet *Marks &*

²¹ Ambagtsheer-Pakarinen: 'Denmark – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 1.1; Ambagtsheer-Pakarinen: 'Sweden – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 1.1; Schellekens: 'United Kingdom – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 1.1.

²² Law (2018), Oxford Dictionary of Finance and Banking: *Classical system of corporation tax* (definition).

²³ Se t.ex. Masui (2004) s. 34 f.; Pedersen (2013) s. 409 f.

²⁴ Bogdan (2003) s. 40 f.

²⁵ Strömholm (1971) s. 260 f.

Spencer utgått från dessa brittiska regler.²⁶ Vidare är urvalet av rättssystem där koncernavdrag tillämpas för inhemsk resultatutjämnning inte alltför brett, med främst några få andra common law-länder som exempel.²⁷ Engelsk rätt är en del av de rättssystem som tillämpar common law, en rättsfamilj med stora skillnader i förhållande till den kontinentaleuropeiska, till vilken Sverige ofta inräknas. Det bör påpekas att även om koncernavdrag utgör en del av analysen så är jämförelsen med brittiska regler i stort sett deskriptiv. Det element i koncernavdrag som behandlas i analysen är främst hur ett skattemässigt underskott skulle betraktas aktiebolagsrättsligt och inte hur ett underskott som överförs enligt de brittiska reglerna betraktas.

Likheterna är betydligt större i förhållande till dansk rätt, som tillhör samma rättsfamilj som svensk rätt. De nordiska rättsordningarna är väldigt lika och på civilrättens område har lagstiftningsarbetet i stora delar skett gemensamt. Ibland talas även om en nordisk rättsfamilj, medan andra menar att de nordiska länderna tillhör den kontinentaleuropeiska rättsfamiljen.²⁸ Med anledning av detta krävs inte någon större redogörelse för samhällliga faktorer bakom rättsordningen. Det danska koncernbeskattningsystemet översågs och ändrades så sent som 2005, för att bättre motverka skattekringgåenden.²⁹ De danska reglerna om sambeskattnings utgör en underkategori av konsolidering som kallas sammanslagning. Detta innebär att varje företags resultat beräknas individuellt, varefter dessa sedan slås samman och fördelas på samtliga koncernföretag. Detta är ett exempel där koncerntanken haft större betydelse än för koncernbidrag, men inte så stort att varje företag inte betraktas som ett enskilt skattesubjekt.³⁰

Konsolidering är den mest förekommande formen av modell för koncern-intern resultatutjämnning och därför finns således fler alternativ att överväga. Bland några kan nämnas Tyskland, Italien och Nederländerna. Nederländerna

²⁶ Se avsnitt 2.2.3.

²⁷ Masui (2004) s. 30.

²⁸ Bogdan (2003) s. 81 f.

²⁹ Gam, Helbo Hansen och Kriegbaum (2007) s. 131.

³⁰ Romby (2015) s. 94 ff.

är ett exempel på där fullständig konsolidering tillämpas, vilket innebär en samlad beräkning av inkomster.³¹ Detta utgör det mest långtgående avvikandet från principen om det enskilda skattesubjektet, vilket är en anledning till att modellen inte valts i denna jämförelse. Sammantaget ligger det närmst till hands att studera den danska modellen före någon av de nämnda. Danmarks modell avviker från de andra nordiska ländernas koncernbidrag och utgör således ett intressant alternativ i en annars väldigt bekant rättsordning.

Vidare är det även värt att nämna att samtliga tre länders rätt i viss grad är harmoniserad i relevanta områden genom EU-rätten. Direkta skatter tillhör medlemsstaternas kompetens, dock har företagsbeskattningen i vissa avseenden harmoniserats i delar där den överlappar med EU:s kompetensområde, t.ex. genom Moder- och dotterbolagsdirektivet.³² Vidare har bolagsrätten även undergått viss harmonisering i form av kapitalkrav, regler för utdelning osv. Således finns även viss vägledning i vilka bolagsformer som motsvarar aktiebolag i EU-rätten.³³ Skatteverkets ställningstagande den 27 maj 2020 behandlar den skattemässiga bedömningen om ett utländskt företag ska motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar i 24 kap. IL. Så är fallet om det utifrån civilrättens principer utgör en juridisk person och om det utgör ett inkomstskattesubjekt i sitt hemland. Den civilrättsliga bedömningen görs genom en jämförelse av utländsk rätt med ABL, där stort värde tillmäts omständigheten att samtliga delägare svarar begränsat för företagets skulder.³⁴

Det finns tre anledningar till att de danska reglerna behandlas i högre utsträckning. Den första är att koncernavdrag är betydligt mer likt koncernbidragsmodellen. De båda utgör en slags överföring för att utjämna resultatet

³¹ Romby (2015) s. 100.

³² Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och tillhörande dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

³³ Se t.ex. Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt.

³⁴ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 8-154412.

och är mindre uttryck för koncerntanken.³⁵ Den andra anledningen är att koncernavdragsmodellen är mer bekant för svensk rätt än konsolidering. Koncernavdrag i 35 a kap. IL gäller redan i gränsöverskridande situationer och själva konceptet är inte i sig olikt den brittiska modellen. Emellertid menar Wiman att reglerna om kommissionärsförhållanden i 36 kap. IL utgör en form av konsolidering. Dessa har dock använts i betydligt mer begränsad omfattning.³⁶ Den tredje och sista anledningen är att syftet med jämförelsen inte är att göra ett slags 'legal transplant', dvs. föreslå att de villkor som finns i utländsk rätt ska införas i svensk rätt. Yoshihiro Masui, generalrapportören till International Fiscal Associations (IFA) kongress 2004 i Wien där koncernintern resultatutjämnning var ett av huvudämnena, förklarade i sin generalrapport att en komparativ studie av olika system hade visat på att det fanns väsentliga skillnader i förutsättningar för samma typ av modell i de olika länderna. De flesta ländernas modeller hade utvecklats som en konsekvens av systemet som helhet.³⁷

Medan Storbritannien utgör ett helt annat rättssystem, med rättsinstitut som saknar motsvarighet i svensk rätt, är det danska en nära besläktad rättsordning. Behovet av att i högre utsträckning behandla konsolideringsmodellen, tillsammans med att det får antas föreligga en närmre anknytning till de danska normerna, påkallar en mer ingående studie av dessa regler.

1.4.3 Något om material

Som nämnt ovan så kan uppsatsen delas upp i olika delar, för vilka förhållningssättet skiljer sig något åt även när det kommer till val av material. Detta innebär inte att arbetet frångår de vedertagna rättskällorna enligt rättskällevärdet, utan att de olika ämnena inom uppsatsen kräver annorlunda material inom ramarna för denna. I den del av uppsatsen som behandlar aktiebolagsrättsliga aspekter så används litteratur i större utsträckning både som informationskälla och källa för rättsdiskussion. Information från

³⁵ Romby (2015) s. 85 f.

³⁶ Wiman (2004) s. 636 f.

³⁷ Masui (2004) s. 29.

litteraturen behandlas med försiktighet och en insikt om att författarens åsikter kan färga informationen, varför litteratur från flera författare används för att försäkra ett objektiva perspektiv i uppsatsen.

Den komparativa studien ställer höga krav på val av material. I allra högsta grad så förlitar sig uppsatsen på förstahandskällor och därav främst lagstiftning. Sekundära källor i form av litteratur och Country Tax Guides från International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) används för att försäkra en korrekt förståelse av primärkällor, ge vissa ytterligare perspektiv och förse utfyllande information. IBFD:s databaser uppdateras regelbundet med nya ändringar vilket underbygger informationens aktualitet och tillförlitlighet.³⁸

1.5 Forskningsläge

Det finns mycket skrivet om koncernbidragsreglerna och koncernintern resultatutjämnning i ett större perspektiv. Särskilt Wiman bör nämnas som en framstående författare på koncernbeskattningsområdet, både i ett svenskt och internationellt perspektiv. Mycket av det Wiman skrivit om koncernbidrag och andra modeller för koncernintern resultatutjämnning utgör relevant underlag för detta arbete. Även Anna Rombys avhandling *Underskott i aktiebolag – En skatterättslig studie av förlust- och resultatutjämnning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten* från 2015 bör nämnas som en omfattande studie i resultatutjämnning i Sverige och EU. Denna avhandling är dessutom relativt ung i jämförelse med mycket annat som skrivits på området, där t.ex. den större delen av Wimans forskning är skriven runt sekelskiftet.

Dock finns inte särskilt mycket skrivet om kravet på värdeöverföring. Det nämns ofta som en förutsättning för koncernbidrag och på sin höjd så behandlas vad som är gällande rätt. Det är däremot svårt att finna akademiska texter som behandlar kravet på djupet och analyserar dess syfte eller behov i

³⁸ Se Bogdan (2003) s. 42 f. för hur sekundära rättskällor kan användas med direkt fördel i komparativa studier.

ett skatterättsligt perspektiv. Värdeöverföringar och koncernbidrag behandlas visserligen av författare i aktiebolagsrätten, men då endast utifrån aktiebolagsrättsliga principer och i synnerhet inte utifrån påverkan på skattemässig neutralitet. De problem som behandlas i detta arbete har uppmärksammats under en längre tid, trots det har inte särskilt mycket skrivits på området. I och med att värdeöverföringskravet kritiserats vid ett flertal tillfällen och med tanke på avsaknaden av skatterättslig forskning på området ämnar detta arbete komma med insikter som tidigare inte givits tillräckligt utrymme.

1.6 Terminologi

Det är motiverat att förklara ett antal terminologiska val som företagits för detta arbete. I många fall finns olika benämningar för samma företeelse eller tvärtom en benämning för flera olika företeelser. Förhoppningsvis underlättar detta avsnitt i att nå en bättre förståelse av uppsatsen.

Begreppet värdeöverföring är centralt för uppsatsen, och förekommer i såväl skatterättsligt som aktiebolagsrättsligt avseende. Det har däremot inte samma innebörd i båda rättsområdena, vilket delvis behandlas i uppsatsen. Emellertid förekommer ofta flera synonymer till värdeöverföring, t.ex. förmögenhetsöverföring, vinstförflyttning och vinstdisponering. Dessa synonymer förekommer även i denna text, däremot går det inte att helt byta ut värdeöverföring i skatterättsligt eller aktiebolagsrättsligt hänseende mot någon av dessa synonymer. Istället framgår det förhoppningsvis av kontext hur värdeöverföring ska förstås i denna text, då det inte uttryckligen förtydligas.

När det kommer till annan affärshändelse i 17 kap. 1 § 1 st. 4 p. ABL används olika beteckningar av vissa författare. Värdeöverföringar som inte skett utifrån de föreskrivna formerna har länge kallats förtäckt vinstutdelning. På grund av att begreppet värdeöverföring infördes i nuvarande ABL är det däremot numera vanligt att detta kallas förtäckt värdeöverföring. Erik Nerep,

professor i handelsrätt vid Handelshögskolan i Stockholm, talar emellertid om formlösa värdeöverföringar, för att göra skillnad från formenliga värdeöverföringar som följer ABL:s formföreskrifter.³⁹ Vilket begrepp som används kan påverkas av författarens tolkning av reglerna i 17–20 kap. ABL. För denna uppsats har begreppet förtäckt värdeöverföring valts då detta verkar vara det mest vedertagna av dessa begrepp och även det mest neutrala.

Något behöver sägas om hur begreppen bolag och företag används. Eftersom koncernbidragsreglerna gäller för fler former av företag än aktiebolag används begreppen moder- och dotterföretag. Även när det kommer till andra skatteregler så används ofta ordet företag, då reglerna inte bara gäller för aktiebolag. I ABL, som endast gäller aktiebolag används istället moder- och dotterbolag. I förarbeten och praxis används inget begrepp konsekvent, vilket inte är optimalt. Ordet 'företag' används i denna uppsats då texten specifikt gäller för fler företag än aktiebolag, och förekommer huvudsakligen i uppsatsens avsnitt 2.1, 2.2 och 3.1 som beskriver skattereglerna mer generellt. I avsnitt 3.2 och framåt används nästan uteslutande ordet 'bolag' med syfte att betona att slutsatser som dras inte direkt kan appliceras på andra företagsformer, då förhållandena för dessa kan skilja sig åt. Läsaren bör med anledning av detta vara uppmärksam på att ett annat begrepp än det som används i viss lagtext kan användas i denna uppsats.

1.7 Disposition

I uppsatsens andra kapitel introduceras några viktiga skatterättsliga och aktiebolagsrättsliga principer med särskild relevans för de i arbetet behandlade rättsreglerna. Dessutom presenteras gällande rätt i en kortfattad genomgång av skatteregler om resultatutjämning i svensk rätt.

Kapitel tre behandlar koncernbidragsreglerna ur ett skatterättsligt perspektiv. Inledningsvis redogörs för reglerna ur ett historiskt perspektiv, för att ge en

³⁹ Se t.ex. Nerep (2017).

ökad förståelse av deras tillkomst och hur de förändrats över tid. Sedermera övergår fokus från koncernbidragsreglerna i allmänhet till kravet på värdeöverföring i synnerhet, där gällande rätt och kravets syfte behandlas. Därefter, i det fjärde kapitlet, redogörs för vissa aktiebolagsrättsliga aspekter med anknytning till koncernbidrag och värdeöverföringar. Initialt behandlas de aktiebolagsrättsliga aspekterna av koncernbidraget och hur detta klassificeras enligt ABL. Kapitlet består även av att redogöra för de problem som kan uppstå när koncernbidrag lämnas mellan aktiebolag i och med det aktiebolagsrättsliga förbudet mot värdeöverföringar.

I kapitel fem vidgas perspektivet till att behandla koncernintern resultatutjämnning i ett större sammanhang. Denna del av uppsatsen utgör ett komparativt inslag i vilken det redogörs för två alternativ till koncernbidrag: konsolidering och koncernavdrag. Här behandlas även systemen i Danmark och Storbritannien, två exempel på länder som använder någon av dessa modeller. Jämförelsen har i syfte att identifiera modellernas huvuddrag, med särskilt fokus på huruvida en värdeöverföring behöver ske.

I kapitel sex och framåt övergår arbetet från att samla in information till att analysera och diskutera den information som redogjorts för i uppsatsens tidigare delar. Analysen inleds i kapitel sex med att diskutera koncernbidragsreglernas ändamålsenlighet utifrån ett neutralitetsperspektiv. Detta involverar en diskussion rörande behandlade aktiebolagsrättsliga aspekter kring koncernbidrag och hur de problem som har identifierats påverkar en ändamålsenlig tillämpning av reglerna. Därefter vänds fokus återigen mot kravet på värdeöverföring och vad detta fyller för syfte i tillämpningen av koncernbidragsreglerna.

I det sjunde kapitlet diskuteras huruvida de alternativa modellerna koncernavdrag och konsolidering innehåller en värdeöverföring i aktiebolagsrättslig mening. Avslutningsvis sammanfattas analysens resultat i kapitel åtta och arbetets frågeställningar besvaras. Vidare diskuteras behovet av en översyn av koncernbidragsreglerna.

2 Bakgrund

2.1 Koncerntanken

2.1.1 Koncerner

Huvudregeln i svensk aktiebolagsrätt är att aktiebolag betraktas som självständiga subjekt, avskilda från aktieägare och andra företag.⁴⁰ Det är dock en vanlig företeelse att två eller flera fristående företag ingår tillsammans i en företagsgrupp. Detta brukar benämnas som en koncern, dock finns det ingen enhetlig definition av vad en koncern är. För att två eller flera fristående företag tillsammans ska betraktas som en koncern i juridiskt hänseende krävs att de ska befinna sig under gemensam kontroll.⁴¹ Detta kan mätas på olika sätt. Ett vanligt sätt är att betrakta ett företag som moderföretag om det äger en majoritet av andelarna och röstetalet i ett dotterföretag. Moderföretag och dess dotterföretag är tillsammans att betrakta som en koncern. Detta är t.ex. koncerndefinitionen i 1 kap. 11 § ABL, 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) och för vissa skatteregler i IL.⁴² Koncerndefinitionen i ABL får betydelse för de situationer då det bedömts nödvändigt att betrakta flera självständiga bolag som en ekonomisk enhet, t.ex. vid upprättandet av en koncernredovisning.⁴³

Likväl finns det i skatterätten anledning att i särskilda fall betrakta två eller flera formellt självständiga företag som integrerade. Beskattningen av företag sker dock som huvudregel utifrån principen om det enskilda skattesubjektet. Således ska varje enskilt skattesubjekt som huvudregel betraktas som självständigt från ägare och andra företag. Överskott som uppkommer i ett företag ska beskattas i samma företag och eventuella underskott får endast användas av det företaget.⁴⁴ Detta synsätt ger en logisk och naturlig ordning

⁴⁰ Romby (2015) s. 25 f.

⁴¹ Wiman (2002) s. 15.

⁴² För bl.a. reglerna om tidigare års underskott i 40 kap. IL gäller denna koncerndefinition, se 40 kap. 5 och 6 §§ IL.

⁴³ Nerep, Samuelsson och Adestam (2019a) s. 75 f. (kommentaren till 1 kap. 11 § ABL).

⁴⁴ Romby (2015) s. 25 ff.

för ett självständigt skattesubjekt, eftersom dess resultat också representerar verksamhetens resultat. Om ett företag, som rent formellt är självständigt, i verkligheten borde betraktas som integrerat med andra företag i en koncern, finns dock anledning att göra avsteg från denna princip.⁴⁵ I skatterätten kallas detta ”koncerntanken”, att beakta en koncerns sammanvägda skattemässiga situation och således behandla integrerade, men rent formellt självständiga företag som en del av en koncern.⁴⁶ Ett fullt genomslag av koncerntanken är också ett fullt avsteg från principen om det enskilda skattesubjektet, t.ex. att ett företags inkomst helt beskattas hos ett annat koncernföretag. Koncerntanken har fått mer eller mindre genomslag i många länder, Sverige inkluderat.⁴⁷

Några exempel på regler i inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) som påverkar koncernbeskattningen är kommissionärsförhållanden, underprisöverlåtelser och skattefrihet på näringsbetingade andelar. Alla skatteregler omfattas dock inte av en enhetlig koncerndefinition, likt den som finns i civilrätten. Olika skatteregler ställer upp olika krav för att en grupp företag ska betraktas som en koncern, beroende på vilken integration som krävs för att företagen ska anses vara integrerade utifrån reglernas syfte. Definitionen som gäller för koncernbidragsreglerna i 35 kap. 2 § IL är en av de mer restriktiva. För att betraktas som en koncern som kan lämna och ta emot koncernbidrag krävs att moderföretaget äger mer än 90 procent av andelarna i dotterföretagen.

2.1.2 Neutralitet

Koncerntanken har nära anknytning till en annan skatterättslig princip, den om neutralitet inför beskattningen. Neutralitetsprincipen har haft särskilt stor betydelse för koncernbeskattningen. I grund och botten är det en nationalekonomisk princip om att effektivitet bäst uppnås om beskattningen inte påverkar valet mellan olika handlingsalternativ. I skatterätten har denna

⁴⁵ SOU 1964:29 s. 79.

⁴⁶ Romby (2015) s. 28 f.

⁴⁷ Masui (2004) s. 29 ff.

princip flera syften. Den kan antingen användas som en del i den skattepolitiska argumentationen, som i detta arbete, eller ha betydelse vid tolkningen av skattelag.⁴⁸ Neutralitet innebär att skattelagstiftning bör utformas så att två annars likvärdiga val inte ger olika utfall i beskattningen.⁴⁹ Föreligger inte skattemässig neutralitet mellan två olika val kommer det ena alternativet väljas före det andra baserat på den skattemässiga fördel som det första alternativet innebär. När neutralitet åsyftas i koncernbeskattningen tar detta sikte på att en näringsverksamhet som bedrivs i flera integrerade företag inte bör beskattas hårdare eller lättare än om de företagen hade fusionerats till ett enda företag.⁵⁰ Så uttryckte sig riksdagsledamot Anders Örne i förarbetena till den gamla kommunalskattelagen (1928:370) (KL), och hans grundsatser har sedan dess varit av stor betydelse för utvecklingen av koncernbeskattningen.⁵¹

Emellertid menar Masui att neutralitetsargumentet som en giltig grund för koncernbeskattningsregler är en myt.⁵² Tanken att två likvärdiga alternativ inte ska leda till annorlunda beskattning går inte att applicera på självständiga företag och koncerner, eftersom de inte utgör civilrättsligt likvärdiga alternativ. Ägare föredrar ofta en koncernstruktur eftersom ansvaret gentemot borgenärer kan begränsas, det främjar ett klimat för decentraliserat beslutsfattande på dotterbolagsnivå och ger bättre incitament för att offentliggöra finansiell information baserat på separat redovisning. Samma möjlighet till detta erbjuds inte i ett självständigt företag.⁵³ Det framgår dock att Masui anser att utjämning mellan skattesubjekt ändå är motiverat på andra, mer praktiska grunder.⁵⁴ Masuis åsikt att neutralitetsargumentet är en myt verkar däremot inte delas av lagstiftarna i de rättsordningar som har någon form av system för koncernintern resultatutjämning eftersom neutralitet ligger till grund för de flesta länders system.⁵⁵

⁴⁸ Tikka (2004) s. 660.

⁴⁹ Romby (2015) s. 29.

⁵⁰ SOU 1926:18 s. 49.

⁵¹ Se t.ex. SOU 1964:29 s. 47 ff.; Se vidare avsnitt 3.1.1.

⁵² Masui (2004) s. 35 f.

⁵³ Ibid. s. 35 f.

⁵⁴ Ibid. s. 36 f.

⁵⁵ Romby (2015) s. 31.

2.2 Resultatutjämnning i svensk rätt

2.2.1 Öppna koncernbidrag

Den främsta möjligheten till koncernintern resultatutjämnning i svensk rätt är koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL. När dessa infördes kallades de öppna koncernbidrag men i och med att andra former av koncernbidrag praktiskt taget försvunnit benämns de numera endast som koncernbidrag.⁵⁶ Enligt 35 kap. 1 § IL ska koncernbidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om förutsättningarna för avdrag i kapitlet är uppfyllda. För rätt till avdrag för koncernbidrag ska värden motsvarande bidraget överföras från givaren till mottagaren senast den dag som givaren ska lämna inkomstdeklaration. Detta kallas kravet på värdeöverföring och infördes uttryckligen i lagtexten så sent som 2017, men har sedan tidigare varit ett krav som framgått av praxis.⁵⁷ Med koncernbidrag avses inte ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster. Avdrag för sådant bidrag har sedan länge funnits i praxis och har bl.a. betecknats som koncernbidrag som omkostnad.⁵⁸

Som tidigare nämnt är koncerndefinitionen särskilt strikt för reglerna om koncernbidrag. Koncerndefinitionen tar endast hänsyn till moderföretagets ägande i dotterföretaget utan att beakta röstetalet. Ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening är ett moderföretag och det företag som ägs av moderföretaget är ett *helägt* dotterföretag.⁵⁹ Som moderföretag kan vara aktiebolag och ekonomisk förening, men även svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, vissa svenska stiftelser och vissa ideella föreningar.⁶⁰

⁵⁶ Se avsnitt 2.2.2.

⁵⁷ Se bl.a. RÅ 1999 ref. 74, RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2004 not. 122.

⁵⁸ Se avsnitt 2.2.2.

⁵⁹ 35 kap. 2 § IL.

⁶⁰ 35 kap. 2 § 1 st. IL.

Det kan verka förvirrande att man i lagtexten har likställt *helägt* med ett ägande på mer än 90 procent och inte 100 procent. Detta anknyter till det förhållande i aktiebolagsrätten att ett moderföretag som äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett dotterbolag kan lösa in resterande aktier och dotterbolaget blir således helägt.⁶¹

Koncernbidrag kan lämnas mellan moderföretag och helägt dotterföretag i båda riktningarna, samt mellan två helägda dotterföretag. I vissa fall kan koncernbidrag lämnas även när det inte finns ett direkt ägande på 90 procent. 35 kap. 5 § IL anger att bidrag även kan lämnas från moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än helägt dotterföretag om mottagaren hade kunnat gå upp i moderföretaget genom fusioner. Detta kallas för fusionsregeln och innebär i praktiken att koncernbidrag kan lämnas till ett bolag som ägs indirekt till mer än 90 procent, t.ex. genom att ett helägt dotterföretag till moderföretaget äger hälften av aktierna. Denna regel motiveras med att moderföretaget, även utan fusionsregeln, genom fusioner hade kunnat lämna koncernbidrag men att det med hänsyn till neutralitet inte finns anledning att tvinga fram detta.⁶² Koncernbidrag enligt denna bestämmelse kan endast lämnas neråt i ägarkedjan, ett moderföretag kan alltså inte motta ett koncernbidrag av ett icke helägt dotterföretag.

De allmänna förutsättningarna för koncernbidrag finns i 35 kap. 3 § 1–5 p. IL. Dessa förutsättningar gäller för koncernbidrag i alla riktningar och kompletteras med villkor i de specifika situationerna.⁶³ Varken givare eller mottagare får vara privatbostadsföretag eller investmentföretag eftersom sådana beskattas enligt särskilda regler.⁶⁴ Både givare och mottagare av bidraget ska redovisa det öppet i inkomstdeklarationen och de ska ha beskattningsår med samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244). Dotterföretaget ska ha varit helägt under företagets hela

⁶¹ Prop. 1999/2000:2 s. 424 (del II); För bestämmelserna om inlösen av aktier, se 22 kap. ABL.

⁶² Wiman (2002) s. 73.

⁶³ På grund av formuleringen i den tredje punkten omfattas fusionsregeln inte av denna punkt, dock finns ett motsvarande villkor i 35 kap. 5 § IL.

⁶⁴ Baran, kommentar till 35 kap. 3 § IL, kap. 2.1.

beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag. Den fjärde och femte punkten rör situationer då skatteavtal orsakar att mottagaren inte har hemvist i Sverige och att näringsverksamheten som bidraget hänförs till inte beskattas i Sverige.⁶⁵

För koncernbidrag som lämnas uppåt i kedjan från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag finns ett särskilt villkor om att utdelning från dotterföretaget under beskattningsåret inte ska tas upp till beskattning hos moderföretaget. Syftet med detta är att kedjebeskattningen inte ska kunna kringgå genom koncernbidragsreglerna i de fall då moderföretag inte är skattebefriade på utdelningar från dotterföretag.⁶⁶

Koncernbidrag som lämnas mellan två helägda dotterföretag, alltså systerföretag, är också förenat med särskilda villkor som ska hindra att kedjebeskattning kringgå i situationer då detta inte är avsikten.⁶⁷ För att koncernbidrag ska kunna lämnas mellan systerföretag ska, utöver förutsättningarna i 35 kap. 3 § 1–5 p. IL, moderföretaget vara ett investmentföretag, utdelning från det givande dotterföretaget inte tas upp hos moderföretaget eller utdelning från det mottagande dotterföretaget tas upp av moderföretaget.

Kan koncernbidrag enligt 3, 4 eller 5 § inte lämnas mellan två företag kan bidraget ändå lämnas direkt under förutsättningen att sådant bidrag med avdragsrätt hade kunnat förmedlas genom andra företag. Således kan t.ex. ett moderföretag lämna koncernbidrag direkt till ett dotterdotterföretag om bidraget hade kunnat lämnas först till ett dotterföretag, som i sin tur hade kunnat lämna bidrag till dotterdotterföretaget. Varje förmedlande företag måste ha rätt till avdrag för det vidarebefordrade koncernbidraget.⁶⁸

⁶⁵ Om mottagaren av bidraget har hemvist i en utländsk stat inom EES men är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänförs till är villkoren uppfyllda, se 35 kap. 2 a § IL.

⁶⁶ Prop. 2000/01:22 s. 72.

⁶⁷ Romby (2015) s. 372.

⁶⁸ 35 kap. 6 § IL.

2.2.2 Koncernbidrag som omkostnad

En form av resultatutjämnning med betydligt större historisk betydelse än vad den numera har kallas ofta koncernbidrag som omkostnad. Detta har även kallats omkostnadsbidrag, marknadsföringsbidrag eller driftkostnadsbidrag.⁶⁹ Detta bidrag växte fram i rättspraxis under 1940-talet och skiljer sig från öppna koncernbidrag på det sättet att avdrag medges eftersom ersättningen avser en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster. Som nämnt i avsnittet ovan framgår det uttryckligen av 35 kap. 1 § 2 st. IL att öppna koncernbidrag inte avser sådan ersättning. En väsentlig skillnad mellan öppna koncernbidrag och koncernbidrag som omkostnad är att för de senare kan avdrag medges även för bidrag till utländska koncernföretag. Efter öppna koncernbidrag infördes i svensk rätt förlorade koncernbidrag som omkostnad till stor del betydelse, delvis eftersom de öppna koncernbidragen var avsedda att ersätta omkostnadsbidrag. De företag som ansökte om koncernbidrag som omkostnad uppfyllde allt som oftast ägarkraven som öppna koncernbidrag förutsatte och således var det enklare att låta ägande bli bedömningsgrund istället för de svårtolkade förutsättningar rörande integration som bildats genom praxis.⁷⁰

Efter öppna koncernbidrag kom att ta över har koncernbidrag som omkostnad huvudsakligen haft relevans i gränsöverskridande situationer, och det är främst dessa situationer som behandlats i praxis efter 1965.⁷¹ Med anledning av ett antal notisfall från HFD åren 1994 och 1995 går det att konstatera att denna form av bidrag fortfarande var avdragsgilla enligt tidigare praxis. Huruvida detta fortfarande stämmer sedan KL och SIL upphört och ersatts av IL är något oklart. På grund av bristande relevans har frågan sällan prövats men Skatteverket har öppnat för att den praxis som avdragsrätt för dessa bidrag stödde sig på fortfarande borde vara gällande i svensk rätt även efter IL införts.⁷²

⁶⁹ Arvidsson (1994) s. 407.

⁷⁰ Prop. 1965:126 s. 72.

⁷¹ Skatteverket: Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering s. 1594 ff.

⁷² Skatteverket: Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering s. 1594 ff.; Se även Romby (2015) s. 369 f.

2.2.3 Koncernavdrag

Koncernavdragsreglerna i 35 a kap. IL trädde i kraft den 1 juli 2010 och är ett resultat av EUD:s avgörande i målet *Marks & Spencer*. EUD fastslog i detta mål att det stred mot etableringsfriheten att inte tillåta avdrag hos ett moderföretag för slutlig förlust i ett utländskt dotterföretag.⁷³ Genom flera avgöranden i mars 2009 kom HFD fram till att koncernbidragsreglerna i vissa särskilda fall inte var kompatibla med EU-rätten. Med anledning av detta föreslog regeringen att ett koncernavdrag skulle införas som komplement till reglerna om koncernbidrag och att koncernavdragen skulle göra det möjligt för ett svenskt moderföretag att göra avdrag för slutlig förlust⁷⁴ i ett helägt utländskt dotterföretag, i enlighet med EUD:s avgörande i *Marks & Spencer*.⁷⁵

Koncernavdrag infördes i 35 a kap. IL och de grundläggande förutsättningarna för avdraget baserades i relevanta delar på de som finns i 35 kap. IL för koncernbidrag.⁷⁶ Således krävs ett ägande på mer än 90 procent av andelarna i dotterföretaget, de företagsformer som kan vara moderföretag är desamma som i 35 kap. 2 § IL och med dotterföretag avses utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.⁷⁷ Dotterföretaget ska ha varit helägt hela företagets beskattningsår eller från att dotterföretaget började driva verksamhet, dock endast fram till att det har likviderats, eftersom avslutad likvidation är en förutsättning för koncernavdrag.⁷⁸ Precis som för koncernbidrag ska moderföretaget även redovisa avdraget öppet i inkomstdeklarationen, dock fyller det ingen funktion att föreskriva sådan skyldighet för det utländska dotterföretaget.⁷⁹

⁷³ C-446/03 *Marks & Spencer* mot David Halsey p. 59.

⁷⁴ Det är värt att nämna att vad som utgör en slutlig förlust är en viktig men omdiskuterad fråga, som däremot fallet utanför denna uppsats syfte, varför frågan inte kommer behandlas mer.

⁷⁵ Prop. 2009/10:194 s. 16 ff.

⁷⁶ *Ibid.* s. 22.

⁷⁷ 35 a kap. 2 § IL.

⁷⁸ 35 a kap. 5 § 1–2 p. IL.

⁷⁹ 35 a kap. 5 § 4 p. IL; Se även prop. 2009/10:194 s. 23.

Koncernavdrag medges endast för slutlig förlust i vissa specifika situationer där alla möjligheter till att utnyttja ett utländskt dotterföretags förlust är uttömda i dess hemviststat, av dotterföretaget eller någon utomstående. Detta innebär att förlusten är slutlig enligt 35 a kap. 6 § IL såvida skälet till att den inte kan utnyttjas inte beror på att det saknas en rättslig möjlighet till detta eller att denna möjlighet är begränsad i tiden. Endast om dotterföretaget försatts i likvidation och denna avslutats kan förlusten anses vara slutlig.⁸⁰

I två särskilda avseenden skiljer sig koncernavdrag från koncernbidrag. För det första får inte koncernavdrag göras med ett högre belopp än det minsta av dotterföretagets förlust och moderföretagets positiva resultat före avdraget. Någon fri resultatutjämnning likt för koncernbidragen ansågs i förarbetena inte kunna tillåtas eftersom ett sådant avdrag utan begränsningar skulle kunna användas för att kvitta bort vinster i svenska företag utan någon begränsning i tiden.⁸¹ För det andra så förutsätter inte koncernavdrag en värdeöverföring mellan företagen för att avdrag ska medges. Vid koncernbidrag får givaren avdrag för de värden som överförts och dessa värden ska följaktligen tas upp hos mottagaren. Koncernavdrag fungerar istället så att rätten att utnyttja ett underskott överläts till moderföretaget, en modell som ansågs lämpligare i gränsöverskridande situationer.⁸²

2.2.4 Tidigare års underskott

De ovan berörda reglerna har som syfte att jämna ut ett resultat mellan olika skattesubjekt, men det finns även regler för att jämna ut resultatet över tid inom ett skattesubjekt. Reglerna om tidigare års underskott i 40 kap. IL är det främsta exemplet på detta i svensk skatterätt. Dessa regler tillåter s.k. carry forward, att en förlust för ett beskattningsår kan sparas och dras av mot en vinst ett kommande år.⁸³ Det framgår av 40 kap. 2 § IL att ett underskott från det föregående beskattningsåret *ska* dras av om det inte finns några särskilda regler som begränsar detta. Om underskott redovisas i flera följande

⁸⁰ 35 a kap. 5 § 1 p. IL; Baran, kommentar till 35 a kap. 5 § IL, kap. 2.2.1.

⁸¹ Prop. 2009/10:194 s. 40.

⁸² Ibid. s. 20.

⁸³ Romby (2015) s. 63 f.

beskattningsår läggs dessa ihop och förs fram till ett år det finns ett överskott att dra av emot.⁸⁴ Det finns ingen begränsning på hur länge underskott kan sparas eller hur stora belopp som får sparas. Däremot finns det särskilda spärregler som kan hindra att underskott kan användas i särskilda situationer. De två huvudsakliga spärreglerna kallas beloppsspärren och koncernbidragsspärren.⁸⁵

Dessa spärrar träder in vid ägarförändringar som medför att ett företag får bestämmande inflytande över ett underskottsföretag. Koncernbidragsspärren träder även in i det fall att underskottsföretaget eller dess moderföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag.⁸⁶ Definitionerna för underskottsföretag och bestämmande inflytande framgår av 40 kap. 4–5 §§ IL. Med underskottsföretag avses ett företag som har ett oanvänt underskott från ett tidigare beskattningsår. Bedömningen angående om ett företag anses ha bestämmande inflytande över ett annat utgår från koncerndefinitionen som finns i bl.a. 1 kap. 11 § ABL. Således är det huvudsakligen ett majoritetsägarande av röstandelarna i dotterföretaget som avses med bestämmande inflytande. Även definitionen av begreppet koncern för tillämpningen av reglerna i 40 kap. IL utgår från definitionen i 1 kap. 11 § ABL. Denna definition har betydelse för när spärrarna träder in. Beloppsspärren träder nämligen inte in om det företag som får det bestämmande inflytandet redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern.⁸⁷

Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget förlorar rätten att utnyttja tidigare års underskott till den del dessa överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i underskottsföretaget.⁸⁸ De underskott som avses är endast de som uppkommit före det beskattningsår som spärren träder in. Det avsedda beloppet spärras inte endast för en period, utan underskottsföretaget förlorar för all framtid rätten att dra av denna del av

⁸⁴ Romby (2015) s. 333 f.

⁸⁵ Ibid. s. 477.

⁸⁶ 40 kap. 10 och 14 §§ IL.

⁸⁷ 40 kap. 19 § 2 st. IL.

⁸⁸ 40 kap. 15 § IL.

underskotten.⁸⁹ Koncernbidragsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av tidigare års underskott med högre belopp än det egna positiva resultatet för beskattningsåret, borträknat mottagna koncernbidrag. På grund av detta så kan andra *nya* koncernföretag inte utnyttja tidigare års underskott i underskotts företaget genom att lämna koncernbidrag till detta. Koncernbidrag från företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern räknas dock med i resultatet. Denna spärr gäller bara till och med det femte beskattningsåret från att den trädde in, efter detta kan underskotten utnyttjas fritt.⁹⁰ Dock kan de underskott som spärrats på grund av beloppsspärren fortfarande inte utnyttjas.⁹¹

Beloppsspärren tillämpas först av de två spärrarna. Koncernbidragsspärren tillämpas således endast på den del av tidigare års underskott som inte är spärrat enligt beloppsspärren.⁹² Syftet med spärreglerna är att åstadkomma ett förlustutjämningsystem som är neutralt i förhållande till ägarförändringar. Vidare syftar de till att minska handel med underskotts företag, vars värde i stort sett består av ackumulerade underskott.⁹³

2.3 Värdeöverföring

2.3.1 ABL:s skyddsregler

Aktiebolaget är förknippat med flera olika intressekonflikter där aktieägarnas eller företagsledningens intressen ställs mot andra intressenter i bolagets verksamhet. Av denna anledning är ABL utrustad med både minoritets-skyddsregler och borgenärsskyddsregler.⁹⁴ Minoritetsskyddsregler finns till för att hindra aktieägare med ett kontrollerande inflytande från att ta beslut som missgynnar minoritetsägare. Dessa regler är av obligatorisk karaktär, vilket innebär att de måste följas såvida inte samtliga aktieägare samtycker

⁸⁹ Romby (2015) s. 478 f.

⁹⁰ 40 kap. 18 och 19 §§ IL.

⁹¹ Romby (2015) s. 488 f.

⁹² Ibid. s. 506.

⁹³ Ibid. s. 478 och 487 ff.

⁹⁴ Bergström och Samuelsson (2015) s. 18 ff.

till ett åsidosättande av reglerna.⁹⁵ Borgenärsskyddsregler å andra sidan är av *absolut* obligatorisk karaktär, de kan alltså inte åsidosättas ens genom samtliga ägares samtycke.⁹⁶ Dessa regler syftar till att skydda kreditgivare och karaktäriseras av att de begränsar aktieägare från att fritt disponera över bolagets tillgångar.

Ett viktigt skydd för såväl minoritetsaktieägare som borgenärer är förbudet mot värdeöverföringar i 17 kap. ABL. Förbudet medför att överföringar av bolagets tillgångar endast kan ske under vissa bestämda former och anger i vilken omfattning det kan ske.⁹⁷ Termen 'värdeöverföring' infördes först i samband med nuvarande ABL, eftersom den tidigare termen 'utbetalning' inte gav intryck av att inkludera samtliga överföringar som omfattades av förbudet.⁹⁸ Särskilt 17 kap. 3 § ABL är en central borgenärsskyddsregel i värdeöverföringsförbudet, eftersom bestämmelsen hindrar aktieägare från att genomföra värdeöverföringar som orsakar en brist på täckning av bundet eget kapital.⁹⁹ Utöver detta föreskriver bestämmelsens andra stycke att även om det finns täckning för eget bundet kapital får bolaget genomföra en värdeöverföring endast om den framstår som försvarlig med hänsyn till de krav verksamhetens art, omfattning och risker ställer på det egna kapitalet och bolagets kortsiktiga och långsiktiga likviditet. En värdeöverföring i aktiebolagsrättslig mening är varje affärshändelse med den effekten att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget.¹⁰⁰ I 17 kap. 1 § 1 st. ABL har vissa värdeöverföringar med en särskild form definierats.

2.3.2 Formenlig och förtäckt värdeöverföring

17 kap. 1 § 1 st. 1–4 p. ABL definierar vad som avses med värdeöverföringar i aktiebolagsrättslig mening. Med värdeöverföring avses vinstutdelning (18 kap.), förvärv av egna aktier (19 kap.), minskning av aktiekapitalet eller

⁹⁵ Bergström och Samuelsson (2015) s. 62 f.

⁹⁶ Nerep (2017) s. 17.

⁹⁷ Prop. 2004/05:85 s. 369 f.

⁹⁸ Nerep, Samuelsson och Adestam (2019b) s. 22 ff. (kommentaren till 17 kap. 1 § ABL).

⁹⁹ Bergström och Samuelsson (2015) s. 22.

¹⁰⁰ Nerep (2003) s. 375.

reservfonden för återbetalning till aktieägarna (20 kap.) och varje annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget. De tre första typerna av värdeöverföring kallas ofta för formenliga värdeöverföringar av den anledningen att det finns särskilda formföreskrifter för dessa i 18–20 kap. ABL.¹⁰¹ De värdeöverföringar som hamnar under den fjärde punkten har tidigare samlats under beteckningen förtäckt vinstutdelning.¹⁰² Numera är det dock vanligt att detta kallas förtäckt eller formlös värdeöverföring.¹⁰³

I 17 kap. 2 § ABL framgår värdeöverföringsförbudet, som ger intrycket att endast formenliga värdeöverföringar som sker enligt i lagen angivna formföreskrifter är tillåtna, så är dock inte fallet.¹⁰⁴ En aktiebolagsrättslig princip är att regler som har ändamål att skydda aktieägare kan åsidosättas med samtliga aktieägares samtycke. Således en kan en värdeöverföring till aktieägare ske på annat sätt än i de angivna formföreskrifterna om vinstutdelning i 18 kap. ABL, om samtliga aktieägare beslutar om detta.¹⁰⁵ Detta är dock snarare att beteckna som förtäckt utdelning än som vinstutdelning.¹⁰⁶ Bolagets skyldighet att uppfylla förutsättningarna i 17 kap. 3 § ABL kvarstår dock, eftersom denna bestämmelse har syfte att skydda borgenärer.

Värdeöverföringsförbudet kan inte förstås enbart genom en språklig tolkning av de regler som finns i 17 kap. ABL, utan varje tolkning av förbudets riktiga innebörd måste utgå från huvudändamålet med de generella och särskilda bestämmelserna i 17–20 kap. ABL.¹⁰⁷

¹⁰¹ Nerep (2013) s. 16.

¹⁰² Jfr. Andersson (2020) s. 103 f. som använder begreppen förtäckt vinstutdelning och förtäckt värdeöverföring för att beskriva värdeöverföringar som döljs genom att transaktionen karakteriseras som något annat.

¹⁰³ Bergström och Samuelsson (2015) s. 208; Nerep (2017) s. 16.

¹⁰⁴ Nerep (2017) s. 16 f.

¹⁰⁵ Prop. 2004/05:85 s. 749.

¹⁰⁶ Ibid. s. 760 f.

¹⁰⁷ Andersson (2020) s. 83.

3 Koncernbidrag i skatterätten

3.1 Historisk utveckling

3.1.1 Tidig utveckling

Före öppna koncernbidrag infördes 1965 var möjligheterna till resultatutjämnning i koncerner minst sagt begränsad. Koncerntanken letade sig in redan i förarbetena till KL på 1920-talet, med betydande inflytande av de grundsatser som Anders Örne lämnat rörande beskattningen av integrerade företag.¹⁰⁸ Bl.a. föreslogs och infördes skattefrihet för utdelning på andelar som ägdes av aktiebolag eller ekonomisk förening, vilket innebar att näringsidkare inte längre beskattades fler än de två gånger som var menat.¹⁰⁹ Oriktig prissättning som ledde till att inkomst förflyttades utomlands och således undkom beskattning i riket förbjöds, dock skulle det vara möjligt att mellan inhemska företag göra sådana vinstförflyttningar i vissa fall. Eftersom företag betalade kommunal skatt fram till 1985 var skattesatsen inte samma för alla svenska företag. För att motverka förfaranden där inkomst överfördes till en kommun med lägre skattesats fanns en begränsningsregel i 57 § 3 mom. KL som säkerställde att då inkomsten blev avsevärt lägre i en kommun än den annars skulle varit, så skulle skatten ändå betalas i den kommunen.¹¹⁰ Det var dock inte än fråga om några direkta och vederlagsfria bidrag mellan moder- och dotterföretag.¹¹¹

Det bör påpekas att moder- och dotterföretag i inskränkt mening endast avsåg vertikalt integrerade företag. Med detta skulle förstås sådana koncernföretag vars verksamheter tillsammans utgjorde flera led i en och samma produktions- eller distributionsprocess. Det kunde dessutom föreligga horisontell integration när två företag drev liknande verksamhet och hade

¹⁰⁸ SOU 1926:18.

¹⁰⁹ Prop. 1927:102 s. 28 f.

¹¹⁰ SOU 1964:29 s. 44 ff.

¹¹¹ Ibid. s. 59.

gemensam ledning.¹¹² Det var endast i de fall som vertikal integration förelåg som det ansågs motiverat med hänsyn till neutralitet att tillåta att resultatet utjämnades mellan företagen.¹¹³

Efter införandet av KL följde en utveckling de nästkommande decennierna i praxis, där även själva begreppet koncernbidrag växte fram. Det var i det s.k. Arafart-målet, RÅ 1943 ref. 50, som begreppet förekom för första gången.¹¹⁴ Arafart menade att avdragsrätt inte borde vara avhängt om vinstöverföringen sker som öppet bidrag eller dold prissättning. Avdrag medgavs med motiveringen att det motsvarade sådan prissättning som sker mellan företag i verksamhetskedjan och att koncernbidraget således utgjorde en omkostnad i det givande företagets verksamhet.¹¹⁵ Härefter blev det allt vanligare att företag sökte avdrag för koncernbidrag, trots att inkomstskattelagstiftningen inte innehöll några uttryckliga bestämmelser om sådana direkta överföringar. Den praxis som utvecklades under 1940- och 50-talet var svårtolkad, varför det ansågs nödvändigt att tillsätta en kommitté med uppgift att definiera koncernbidragens skatterättsliga ställning och få reglerat i lag när sådana bidrag ska vara avdragsgilla.¹¹⁶

3.1.2 1965: Öppna koncernbidrag införs

Det förslag som kommittén¹¹⁷ presenterade i sitt slutbetänkande SOU 1964:29 Koncernbidrag m.m. innehöll regler om det som vi idag förknippar med koncernbidrag, och som de valde att kalla öppna koncernbidrag. Avdrag som medgivits för koncernbidrag i den praxis som föregick utredningen hade haft grund i att bidraget utgjorde en omkostnad i det givande företagets verksamhet. Genom reglerna om öppna koncernbidrag skulle givaren medges avdrag och mottagaren ta upp bidraget även om det inte utgjorde sådan omkostnad. Anledningen till att det kallades för öppet koncernbidrag var för att det skulle redovisas öppet i inkomstdeklarationen och således kunna

¹¹² SOU 1964:29 s. 33.

¹¹³ SOU 1926:18 s. 47 ff.

¹¹⁴ SOU 1964:29 s. 59.

¹¹⁵ Ibid. s. 62.

¹¹⁶ Ibid. s. 7.

¹¹⁷ Denna antog namnet Koncernbidragskommittén.

särskiljas från dolda vinstöverföringar. Även om direktiven var begränsade till att införa regler om koncernbidrag ansåg man att dessa hade så pass nära samband med andra dolda vinstöverföringar att det vore omöjligt att inte ta hänsyn till dessa inom ramarna för uppdraget.¹¹⁸

Anmärkningsvärt med de regler rörande öppna koncernbidrag som infördes 1965 är att de i hög utsträckning motsvarar de regler som numera finns i 35 kap. IL. Sedan införandet har det skett ett flertal ändringar i reglerna och vissa förutsättningar har ändrats men generellt sett så gäller fortfarande många av de villkor som sattes upp då än idag.¹¹⁹

Utredningen ansåg att graden av intressegemenskap borde vara avgörande för vilka möjligheter till vinstutjämning som skattemässigt kunde tillåtas mellan två företag.¹²⁰ Var intressegemenskapen så pass stark att företagen i princip borde betraktas som ett och samma skattesubjekt var det naturligt att tillåta obegränsad resultatutjämning såsom det kunde ske om verksamheten hade förlagts i ett enda företag.¹²¹ Denna bedömning hade tidigare utgått från integrationen mellan företagens verksamhet, men eftersom syftet med att lagstifta om koncernbidrag var att slippa denna krångliga praxis var man tvungen att finna ett annat sätt att avgöra om företagen i princip utgjorde en och samma ekonomiska enhet.¹²²

Utredningen ansåg sig kunna tillåta obegränsad resultatutjämning mellan företag inom en helägd koncern, dvs. där ett moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett svenskt aktiebolag.¹²³ Sådant aktiebolag var att betrakta som helägt dotterbolag enligt 174 § 1 och 2 mom. i 1944 års aktiebolagslag (1944:705) eftersom en ägare med mer än 90 procent kunde lösa in övriga ägares aktier och därmed kunde företagen fusioneras till ett och

¹¹⁸ SOU 1964:29 s. 78 f.

¹¹⁹ Jfr. 35 kap. 2–5 §§ IL.

¹²⁰ SOU 1964:29 s. 80.

¹²¹ Ibid. s. 79.

¹²² Se t.ex. prop. 1965:126 s. 72.

¹²³ SOU 1964:29 s. 79.

samma företag. Detta valdes framför den aktiebolagsrättsliga koncerndefinitionen, som förutsatte att moderföretaget ägde en majoritet av röstetalet i dotterbolaget för att företagen skulle betraktas som en koncern.¹²⁴ Det höga kravet överensstämde dock i huvudsak med vad flera andra länder satt som krav för vilka företag som skulle omfattas av motsvarande koncernutjämningsregler.¹²⁵ Även i det fall att ett aktiebolag inte ägdes direkt till 90 procent men ändå kunde fusioneras med moderföretaget enligt 174 § 1 och 2 mom. 1944 års aktiebolagslag skulle koncernbidrag kunna lämnas från moderföretaget till sådant aktiebolag. På detta sätt skulle bidrag kunna lämnas till dotterföretag som ägdes indirekt till mer än 90 procent, t.ex. tillsammans med ett av moderföretaget helägt dotterföretag.¹²⁶

Företag där koncernens andel i aktiekapitalet var 90 procent eller lägre kunde inte betraktas som samma skatteskyldig. Avdrag för koncernbidrag kunde dock i dessa fall fortfarande medges om bidraget utgjorde en omkostnad i det givande företagets verksamhet. Annars betraktades överföringar mellan sådana företag snarare som utdelning eller aktieägartillskott än som koncernbidrag.¹²⁷ Kommittén påpekade att koncernbidrag inte skulle sammanblandas med vare sig utdelning eller aktieägartillskott eftersom dessa föll utanför området för koncernbidrag. Emellertid kunde det förekomma att en som koncernbidrag betecknad överföring egentligen skulle betecknas som förtäckt utdelning eller att skillnaden mellan koncernbidrag och aktieägartillskott i vissa fall fick bedömas utifrån företagets egen rubricering.¹²⁸

Obegränsad resultatutjämnning kunde emellertid även i en helägd koncern utnyttjas i syfte att nå icke avsedda skattelättnader. Med anledning av detta ansåg utredningen att resultatutjämnning inte ens i helägda koncerner kunde ske ovillkorat. För avdragsrätt skulle således krävas: 1) att koncernförhållandet bestått under hela räkenskapsåret; 2) att företagens räkenskapsår

¹²⁴ 221 § 1944 års aktiebolagslag.

¹²⁵ I utredningen redogjordes kortfattat för några andra länders system, se SOU 1964:29 s. 67–77.

¹²⁶ Jfr. 35 kap. 5 § IL.

¹²⁷ Prop. 1965:126 s. 24.

¹²⁸ SOU 1964:29 s. 83.

hade samma utgångspunkt; 3) att vinstöverföringen inte innebar ett kringgående av reglerna om kedjebeskattnings av bolagsvinster; 4) att oriktig prissättning av varor och tjänster inte skedde för att erhålla icke avsedda skatteförmåner; 5) samt att överföringen inte medförde att viss kommuns skatteunderlag minskades på ett sätt som ej var godtagbart.¹²⁹

Med anledning av den tredje punkten utformades reglerna så att koncernbidrag från helägt dotterföretag till moderföretag var villkorat av att moderföretaget var frikallat från skattskyldighet för utdelningar från dotterföretaget. När ett helägt dotterföretag lämnade koncernbidrag till ett av samma moderföretag helägt dotterföretag skulle moderföretaget antingen vara skattskyldigt eller frikallat från beskattning för utdelningar från båda företagen.¹³⁰

Eftersom företag betalade kommunal skatt vid tillfället ansågs det nödvändigt att skydda kommunerna från att inkomst förflyttades och således beskattades i en annan kommun än där inkomsten har uppstått. Med anledning av detta skulle 57 § 3 mom. KL, som tidigare gällt onormal prissättning, även gälla för öppna koncernbidrag. Bestämmelsens tillämpningsområde breddades dessutom till att omfatta situationer där inkomst 'i *icke oväsentlig mån*' redovisats i annan kommun, i kontrast till den tidigare lydelsen 'i *avsevärd mån*'.¹³¹

Således var mottagaren av ett öppet koncernbidrag, om denne var skattskyldig i en annan kommun än givaren och bidraget i icke oväsentlig mån minskat givarens inkomst, skyldig att skatta för en skälig del av inkomsten i givarens kommun. Skatten som mottagaren skulle betala i givarens kommun skulle beräknas på ett underlag där koncernbidraget inte företagits, eftersom denna regel annars ofta skulle bli verkningslös.¹³² Ett ytterligare villkor för avdrag var att givande och mottagande företags huvudsakliga verksamhet avsåg

¹²⁹ SOU 1964:29 s. 81 f.

¹³⁰ Prop. 1965:126 s. 21.

¹³¹ Ibid. s. 74 ff.

¹³² Ibid. s. 5 f.

jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsföretag. Således kunde koncernbidrag med avdragsrätt inte lämnas till eller från företag som endast hade inkomst av kapital.¹³³

Kommittén ansåg att för att betraktas som ett koncernbidrag skulle en överföring motsvarande bidraget avse ett bestämt belopp, som i lika mån påverkade givarens och mottagarens inkomstberäkning. Man föreslog dessutom av praktiska skäl att överföringen endast skulle kunna ske antingen kontant eller i form av en fordran. På detta sätt skulle det vara lätt att identifiera det bestämda beloppet.¹³⁴ Kontantkravet möttes dock av kritik från flera remissinstanser och i propositionen framhölls att det borde vara möjligt att lämna öppet koncernbidrag genom oriktig prissättning. Ett villkor vore dock att bidraget fortfarande redovisades öppet i deklarationen. Det var emellertid inte alltid lätt att fastställa det exakta beloppet i sådant fall, dock förelåg det på det givande företaget att visa att ett belopp motsvarande bidraget blivit överfört för avdragsrätt.¹³⁵

En noterbar funktion med öppna koncernbidrag var att de kunde lämnas med ett belopp som översteg mottagarens förlust. Det infördes inga skatteregler som begränsade utjämningsmöjligheten om förutsättningarna för koncernbidrag var uppfyllda. Det konstaterades att det kunde vara motiverat av andra än skattemässiga skäl att genomföra resultatutjämning som är mer långtgående än förlusttäckning. En begränsning av bidraget till att avse förlusttäckning skulle dessutom medföra svårigheter att avgöra med vilket belopp avdrag fick göras, vilket skulle leda till skatteprocesser.¹³⁶

3.1.3 Öppna koncernbidrag i KL och SIL

Efter öppna koncernbidrag infördes i svensk rätt skedde det relativt lite utveckling på området. Systemet fungerade i stort sett tillfredsställande och

¹³³ Prop. 1965:126 s. 72 f.

¹³⁴ SOU 1964:29 s. 99 f.

¹³⁵ Prop. 1965:126 s. 73.

¹³⁶ SOU 1964:29 s. 87.

som väntat kom öppna koncernbidrag att bli allt vanligare än koncernbidrag som omkostnad,¹³⁷ vilket även hade varit lagstiftarens avsikt, i syfte att minska antalet prövningar om när bidrag utgjorde omkostnad i givarens verksamhet.¹³⁸ Dock fanns vissa bekymmer i och med att reglerna var relativt komplicerade och att vissa svårigheter ändå hade förekommit i den praktiska tillämpningen.¹³⁹ Den komplicerade utformningen hade emellertid motiverats i förarbetena till reglerna med att de endast var avsedda att gälla särskilda situationer och var ämnade att hindra att icke avsedda skattelättnader kunde företas, såsom kringgående av kedje- och dubbelbeskattning.¹⁴⁰ Reglerna hade i stort sett samma utformning fram till införandet av IL, dock skedde några betydelsefulla ändringar innan detta.

1979 gjordes vissa ändringar för att förenkla för företagen i den praktiska tillämpningen av koncernbidragen. Fram till denna ändring kunde koncernbidrag endast lämnas direkt från moderföretag till helägt dotterföretag, i motsatt riktning eller mellan systerföretag. Dessutom kunde moderföretaget få avdrag för bidrag som lämnas direkt till ett aktiebolag som kunnat gå upp i moderföretaget genom fusioner, t.ex. dotterdotterbolag och bolag i samma kedja.¹⁴¹ Ett vanligt förfarande var emellertid att koncernbidrag lämnades till något av dessa företag och att det mottagande företaget sedan med avdragsrätt vidarebefordrade bidraget till ett annat företag. Förutsatt att alla företag som deltog i förmedlandet hade rätt till avdrag för lämnat bidrag utgjorde lagstiftningen inget hinder mot detta och således kunde bidrag indirekt lämnas till andra koncernföretag, t.ex. ett systerdotterföretag. När alla företag hade avdragsrätt fanns inte heller någon anledning att förbjuda sådant förfarande, istället avsåg lagstiftaren att förenkla förfarandet genom att koncernbidrag som förmedlades på detta sätt istället skulle kunna lämnas direkt.¹⁴² Detta skulle dessutom underlätta vid den kommunala återläggningen av bidrag, dvs. att avgöra i vilken kommun som mottagaren ska skatta för bidraget om 57 §

¹³⁷ Prop. 1978/79:210 s. 163.

¹³⁸ Prop. 1965:126 s. 72.

¹³⁹ Prop. 1978/79:210 s. 163.

¹⁴⁰ SOU 1964:29 s. 94; Prop. 1965:126 s. 73.

¹⁴¹ Prop. 1978/79:210 s. 161 f.

¹⁴² Ibid. s. 166 f.

3 mom. KL var tillämplig. Genom att bidraget gavs direkt istället för att förmedlas kunde det också återläggas direkt till den ursprungliga givarens kommun.¹⁴³ Mot bakgrund av detta infördes även att företag som mottog koncernbidrag, för vilket givaren hade avdragsrätt, inte hade rätt till avdrag för koncernbidrag som företaget lämnade under samma beskattningsår.¹⁴⁴ Förbudet kom dock inte att bli särskilt långlivat och försvann inom bara ett par år, eftersom det upphörde att fylla sin funktion då företag undantogs från kommunal beskattning från och med 1985.

1984 beslöt riksdagen att den kommunala beskattningen av juridiska personer skulle upphöra. Med anledning av detta så upphävdes bl.a. koncernbidragsreglerna i 43 § 3 mom. KL, med tillhörande anvisningar, och flyttades till 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Denna ändring innebar emellertid inga materiella ändringar i koncernbidragsreglerna, som i stort sett fick samma utformning och omfattning som tidigare. De aspekter av reglerna som hade tillkommit med anledning av problem som uppstod vid den kommunala beskattningen förlorade dock betydelse när företag undantogs från denna. Således slopades förbudet för ett företag att under samma beskattningsår lämna och ta emot koncernbidrag och vidare omfattades företagen inte längre av bestämmelsen i 57 § 3 mom. KL om kommunal återläggning av koncernbidrag, vilket således ledde till en mer långtgående förlustutjämning än som tidigare varit möjlig i dessa situationer.¹⁴⁵

Under perioden från införandet fram till IL infördes utvidgades antalet företagsformer som omfattades av koncernbidragsreglerna. Vid införandet 1965 kunde endast aktiebolag och ekonomisk förening vara moderföretag och med helägt dotterföretag avsågs endast aktiebolag.¹⁴⁶ Stegvis introducerades fler företagsformer som moderföretag, först svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag 1979,¹⁴⁷ sedan svensk sparbank 1990 och 1999

¹⁴³ Prop.1978/79:210 s. 167.

¹⁴⁴ Ibid. s. 167.

¹⁴⁵ Ds Fi 1984:9 s. 48; Prop. 1984/85:70 s. 161.

¹⁴⁶ Prop. 1965:126 s. 3.

¹⁴⁷ Vid införandet kallades detta för svensk skadeförsäkringsanstalt, se prop. 1978/79:210 s. 165.

inkluderades även svenska stiftelser eller ideella föreningar som inte var frikallade från skattskyldighet.¹⁴⁸ Vid lagändringen 1990 lades även svensk ekonomisk förening till som helägt dotterföretag.¹⁴⁹

Kravet på att företagens huvudsakliga verksamhet skulle vara jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse hade egentligen haft syfte att utesluta vissa företagsformer från att tillämpa reglerna. Av denna anledning ändrades reglerna till att istället uttryckligen ange vilka företag som inte kunde lämna eller ta emot koncernbidrag.¹⁵⁰

3.1.4 Koncernbidrag i IL

I och med skattereformens avslut i början på 2000-talet så överfördes reglerna om koncernbidrag från 2 § 3 mom. SIL till 35 kap. i den nya IL. Kommittén som föreslagit reglerna hade inte huvudsakligen haft i uppgift att föreslå några avsevärda materiella ändringar och i det efterföljande lagstiftningsarbetet företogs inte heller några stora ändringar i koncernbidragsreglerna.¹⁵¹ Detta uppmärksammade Lagrådet i sitt yttrande till förslaget och påpekade att koncernbidragsreglerna var utformade så att det avsedda syftet inte kunde tillgodoses inom ramen för gällande regler på civilrättens område.¹⁵² Med anledning av detta ansåg Lagrådet att en översyn av koncernbidragsreglerna skulle genomföras inom en snar framtid.¹⁵³

De ändringar som skett i reglerna sedan IL infördes har trots detta mestadels företagits med syfte att täppa till luckor i lagstiftningen som har att göra med EU-rättsliga aspekter. Precis efter sekelskiftet tillades en bestämmelse i 2 a § om att utländskt bolag med hemvist i en stat inom EES ska likställas med

¹⁴⁸ I de två senare ändringarna motiverades inkludering av dessa företagsformer i koncernbidragsreglerna med att de frikallades från beskattning för utdelningar på näringsbetingade andelar, se prop. 1989/90:110 s. 553 och prop. 1998/99:7 s. 24.

¹⁴⁹ Prop. 1989/90:110 s. 553.

¹⁵⁰ Ibid. s. 553.

¹⁵¹ Dir. 1991:39 s. 2; Prop. 1999/2000:2 s. 476 (del I).

¹⁵² Det förfarande som avses behandlas vidare i avsnitt 4.3.3. Det bör emellertid påpekas att det förfarande som åsyftas numera får anses överensstämma med god redovisningssed, se Knutsson, Norberg och Thorell (2012) s. 267.

¹⁵³ Prop. 1999/2000:2 s. 440 (del III).

svenska företag, förutsatt att både givare och mottagare av koncernbidrag beskattas i Sverige för näringsverksamhet och att koncernbidrag tas upp som intäkt i sådan näringsverksamhet. Syftet med denna regel var att reglerna inte skulle diskriminera koncerner med utländska företag om förutsättningarna för givare och mottagare i övrigt var uppfyllda.¹⁵⁴

I januari 2011 tillsattes en kommitté för att ta fram ett förslag om nytt system för bolagsbeskattningen. Kommittén antog namnet Företagsskattekommittén. Inom ramarna för detta uppdrag skulle kommittén bl.a. göra en översyn av koncernbidragsreglerna och ta ställning till om ett annat koncernutjämnings-system vore mer ändamålsenligt, utifrån ett allmänt företagsskatte- och internationaliseringsperspektiv.¹⁵⁵

I slutbetänkandet föreslogs emellertid endast en mindre ändring av koncernbidragsreglerna, i form av kodifiering av redan gällande praxis. Kravet på värdeöverföring, som tidigare endast hade framgått av praxis och förarbetena till reglerna om öppna koncernbidrag, skulle lagfästas i 35 kap. 1 § IL. I bestämmelsen skulle även framgå vid vilken tidpunkt sådan värdeöverföring skulle ske.¹⁵⁶ Även om kommitténs slutbetänkande inte mynnade ut i något lagförslag så lyftes detta förslag ut av regeringen och infördes i samband med 2017 års budgetproposition.¹⁵⁷

Utifrån den utredning som gjorts gällande koncernbidrag och alternativa system för koncernintern resultatutjämning kom kommittén fram till att reglerna uppfyllde sitt syfte och att det inte fanns någon anledning att företa några principiella ändringar.¹⁵⁸ Kommittén presenterade två skäl till varför en konsolideringsmodell inte ansågs mer lämpligt än koncernbidrag. För det första ansåg man att ett sådant system var relativt komplicerat, med väsentligt större administrativ börda för koncerner. För det andra så skulle konsolidering

¹⁵⁴ Prop. 2000/01:22 s. 72 ff.; SFS 2000:1341.

¹⁵⁵ Dir. 2011:1 s. 22.

¹⁵⁶ SOU 2014:40 s. 327 f.

¹⁵⁷ Prop. 2016/17:1 s. 233 f.; SFS 2016:1055.

¹⁵⁸ SOU 2014:40 s. 407.

inte löst problemen med koncerninterna lån och räntebetalningar, vilket utgjorde utredningens huvudfokus.¹⁵⁹ Om kommittén beaktade relevanta civilrättsliga aspekter i samband med koncernbidrag framgår inte av betänkandet.¹⁶⁰

3.2 Kravet på värdeöverföring

3.2.1 Inledning

Trots att koncernbidrag funnits i stort sett i samma form i över 50 år så är det endast fyra år sedan kravet på värdeöverföring för första gången kom till uttryck i lagtexten.¹⁶¹ Dock så framgår det av förarbetena till införandet av öppna koncernbidrag att med koncernbidrag avsågs en överflyttning av tillgångar från ett bolag till ett annat.¹⁶² Vidare har detta även fastslagits av HFD i ett antal avgöranden runt sekelskiftet.

3.2.2 Kravet i praxis

3.2.2.1 RÅ 1999 ref. 74

I RÅ 1999 ref. 74 ville sökandebolagen lämna koncernbidrag med belopp motsvarande bidraget, följt av att 72 eller 75 procent av beloppet i en efterföljande transaktion återfördes till det givande bolaget. I enlighet med ett av Skatterättsnämnden (SRN) lämnat förhandsavgörande från 1993 hade sökandebolagen fram till förevarande mål gjort på detta sätt, men ville veta om förfarandet kunde ändras i och med HFD:s avgörande i RÅ 1998 ref. 6. I det målet slog HFD fast att det inte fanns något stöd i lagstiftning eller lagmotiven för att koncernbidrag skulle bokföras på ett specifikt sätt. Man kom således fram till att avdragsrätten inte var avhängd hur bidraget redovisades i bokföringen. I och med detta avgörande ställde sökandebolagen bl.a. frågan till SRN om koncernbidraget kunde redovisas till nettoeffekten i

¹⁵⁹ SOU 2014:40 s. 408 f.

¹⁶⁰ Ibid. s. 327 f. och 378–410.

¹⁶¹ Genom lagändring SFS 2016:1055 som trädde i kraft 2017-01-01.

¹⁶² SOU 1964:29 s. 100.

resultaträkningen, dvs. skillnaden mellan koncernbidraget och återföringen, utan att detta påverkade avdragsrätten för koncernbidraget. Transaktionerna mellan bolagen skulle fortfarande motsvara bruttobeloppen och även framgå brutto i bolagens deklARATIONER. SRN konstaterade att principerna i förhandsavgörandet från 1993 fortfarande var tillämpliga och att detta inte påverkades av att bolagens redovisning skedde på angivet sätt. Två ledamöter var dock skiljaktiga och menade att en värdeöverföring så som lagstiftaren avsett i lagmotiven inte skulle ha skett. De menade att endast nettobeloppet skulle ha överförts och därför skulle aldrig en förmögenhetsöverföring motsvarande hela koncernbidraget ha skett. Riksskatteverket överklagade och åberopade bl.a. de skiljaktigas inställning. Sökandebolagen menade dock att samtliga belopp motsvarades av en sådan förmögenhetsöverföring. Nettobeloppet var dock det enda som faktiskt betalades eftersom de fordringar som motsvarade överföringarna hade kvittats mot varann. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked och tillade att under förutsättning att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget skedde och att det bolag som yrkade avdrag i sin deklARATION kunde visa detta, var avdrag inte beroende av hur koncernbidrag redovisades i räkenskaperna.

3.2.2.2 RÅ 2001 ref. 79

I RÅ 2001 ref. 79 ville sökandebolagen veta om även själva överföringen kunde ske netto. Målet gällde koncernbidrag från flera helägda dotterbolag till ett förvaltande moderbolag. Moderbolaget ville att kapitaldelen av lämnade koncernbidrag åter skulle tillkomma dotterbolagen, dvs. den del av bidraget som gick utöver skatteutjämningen. Med anledning av detta ville man veta om detta kunde ske genom återföring av 72 procent av lämnat bidrag, i form av aktieägartillskott till dotterbolagen. Vidare ställde man även frågan om rätt till avdrag för koncernbidrag förelåg för hela beloppet trots att endast 28 procent, dvs. mellanskillnaden av koncernbidrag och efterföljande aktieägartillskott, överfördes till mottagaren.

SRN verkade ha missuppfattat den andra frågan som att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget fortfarande skulle ske och svarade att båda

förfarandena var möjliga förutsatt att en överföring motsvarande koncernbidraget skedde. Eftersom den andra frågan avsåg om avdrag kunde medges med högre belopp än lämnat koncernbidrag konstaterade HFD att SRN:s förhandsbesked i denna fråga borde besvarats nekande. HFD förklarade, med ändring av svaret på frågan, att avdrag inte kunde medges med högre belopp än det lämnade koncernbidraget, dvs. överförda värden.

För det fall att belopp motsvarande koncernbidraget överfördes och att kapitaldelen av bidraget återfördes till dotterbolaget genom aktieägartillskott, gjordes samma bedömning som i RÅ 1999 ref. 74. Avdragsrätt för koncernbidraget påverkades således inte av ett efterföljande aktieägartillskott.

3.2.2.3 RÅ 2004 not. 122

RÅ 2004 not. 122 gällde också koncernbidrag med efterföljande aktieägartillskott. I målet skulle koncernbidrag slussas från dotterdotterbolaget Z AB till dotterbolaget X AB och därefter till moderbolaget Y AB. Y AB, X AB och Z AB skulle ingå avtal där Y AB åtog sig att återföra belopp motsvarande mottaget koncernbidrag genom aktieägartillskott till X AB, som i sin tur åtog sig att göra detsamma till Z AB. Sökandebolagen (X AB m.fl.) ville veta om avdragsrätt förelåg för de nämnda koncernbidragen. SRN svarade, med hänvisning till RÅ 1999 ref. 74, att koncernbidrag kunde lämnas med avdragsrätt i de omfrågade fallen. Den omständighet att avtal ingåtts om återbetalning genom aktieägartillskott redan innan koncernbidragen lämnades innebar inte att en värdeöverföring inte hade skett. Skatteverket överklagade förhandsbeskedet med motiveringen att mottagaren redan genom avtal åtagit sig att återbetala mottagna belopp, och därför hade ingen värdeöverföring skett.¹⁶³ HFD fastställde dock utan vidare SRN:s förhandsbesked.

3.2.3 Värdeöverföringens syfte

Det som framgår av dessa rättsfall, och som numera framgår uttryckligen av lagtexten, är att avdrag för koncernbidrag ej kan medges med högre belopp

¹⁶³ Jfr. Nerep (2013) s. 27 f. angående en värdeöverföring i aktiebolagsrättslig mening, som enligt honom inte föreligger i den angivna situationen. Se vidare avsnitt 4.3.3.

än vad som överförs mellan bolagen. Någon motivering till kravet på värdeöverföring går dock knappast att finna i vare sig SRN eller HFD:s domskäl.

Det framgår att syftet bakom Koncernbidragskommitténs förslag om att överföringen ska ske kontant eller genom fordran är att det är lätt att identifiera ett bestämt belopp som motsvarar koncernbidraget.¹⁶⁴ Emellertid utgör detta endast en motivering till formen för överföring och inte varför en överföring ansågs vara nödvändig överhuvudtaget. Någon uttrycklig motivering till detta går till synes inte att identifiera i vare sig slutbetänkandet eller propositionen som föranledde reglerna. Möjligen ansåg sig Koncernbidragskommittén vara begränsad till att utforma regler av vinstöverföringskaraktär med anledning av utredningsdirektiven, som föreskrev en utredning av teknisk karaktär.¹⁶⁵ Så har man åtminstone uttryckt sig i förhållande till att föreslå regler som innebär större avsteg från principen om det enskilda skattesubjektet.¹⁶⁶ En annan rimlig förklaring, som dock inte uttryckligen framgår av slutbetänkandet, är att kommittén, med anledning av de utfärdade direktivens kategorisering av koncernbidrag som en form av vinstöverföring, inte övervägde att koncernbidrag kunde ske utan en faktisk värdeöverföring.¹⁶⁷

Det är svårt att finna någon som helst uttrycklig motivering till kravet på värdeöverföring i förarbeten, praxis eller litteratur. Det enda exemplet synes vara en fotnot i Företagsskattekommitténs förslag om utjämning av finansnetton inom koncerner.¹⁶⁸ Kommittén menade att ett sådant system skulle likna reglerna om koncernbidrag, dock utan att en värdeöverföring skedde. Ett bolag skulle endast kunna göra avdrag motsvarande det egna positiva finansnettot, så att det inte skulle kunna bli negativt.¹⁶⁹ Annars skulle

¹⁶⁴ SOU 1964:29 s. 100.

¹⁶⁵ Ibid. s. 24 f.

¹⁶⁶ Ibid. s. 79 f.

¹⁶⁷ Ibid. s. 24 f.

¹⁶⁸ SOU 2014:40 s. 185 ff.

¹⁶⁹ Jfr. med reglerna om koncernavdrag som innehåller en sådan begränsningsregel i 35 a kap. 7 § IL.

detta kunna utnyttjas till att skapa ett negativt finansnetto i ett bolag som sedan försätts i konkurs, samtidigt som de andra koncernbolagen kan tillgodogöra sig detta negativa finansnetto. I en fotnot förklarar kommittén att samma förfarande skulle kunna utnyttjas för koncernbidrag om det inte vore för kravet på värdeöverföring.¹⁷⁰

Masui menar att koncernbidrag (group contributions) inte fungerar om inte en värdeöverföring sker och att det är främst detta som skiljer koncernbidrag från koncernavdrag (group relief). Utöver Sverige nämns det att det i Norge och Finland, som också tillämpar koncernbidrag, förutsätts att en värdeöverföring sker för att avdrag ska medges.¹⁷¹

¹⁷⁰ SOU 2014:40 s. 187, fn. 2.

¹⁷¹ Masui (2004) s. 43 f.

4 Koncernbidrag och ABL

4.1 Inledning

Koncernbidrag är ett rent skatterettsligt koncept som saknar anknytning i civilrätten. Detta medför däremot inte att koncernbidragsförfarandet saknar motsvarighet i t.ex. aktiebolagsrätten. När koncernbidrag lämnas mellan aktiebolag sker en överföring som måste klassificeras enligt ABL:s regler. Detta avsnitt behandlar de aktiebolagsrättsliga aspekterna av koncernbidraget i form av klassificeringen och tillhörande problem på grund av reglernas utformning.

4.2 Skattereglernas anpassning till ABL

Koncernbidrag utformades utifrån aktiebolagens systematik och flera av de villkor som sattes är hämtade från aktiebolagslagen. I skatterätten fanns inget utvecklat koncernbegrepp, varför Koncernbidragskommittén vände sina ögon mot 1944 års aktiebolagslag.¹⁷² För aktiebolagsrätten hade ett koncernbegrepp lagfäst, där moderbolaget skulle ha bestämmande inflytande i dotterbolaget på grund av ägande av en majoritet av röstandelarna eller bestämmande inflytande annars förelåg.¹⁷³ Kommittén ansåg dock att denna koncerndefinition inte var tillräcklig för att bolagen i skatterettsligt hänseende skulle betraktas som ett och samma skattesubjekt. Istället valde man att sätta ägarkravet till mer än 90 procent av andelarna i dotterbolaget, hämtat från 174 § 1944 års aktiebolagslag.¹⁷⁴ Detta ägarkrav gäller än idag för helägda dotterbolag i 35 kap. 2 § IL. Vidare förutsätter dock inte avdrag för koncernbidrag att förfarandet är tillåtet enligt aktiebolagsrätten, även om detta i verkligheten måste vara fallet. Sambandet mellan de två rättsområdena för koncernbidrag är relativt begränsat, den klara överlappningen till trots.¹⁷⁵

¹⁷² SOU 1964:29 s. 26 ff.

¹⁷³ 221 § 1944 års aktiebolagslag.

¹⁷⁴ SOU 1964:29 s. 79 f.

¹⁷⁵ Wiman (1999) s. 368 f.

I kontrast kan nämnas motsvarande norska regler om koncernbidrag, som har betydligt starkare koppling till bolagsrätten.¹⁷⁶ Till skillnad från ABL så innehåller motsvarande norska lagar om aksjeselskap och allmennaksjeselskap bestämmelser om koncernbidrag.¹⁷⁷ Rätt till avdrag för koncernbidrag i norsk skatterätt förutsätter att koncernbidraget är tillåtet enligt aktiebolagsrättsliga regler om utdelning.¹⁷⁸ Denna mer uttryckliga syn på koncernbidrag som utdelning i norsk rätt orsakar dock samma om inte än mer begränsande problem som den svenska aktiebolagsrättsliga klassificeringen av koncernbidrag.¹⁷⁹

4.3 Bolagsrättslig klassificering

4.3.1 Inledning

Koncernbidrag brukar kallas för en bokslutsdisposition, alltså en redovisningsåtgärd som inte har något direkt samband med affärshändelserna under året, men som krävs för att ett visst skatteresultat ska kunna redovisas.¹⁸⁰ Detta är något missvisande då koncernbidrag inte endast är en redovisningsåtgärd utan även omfattar en värdeöverföring som dessutom sker inom ramen för beskattningsåret. Detta innebär dessutom att koncernbidrag, om det sker från ett aktiebolag, utgör en aktiebolagsrättslig affärshändelse, utan att det finns någon definition av koncernbidrag utanför skatterätten.¹⁸¹

4.3.2 Koncernbidrag som aktieägartillskott

Klassificeringen av bidraget skiljer sig åt beroende på i vilken riktning det lämnas. För bidrag som lämnas neråt, från moderbolag till dotterbolag, anses

¹⁷⁶ Wiman (1999) s. 368 f.

¹⁷⁷ 8 § 5 p. lov om aksjeselskaper (LOV-1997-06-13-44) och 8 § 5 p. lov om allmennaksjeselskaper (LOV-1997-06-13-45).

¹⁷⁸ Zimmer (2019) s. 450 f.; 10 § 2 p. lov om skatt av formue og inntekt (LOV-1999-03-26-14).

¹⁷⁹ Wiman (1999) s. 369.

¹⁸⁰ Skatteverket: 'Rättslig vägledning, Bokslutsdispositioner'.

¹⁸¹ Nerep (2013) s. 22.

koncernbidrag utgöra aktieägartillskott.¹⁸² Ett aktieägartillskott utgör i princip inte en värdeöverföring enligt ABL, eftersom det inte leder till en faktisk förmögensminskning för moderbolaget som lämnar bidrag, vars andelar i det mottagande dotterbolaget ökar i värde motsvarande tillskottet.¹⁸³ I fall att moderbolaget inte äger samtliga aktier i dotterbolaget, men mer än de 90 procent som krävs för koncernbidrag, eller att dotterbolaget saknar betalningsförmåga får sådant koncernbidrag dock anses som en värdeöverföring.¹⁸⁴ I sitt slutbetänkande om öppna koncernbidrag diskuterade Koncernbidragskommittén koncernbidrag i förhållande till aktieägartillskott. Kommittén menade att koncernbidrag var något annat än aktieägartillskott, som var en kapitalinsats och således inte avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren. Även om så inte uttryckligen framgår verkar kommittén ha menat aktieägartillskott i skatterättslig mening. Dock hänvisade man till regler om aktieägartillskott i 1944 års aktiebolagslag som något annat än koncernbidrag, och detsamma gällde för avgränsningen till utdelning.¹⁸⁵

4.3.3 Koncernbidrag som förtäckt värdeöverföring

Bidrag uppåt i kedjan, från helägt dotterbolag till moderbolag, betraktas numera som en förtäckt värdeöverföring enligt 17 kap. 1 § 1 st. 4 p. ABL.¹⁸⁶ Dessa typer av värdeöverföringar har tidigare refererats till som förtäckt vinstutdelning, eftersom de närmast har karaktär av att vara utdelning, dock utan att följa de lagstadgade formerna för vinstutdelning i 18 kap. ABL.¹⁸⁷

Koncernbidrag som utgör en värdeöverföring enligt 17 kap. 1 § 1 st. ABL måste alltid vara lagligt enligt beloppsspärren i 17 kap. 3 § ABL. Detta gäller oavsett hur värdeöverföringen klassificeras. Således kan inte koncernbidrag

¹⁸² Nerep (2013) s. 22 f.; Andersson (2020) s. 162.

¹⁸³ Nerep (2013) s. 22 f.

¹⁸⁴ Nerep (2013) s. 27 f.; Andersson (2020) s. 162.

¹⁸⁵ SOU 1964:29 s. 83 f.

¹⁸⁶ Se t.ex. NJA 2015 s. 359; Nerep (2017) s. 17.

¹⁸⁷ Se bl.a. prop. 2004/05:85 s. 747; Andersson (2020) s. 74 och s. 109; Nerep (2003) s. 392.

lämnas med ett belopp som är högre än det fria egna kapitalet, vilket innebär en begränsning av möjligheten till att lämna koncernbidrag.¹⁸⁸ Samtidigt utgör denna bestämmelse en central del i kapitalskyddet i aktiebolag, vars borgenärsskyddsintresse är anledningen till att bestämmelsen inte kan åsidosättas ens med samtliga aktieägares samtycke.¹⁸⁹

Detta sker dock faktiskt väldigt ofta när koncernbidrag lämnas uppåt i kedjan. Man talar ibland om en koncernbidragspraxis som utvecklats i det bolagsrättsliga förfarandet. Hur stort ett koncernbidrag bör vara för att jämna ut resultatet mellan bolag vet man egentligen först i samband med att det preliminära årsbokslutet upprättas. Detta sker dock oftast efter utgången av räkenskapsåret. Med anledning av att ett koncernbidrag enligt reglerna i 35 kap. IL behöver lämnas under pågående räkenskapsår redovisas koncernbidraget vanligen som en affärshändelse och bokslutsdisposition under räkenskapsårets sista dag. Själva överföringen kan dock inte ske förrän årsbokslutet har godkänts av bolagsstämman, vilket innebär att den överföring som redovisas på räkenskapsårets sista dag egentligen inte sker under detta räkenskapsår.¹⁹⁰ Det utgör således en fiktion. Dock är det en fiktion som har accepterats aktiebolags- och redovisningsrättsligt. Ett sådant koncernbidrag utgör vad som brukar kallas en förskottsutdelning, dvs. en utdelning av förväntad vinst. En förskottsutdelning är alltid olaglig eftersom den per definition står i strid med 17 kap. 3 § ABL. Olagligheten kan emellertid göras ogjord ifall värdeöverföringen efter årsbokslutet motsvaras av faktiska utdelningsbara medel.¹⁹¹ Högsta domstolen (HD) fastslog detta i NJA 1995 s. 742.¹⁹² HD gick även så långt som att konstatera att koncernbidrag som sker genom denna koncernbidragspraxis utgör lagliga förskottsutdelningar med hänsyn till de särskilda (skattemässiga) omständigheter som motiverar detta, eftersom de ändå blir föremål för bolagsstämmans beslut.¹⁹³

¹⁸⁸ Bergkvist (2011) s. 783.

¹⁸⁹ Andersson (2020) s. 160 f.

¹⁹⁰ Nerep (2013) s. 23; Andersson (2020) s. 160 f.

¹⁹¹ Nerep (2013) s. 18.

¹⁹² HD:s resonemang gällande koncernbidrag utgjorde dock ett obiter dictum, vilket gör att prejudikatvärdet kan ifrågasättas, *ibid.* s. 22 ff.

¹⁹³ *Ibid.* s. 24.

Det var denna form av koncernbidragspraxis som Lagrådet kritiserade i samband med införandet av IL. Lagrådets kritik var dock inte riktad mot den aktiebolagsrättsliga fiktionen av en värdeöverföring, utan redovisningen av denna. Med hänvisning till RÅ 1998 ref. 6 menade Lagrådet att förfarandet stod i strid med dåvarande grundläggande redovisningsprinciper.¹⁹⁴ Numera är det dock i enlighet med god redovisningssed att bokföra ett s.k. anticeperat koncernbidrag som fordran respektive skuld på balansdagen på detta sätt.¹⁹⁵

Strider en värdeöverföring mot bestämmelserna i 17 kap. ABL, och för formenliga värdeöverföringar även mot någon bestämmelse i 18 eller 20 kap. ABL, så föreligger återbäringsskyldighet villkorat av ond tro. För formenliga värdeöverföringar ska mottagaren återbära en olaglig värdeöverföring om han eller hon insåg att den stod i strid med lagen. Förtäckta värdeöverföringar ska återbäras om mottagaren insåg att transaktionen utgjorde en värdeöverföring, ett betydligt svagare godtrosskydd än för formenliga värdeöverföringar.¹⁹⁶ För koncernbidrag borde det vara ytterst sällan en mottagare ej är medveten om att bidraget utgör en värdeöverföring. Trots att det inte uttryckligen framgår av bestämmelsen ska återbäringsskyldighet innebära ogiltighet av rättshandlingen.¹⁹⁷ Således kan det vara avgörande att en värdeöverföring, exempelvis koncernbidrag från helägt dotterbolag till moderbolag, ska klassas som formenlig (utdelning) eller förtäckt.

I vissa fall kan det finnas anledning att överhuvudtaget inte betrakta ett koncernbidrag som sker från dotterbolag till moderbolag som en värdeöverföring. Ett sådant koncernbidrag ska normalt betraktas som en förtäckt värdeöverföring. Så är visserligen inte fallet om koncernbidraget är villkorat av ett efterföljande aktieägartillskott. Enligt Nerep finns ingen anledning att betrakta ett sådant koncernbidrag som en värdeöverföring eftersom dotterbolaget har en fordran på beloppet som kommer realiseras av

¹⁹⁴ Prop. 1999/2000:2 s. 440 (del III).

¹⁹⁵ Knutsson, Norberg och Thorell (2012) s. 267.

¹⁹⁶ Nerep (2017) s. 16.

¹⁹⁷ Se bl.a. Nerep, Samuelsson och Adestam (2019b) s. 96 ff. (kommentaren till 17 kap 6 § ABL); Prop. 2004/05:85 s. 747; NJA 2015 s. 359 p. 12; Jfr. Andersson (2020) s. 195 ff. för en annan tolkning.

ett efterföljande aktieägartillskott. Det krävs att detta är villkorat på förhand för att en värdeöverföring inte ska föreligga. Om moderbolaget saknar betalningsförmåga finns anledning att ändå betrakta koncernbidraget som en värdeöverföring.

Sker förfarandet i motsatt ordning, alltså genom ett aktieägartillskott som sen följs av ett koncernbidrag till moderbolaget, så är fallet annorlunda. Visserligen kan ett aktieägartillskott villkoras på detta vis, men att den villkorade utbetalningen som ska ske med utdelningsbara medel under förutsättningarna måste betecknas som en värdeöverföring. Således är ett koncernbidrag till moderbolag som efterföljer ett aktieägartillskott alltid en värdeöverföring, även om sådant aktieägartillskott lämnats med villkor om återbetalning.¹⁹⁸

4.3.4 Koncernbidrag som utdelning?

Enligt Nerep råder det inget tvivel om att koncernbidrag enligt gällande rätt utgör en förtäckt värdeöverföring, efter HD:s ställningstagande i NJA 2015 s. 359.¹⁹⁹ Målet gällde ett koncernbidrag från helägt dotterbolag till moderbolag, efter vilket dotterbolaget hade gått i konkurs. Konkursboet hade väckt talan mot bolagets tidigare styrelseledamöter och verkställande direktör med anledning att styrelsen inte upprättat ett yttrande om utdelning enligt 18 kap. 4 § ABL. HD konstaterade att det faktum att värdeöverföringen gjordes uteslutande till aktieägarna, redovisades öppet och var av betydelse för dotterbolagets vinst, *inte* innebar att förfarandet utgjorde en vinstutdelning enligt 17 kap. 1 § 1 st. 1 p. ABL.²⁰⁰ Med vinstutdelning avses sådan värdeöverföring som följer formföreskrifterna i 18 kap. ABL, vilket den i målet åsyftade värdeöverföringen inte gjorde. Detta ledde HD till tolkningen att 18 kap. inte är tillämpligt på förtäckta värdeöverföringar som sker enligt 17 kap. 1 § 1 st. 4 p. ABL.

¹⁹⁸ Nerep (2013) s. 27 f.

¹⁹⁹ Nerep (2020) s. 104.

²⁰⁰ NJA 2015 s. 359 p. 17, HD:s domskäl.

Jan Andersson, professor i civilrätt vid Stockholms universitet, håller visserligen (motvilligt) med om att detta är gällande rätt, dock kritiserar han flera aspekter av HD:s bedömning och framför att det ligger betydligt närmre till hands att betrakta koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag som öppen vinstutdelning enligt 17 kap. 1 § 1 st. 1 p. ABL.²⁰¹ Detta eftersom sådana värdeöverföringar i det närmaste följer förfarandereglerna i 18 kap. ABL, genom att de är föremål för bolagsstämman beslut, redovisas öppet och görs uteslutande till det aktieägande moderbolaget samt innefattar en disposition av dotterbolagets vinst.²⁰²

En särskilt viktig verkan av HD:s bedömning, som Andersson kritiserar, är att 18 kap. 4 § ABL inte blir tillämplig på dessa värdeöverföringar. Denna bestämmelse gäller styrelsens skyldighet att upprätta ett yttrande om huruvida föreslagen vinstutdelning är försvarlig med hänsyn till försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § 2–3 st. ABL.²⁰³ Denna bestämmelse har alltså både ett minoritets-skydds- och borgenärsskyddssyfte och borde därför enligt Andersson inte kunna åsidosättas ens med samtliga aktieägares samtycke.²⁰⁴ Så föreligger vara fallet vid en sedvanlig vinstutdelning,²⁰⁵ för vilken ogiltighet med återbäringsskyldighet för mottagare i ond tro enligt 17 kap. 6 § ABL följer för sådant åsidosättande. Andersson påpekar dock att brott mot borgenärsskyddsregler inte automatiskt borde leda till ogiltighet. Eftersom bestämmelsen i 18 kap. 4 § ABL har i syfte att säkerställa att 17 kap. 3 § följs borde ett brott mot den första bestämmelsen endast innebära en omvänd bevisbörda för att utdelning inte inkräktat på bundet eget kapital.²⁰⁶

Nerep menar att det står klart att 18 kap. 4 § ABL inte gäller vid förtäckta värdeöverföringar och att något yttrande således inte behöver utformas.²⁰⁷ Såväl Nerep som Andersson påpekar dock det märkliga i att en ensam

²⁰¹ Andersson (2020) s. 161 f.

²⁰² Ibid. s. 161 f.

²⁰³ Ibid. s. 198.

²⁰⁴ Ibid. s. 196 f.

²⁰⁵ Här påpekar båda professorerna att detta inte uttryckligen framgår av HD:s domskäl, dock har de öppnat för en sådan tolkning, se Nerep (2017) s. 17; Andersson (2020) s. 198.

²⁰⁶ Andersson (2020) s. 195 ff.

²⁰⁷ Nerep (2017) s. 18.

aktieägare i ett mindre bolag som genomför en sedvanlig vinstutdelning till ett mindre belopp sannolikt behöver följa bestämmelserna i 18 kap. ABL medan koncerner som ger koncernbidrag på mångmiljardbelopp inte behöver ta någon hänsyn till samma regler.²⁰⁸

Andersson är till och med så pass kritisk till HD:s avgörande att han ifrågasätter domens prejudikatvärde och indikerar sig beredd att helt sonika strunta i det.²⁰⁹ Enligt honom grundar sig hela HD:s resonemang i felaktiga antaganden om koncernbidrag som ett civilrättsligt begrepp, trots att detta endast existerar i skatterätten. Andersson konstaterar att även om man går med på HD:s premiss att koncernbidrag ska bedömas som annan affärs-händelse enligt 17 kap. 1 § 1 st. 4 p. ABL så har HD ändå därefter missat ytterligare två grundläggande rättsfrågor rörande borgenärsskyddets syfte och konsekvenserna av att bryta mot en borgenärsskyddsregel.²¹⁰

²⁰⁸ Andersson (2020) s. 198; Nerep (2020) s. 105.

²⁰⁹ Andersson (2020) s. 199.

²¹⁰ Ibid. s. 196 ff.

5 Koncernintern resultatutjämnning

5.1 Inledning

Vid IFA-kongressen 2004 var koncernintern resultatutjämnning ett av ämnena som behandlades. I generalrapporten till kongressen presenterades tre olika modeller som användes för resultatutjämnning: koncernbidrag (group contributions), koncernavdrag (group relief) och konsolidering.²¹¹ Sverige, Norge och Finland var de länderna som tillämpade koncernbidrag. Sedan kongressen har även Belgien infört ett system som motsvarar koncernbidrag.²¹² Detta är endast en av många förändringar som har skett de senaste 16 åren, varför mycket av det som finns angivet i rapporterna inte längre stämmer.²¹³ Dock innehåller de alltså relevant information om bakgrund, syfte och funktioner för samtliga tre övergripande modeller.

Detta avsnitt kommer kort behandla ett exempel på koncernavdrag i Storbritannien och i något längre omfattning gå igenom de danska reglerna om nationell sambeskattnings. Det som behandlas är modellernas huvuddrag, och i synnerhet några drag som i generalrapporten betraktades som nyckelaspekter, bl.a. krav på ägarandel, värdeöverföringar och valmöjlighet att omfattas.²¹⁴

Innan dessa modeller behandlas kan det tilläggas att en fjärde modell ibland diskuteras som ett alternativ till de ovan, nämligen avsaknaden av ett system.²¹⁵ I en sammanställning av branschrapporterna till IFA-kongressen

²¹¹ Masui (2004) s. 29 ff.

²¹² Offermans: 'Belgium – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 2.1.

²¹³ Bl.a. i den danska rapporten redogörs för regler som gällde före lagändringen 2005. EU-domstolen hade dessutom inte än lämnat sin dom i målet Marks & Spencer, vilket innebär att flera medlemsstaters nuvarande regler om gränsöverskridande resultatutjämnning inte fanns vid tillfället.

²¹⁴ Masui (2004) s. 37 ff.

²¹⁵ Wiman (1999) s. 364.

saknade 10 av 30 länder ett system för koncernintern resultatutjämnning.²¹⁶ Detta torde dock inte vara ett realistiskt alternativ till koncernbidrag i svensk rätt, eftersom avsaknaden av ett system tyder på en annan syn på neutralitet än den som föranledde regler om öppna koncernbidrag.

5.2 Koncernavdrag

5.2.1 Allmänt

Ett alternativ till överskottsöverföring, som koncernbidrag utgör, är istället att underskottsöverföringar mellan koncernbolag tillåts. Ett bolag som har lidit en förlust kan således istället för att dra av denna mot en egen vinst ett kommande beskattningsår, avsäga sig rätten till förlusten till förmån för ett annat koncernbolag.²¹⁷ Detta kallas koncernavdrag och finns huvudsakligen i Storbritannien och vissa andra common law-jurisdiktioner.²¹⁸ Med anledning av utvecklingen som följde EUD:s avgörande i målet *Marks & Spencer* har liknande koncernavdrag även kommit att bli ett inslag i svensk rätt, dock i gränsöverskridande situationer.²¹⁹

5.2.2 Storbritannien

5.2.2.1 Allmänt om engelsk rätt

Beskattningen av bolag i Storbritannien sker genom samma 'klassiska system' som för bolagsbeskattningen i Sverige. Detta innebär att varje bolag anses som ett enskilt skattesubjekt och att bolagsvinster dubbelbeskattas, först i bolaget och sedan på utdelning till de fysiska ägarna.²²⁰ Likt i Sverige har dock ett system för att jämna ut resultatet mellan koncernbolag införts, för att en samlad ekonomisk enhet inte ska missgynnas vid beskattningen.²²¹

²¹⁶ Masui (2004) s. 31 ff.

²¹⁷ Ibid. s. 30.

²¹⁸ Masui konstaterar dock att flera jurisdiktioner med common law istället valt konsolidering, ibid. s. 30.

²¹⁹ Se avsnitt 2.2.3.

²²⁰ Schellekens: 'United Kingdom – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 1.1.

²²¹ HMRC: Company Taxation Manual, Group relief.

5.2.2.2 Group relief

Möjlighet att utjämna mellan olika skattesubjekt har emellertid givits genom 'group relief', s.k. koncernavdrag, som innebär att ett bolag som har gått med underskott kan ge upp rätten att dra av underskottet till förmån för ett annat koncernbolag. Genom detta förfarande omvandlas möjligheten att utnyttja ett underskott över tid till mellan olika skattesubjekt.²²²

Reglerna om koncernavdrag finns i Corporation Tax Act 2010 (CTA), part 5. Koncernavdrag skiljer sig från koncernbidrag i det avseendet att det endast är förluster som omfattas, och i Storbritannien gäller endast att vissa former av förluster får dras av mot vinster.²²³ Vinstdispositioner är således inte en del av systemet.²²⁴ Eftersom utjämning mellan skattesubjekten inte förutsätter en utjämning av det skattemässiga resultatet, som koncernbidrag gör, så behövs inte en värdeöverföring för att uppnå syftet med systemet.²²⁵ Wiman påpekar dock att ett underskott också bär ett värde, i form av den skatt som ett bolag kan undvika genom att dra av ett underskott mot kommande beskattningsårs eventuella vinst.²²⁶ Med anledning av detta kan det bolag som överlåter underskottet få ersättning för det. Bolagen ska avtala om detta för att betalning som ett bolag mottar för ersättning av uppgivet underskott ska vara befriad från beskattning.²²⁷ Beloppet för ersättningen borde motsvara det skattemässiga värdet av underskottet som Wiman talar om.

Koncernavdrag är en fördel för båda bolagen, förutsatt att det givande bolaget kompenseras för det potentiella skattemässiga värdet av underskottet. Det kan nämnas två särskilda skäl till att det är en fördel för givaren i jämförelse med att kunna använda underskottet mot ett senare års resultat. Det första är att förlusten kan användas vid en tidpunkt som ligger närmre i tiden och det andra är att förlustens värde endast kan realiseras när det finns en vinst att dra av

²²² Romby (2015) s. 86 f.

²²³ Schellekens: 'United Kingdom – Corporation Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 2.1.2.

²²⁴ Romby (2015) s. 85.

²²⁵ Masui (2004) s. 30

²²⁶ Wiman (2008) s. 986.

²²⁷ CTA section 183.

det mot.²²⁸ Det är däremot inte obligatoriskt för bolag att lämna koncernavdrag, det kan välja att spara underskottet för att utnyttja det mot en egen vinst ett senare år.²²⁹

För den brittiska bolagsbeskattningen finns, precis som i IL, ingen koncerndefinition som gäller för samtliga skatteregler. En koncern i skatterättslig mening behöver inte föreligga på grund av omständigheten att en grupp av bolag utgör en bolagsrättslig koncern.²³⁰ Skattereglerna ställer upp olika krav beroende på vilket syfte de har, med ledning av tre former för dotterbolag. En skatteregel ställer generellt sett upp ett krav på antingen 51, 75 eller 90 procents ägande för att anses som dotterbolag.²³¹ För reglerna om koncernavdrag är detta krav satt till 75 procent. En koncern för tillämpning av koncernavdragsreglerna utgörs av moderbolag och de dotterbolag som ägs direkt eller indirekt av detta moderbolag till minst 75 procent.²³² Avdrag kan även lämnas till och från ett utländskt bolags fasta driftställe om det är beläget i Storbritannien och dess förluster inte kan utnyttjas i det utländska bolagets hemland.²³³

Koncernavdrag kan lämnas från moderbolag till dotterbolag och i motsatt riktning, samt mellan två dotterbolag. Avdrag kan endast göras med belopp som motsvarar det minsta av det givande bolagets förlust och det mottagande bolagets vinst. Således kan inte avdraget medföra att det mottagande bolaget går med förlust, något som skiljer sig från de svenska koncernbidragsreglerna. Ett avdrag kan utnyttjas av ett annat koncernbolag som gått med vinst i den mån förlusten och vinsten hänförs till den överlappande perioden.²³⁴

²²⁸ Romby (2015) s. 86 f.

²²⁹ Ibid. s. 86.

²³⁰ Rupal (2004) s. 687 f.

²³¹ CTA section 1154.

²³² CTA sections 151 & 152; Reglerna är dock annorlunda för konsortier, för vilket kravet är 90 procent och direktägande, se section 153 tillsammans med section 1154. Regler som gäller för konsortier faller dock utanför detta arbetes avgränsning.

²³³ Schellekens: 'United Kingdom – Corporation Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 2.1.2.

²³⁴ Med den överlappande perioden avses den tid som bolagens räkenskapsår överlappar, se CTA sections 137–141.

Underskott i ett bolag som har sparats genom s.k. carry forward kan sedan en lagändring 2017 i viss mån överlätas till andra koncernbolag.²³⁵ Sådant underskott kan dock endast dras av till 50 procent mot ett bolags vinst för ett beskattningsår, dock obegränsat upp till 5 miljoner pund.²³⁶ De underskott som kan utnyttjas är de som uppstått under ett räkenskapsår som påbörjats efter den 31 mars 2017. Det finns dock många regler som inskränker möjligheten att göra koncernavdrag för ett underskott carry forward. Bl.a. kan koncernbolag endast utnyttja ett sådant underskott i den mån det inte kan dras av mot det egna bolagets vinst.²³⁷ Ett ytterligare krav är att koncernförhållandet har bestått under den överlappande perioden då underskottet uppstod.²³⁸

5.3 Konsolidering

5.3.1 Allmänt

Utöver koncernbidrag och koncernavdrag finns det ytterligare en modell, eller ett kluster av olika modeller samlade under ett begrepp, som faktiskt är betydligt vanligare, nämligen konsolidering.²³⁹ Denna term brukar användas för modeller som beräknar koncernbolagens inkomster tillsammans och således utgör en form av gemensam beskattning.²⁴⁰ Denna typ av system går att hitta i världens alla hörn, dock kan modellerna skilja sig i flera aspekter från varandra. Bland konsolideringsmodellerna går det att dela in dessa i underkategorier som i olika grad visar koncerntankens genomslag. Den första underkategorin kallas sammanslagning och kännetecknas av att resultatet först beräknas i varje enskilt koncernbolag som omfattas av konsolideringen och sedan slås samman och beskattas som en enhet. Den andra kategorin är fullständig konsolidering, vilken innebär att andra koncernbolag ses som en

²³⁵ Finance (no 2) Act 2017 c. 32.

²³⁶ Schellekens: 'United Kingdom – Corporation Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 1.5.1.

²³⁷ HM Treasury: Finance Bill Explanatory Notes s. 82.

²³⁸ CTA section 188CB.

²³⁹ Masui (2004) s. 30.

²⁴⁰ Romby (2015) s. 90; Wiman (1999) s. 366.

del av moderbolaget och att inkomster, vinster och förluster hänförs till detta moderbolag för beskattning.²⁴¹ Utöver genomslaget av koncerntanken finns ett antal andra avvägningar som behövs göras i valet av konsolideringsmodell. Bland dessa kan nämnas t.ex. huruvida det ska vara obligatoriskt eller frivilligt för bolag som uppfyller kriterierna, hos vilket bolag beskattning ska ske och vilka villkor som ska sättas för att omfattas av reglerna.²⁴²

Ur ett neutralitetsperspektiv kan obligatorisk konsolidering för koncernbolag motiveras med att förhållandena för koncernbolag i så hög grad som möjligt ska efterliknas de som föreligger för ett självständigt bolag.²⁴³ Å ena sidan skulle detta säkerligen ge den mest verkliga bilden av hela koncernens resultat och även förhindra att bolag som uppfyller villkoren utelämnas från konsolideringen i syfte att uppnå ett bättre skattemässigt resultat.²⁴⁴ Å andra sidan är det ett särskilt strikt krav som även innebär en avsevärd administrativ börda för koncerner till skillnad från koncernbidrag vilket i jämförelse är ett relativt enkelt förfarande.²⁴⁵

Konsolideringsmodellerna har gemensamt att en värdeöverföring mellan koncernbolagen inte behövs för att en utjämning av skatten ska ske. Alltså borde man undvika den problematik som uppstår i förhållande till klassificering i bolagsrätten i detta avseende. Hur modellen förhåller sig till minoritetsaktieägare och deras rättigheter är dock, precis som de svenska reglerna om koncernbidrag, snarare avhängt graden av ägande som ställs som villkor för att omfattas av reglerna.²⁴⁶

²⁴¹ Romby (2015) s. 92.

²⁴² Wiman (1999) s. 367 ff.

²⁴³ Ibid. s. 371.

²⁴⁴ Gam, Helbo Hansen och Kriegbaum (2007) s. 131.

²⁴⁵ Wiman (1999) s. 371.

²⁴⁶ Ibid. s. 369 ff.

5.3.2 Danmark

5.3.2.1 Inledning

Beskattningen av bolag i Danmark regleras huvudsakligen i selskabsskatteloven²⁴⁷ (SEL) och utgår, precis som i Sverige, från att varje bolag utgör ett enskilt skattesubjekt.²⁴⁸ I Danmark tillämpas dock inte koncernbidrag,²⁴⁹ där finns istället ett system för sambeskattning av koncerner. Sambeskattningen består av två olika delar, den obligatoriska nationella sambeskattningen och den frivilliga internationella sambeskattningen.²⁵⁰

5.3.2.2 Nationell sambeskattning

Nationell sambeskattning regleras i 31 § SEL och gäller för alla bolag i Danmark som tillhör samma koncern någon gång under året. Sambeskattningen omfattar även fasta driftställen belägna i Danmark som ingår i ett utländskt koncernbolags verksamhet. Fast egendom likställs med fast driftställe och omfattas således på samma grund.²⁵¹

Koncerndefinitionen i 31 C § SEL tar inte sikte på det formella ägandet, utan moderbolag ska ha bestämmande inflytande över dotterbolagets ekonomiska och operativa beslut. Som utgångspunkt sker detta genom att moderbolaget äger en majoritet av röstandelarna i dotterbolaget, antingen direkt eller indirekt.²⁵² Föreligger det däremot inget sådant formellt bestämmande inflytande kan det även föreligga på annan grund om det innebär att moderbolaget faktiskt har sådant bestämmande inflytande, t.ex. genom avtal med andra investerare.²⁵³ Denna koncerndefinition har gällt för sambeskattningsreglerna sedan 2005, före detta ansågs som moderbolag sådant

²⁴⁷ LBK nr 1084 af 26/06/2020 Selskabsskatteloven.

²⁴⁸ Pedersen (2013) s. 408.

²⁴⁹ I dansk skatterätt förekommer emellertid regler om skattefria 'koncerntilskud', eller koncernbidrag. Sådana tillskott är normalt skattepliktiga för mottagaren och ej avdragsgilla för mottagaren men undantas från skatt för koncernbolag, *ibid.* s. 426 ff.

²⁵⁰ 31 § och 31 A § SEL.

²⁵¹ 31 § 1 st. SEL.

²⁵² 31 C 3 st. § SEL; Se även Pedersen (2013) s. 431.

²⁵³ 31 C 4 st. § SEL; jfr. 1 kap. 11 § ABL.

bolag som ägde 100 procent av andelarna i dotterbolaget. Anledningen till att detta villkor ändrades var så att koncerndefinitionen för sambeskattnings skulle överensstämma med bokföringslagstiftningens koncerndefinition för vilka koncerner som behöver upprätta en samlad koncernredovisning.²⁵⁴

Genom samma lagändring förändrades reglerna också så att de gick från att vara frivilliga till att omfatta alla danska bolag och utländska bolags fasta driftställen i Danmark. Syftet med detta var att motverka skatteplanering, då utredningen bakom lagändringen ansåg att det enda sättet att täppa till alla luckor för utnyttjande av lagstiftningen var att göra den sambeskattnings helt obligatorisk för bolag i Danmark.²⁵⁵

5.3.2.3 Internationell sambeskattnings

Sambeskattnings kan även utvidgas till att omfatta utländska koncernbolag. Detta är dock frivilligt och kallas internationell sambeskattnings, vilket regleras i 31 A § SEL. Om en koncern väljer detta måste alla utländska bolag med vilka det finns en koncernförbindelse inkluderas. Alltså kan koncernen inte välja att endast inkludera utländska koncernbolag som går med förlust, för att kunna avräkna dessa mot vinster i Danmark, samtidigt som vinstgenererande utländska bolag lämnas utanför.²⁵⁶

För att det inte ska vara möjligt att endast inkludera utländska underskotts-rörelser, genom att dessa struktureras som utländska fasta driftställen till danska bolag och ingår i nationell sambeskattnings, är sådana fasta driftställen ej skattskyldiga för inkomst i Danmark. Således kan ej heller underskott som dessa genererar dras av.²⁵⁷ Vill en dansk koncern inkludera dessa fasta driftställen måste denna välja internationell sambeskattnings, med konsekvensen att även alla andra utländska koncernbolag inkluderas. EUD slog fast i *Bevola*²⁵⁸ att detta inte var förenligt med EU-rätten enligt de principer som

²⁵⁴ Pedersen (2013) s. 431 f.

²⁵⁵ Gam, Helbo Hansen och Kriegbaum (2007) s. 131.

²⁵⁶ Pedersen (2013) s. 436.

²⁵⁷ Romby (2015) s. 96 f.

²⁵⁸ C-650/16 *Bevola* mot Skatteministeriet.

slagits fast i *Marks & Spencer*-domen. När en förlust i ett utländskt fast driftställe är slutlig, dvs. att den inte på något sätt kan utnyttjas i landet där driftstället är beläget i, är det inte proportionerligt att inte medge avdrag för sådan förlust trots att koncerner har möjlighet att välja internationell sambeskattning.²⁵⁹

En viktig aspekt att ta hänsyn till om man väljer internationell sambeskattning är att detta är bindande i tio år framåt. Bindningsperioden kan dock avbrytas inom dessa tio år men detta är förenat med strikta regler om återföring av avdrag. Om ett bolag träder ur den internationella sambeskattningen innan tioårsperioden gått ut ska alla avdrag som gjorts med anledning av det bolaget återföras.²⁶⁰ Perioden kan även avbrytas om det ultimata moderbolaget²⁶¹, dvs. det bolag i koncernen som inte är dotterbolag till något annat bolag, blir uppköpt av en annan koncern.²⁶²

Utöver dessa skillnader mellan nationell och internationell sambeskattning så sker själva förfarandet i huvudsak på samma sätt.²⁶³

5.3.2.4 Beskattningen

Sambeskattning sker genom att alla koncernbolag räknar ut ett eget resultat för året och att dessa sedan läggs samman till ett konsoliderat koncernresultat. Om det konsoliderade resultatet är positivt fördelas det på de danska bolag som gått med vinst under året och motsatsvis fördelas ett konsoliderat underskott på de bolag som gått med förlust under året.²⁶⁴ Även om ett dotterbolag ej är helägt, men moderbolaget har det bestämmande inflytandet i dotterbolaget enligt 31 C § SEL, ska hela dotterbolagets resultat räknas med i sambeskattningen.²⁶⁵ Sambeskattning sker för den del av året som det funnits en koncernförbindelse mellan bolag. Om koncernförbindelsen inte

²⁵⁹ C-650/16 Bevola mot Skatteministeriet p. 66.

²⁶⁰ Vinther & Werlauff (2005) s. 42 f.; SOU 2014:40 s. 388 f.

²⁶¹ 31 § 1 st. och 31 C § SEL.

²⁶² Vinther & Werlauff (2005) s. 43.

²⁶³ SOU 2014:40 s. 388.

²⁶⁴ Pedersen (2013) s. 433 f.

²⁶⁵ Ibid. s. 433.

bestått under hela året medräknas endast det resultat i sambeskattningen som hänför sig till perioden koncernförbindelsen bestått.²⁶⁶ Går ett bolag, som ingår i sambeskattningen, i konkurs så träder det ur sambeskattningen från och med det beskattningsår som bolaget försätts i konkurs.²⁶⁷

Ett tidigare underskott som hänför sig till ett koncernbolag får endast räknas mot en vinst i ett annat koncernbolag om det uppstod under tiden som sambeskattningen bestått mellan dessa bolag och den inte har avbrutits däremellan. Underskott som hänför sig till en period innan sambeskattningen kan endast räknas mot bolagets eget resultat. Denna begränsning har företagits så att det inte ska ske handel med underskottsbolag.²⁶⁸ Ett bolag som ingår i sambeskattning beräknar alltså först sitt eget resultat och sedan drar detta bolag av egna sparade underskott som uppstått innan sambeskattningen, till den del detta ryms inom årets vinst. Efter det drar bolaget av tidigare underskott som uppstått under sambeskattningsperioden mot vinsten. Om sådant underskott överstiger den resterande vinsten kan det dras av mot andra koncernbolags vinst.²⁶⁹ Tidigare års underskott kan sparas och dras av ett senare år. Underskott får dras av i sin helhet mot årets resultat upp till ett reglerat belopp, för 2020 uppgår detta till 8 572 500 DKK.²⁷⁰ För den del av årets resultat som överstiger detta belopp får underskott endast dras av till 60 procent.²⁷¹ Om ett bolags underskott utnyttjas av något av de andra koncernbolagen, och då avses både årets underskott och tidigare års underskott, ska det bolag vars underskott utnyttjats ersättas för det skattemässiga värdet av underskottet.²⁷²

²⁶⁶ Pedersen (2013) s. 433.

²⁶⁷ 31 C § 8 st. SEL.

²⁶⁸ Pedersen (2013) s. 434.

²⁶⁹ 31 § 2 st. SEL.

²⁷⁰ Ambagtsheer-Pakarinen: 'Denmark – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, kap. 1.5.1.

²⁷¹ 12 § 2 st. SEL.

²⁷² 31 § 8 st. SEL.

5.3.2.5 Administrationsbolag

För sambeskattningen ska ett av bolagen utses till administrationsbolag. Som utgångspunkt ska det överordnade moderbolaget utses till administrationsbolag. Om detta inte är danskt men det finns flera danska systerbolag ska ett av dessa utses till administrationsbolag.²⁷³

Administrationsbolaget ska bl.a. betala koncernens konsoliderade skatt. Varje enskilt bolag i sambeskattningen är skattskyldigt för den del av sambeskattningsresultatet det tilldelas, men det är administrationsbolaget som betalar skatten. Bolagen är förpliktigade att betala administrationsbolaget ett belopp motsvarande den skatt som de fördelats. När bolagen betalat sin del av skatten till administrationsbolaget övergår ansvaret för betalning av skatten. Däremot gäller för alla bolag som är helägda av det ultimata moderbolaget, eller är helägda av ett sådant mellanliggande helägt dotterbolag, att dessa ansvarar solidariskt för skatt som förfallit till betalning.²⁷⁴ För att skydda minoritetsägare svarar dotterbolag som inte är helägda endast för den del av fordran som motsvarar det överordnade moderbolagets direkta eller indirekta ägarandel.²⁷⁵

Ett krav för sambeskattningen är att alla bolag måste ha samma beskattningsår som administrationsbolaget. Således måste alla bolag som träder in i sambeskattningen lägga om sitt beskattningsår så det överensstämmer med administrationsbolagets.²⁷⁶

²⁷³ 31 § 6 st. SEL; Se även Pedersen (2013) s. 435.

²⁷⁴ 31 § 6 st. SEL.

²⁷⁵ Werlauff och Madsen, Selskabsskatteoven 31 § 6 st., Karnov lagkommentar, not 620–623, senast åtkommen 2021-01-04.

²⁷⁶ 31 § 7 st. och 10 § 5 st. SEL.

6 Koncernbidrag och neutralitet

6.1 Inledning

Det framgår av redogjord information i avsnitten ovan att koncernbidragsreglerna inte kan tillämpas helt oproblematiskt i alla situationer. Härnedan i förevarande avsnitt kommer de problem som kommit i fråga behandlas utifrån hur dessa påverkar en ändamålsenlig tillämpning av koncernbidragsreglerna. Vidare kommer även syftet med och behovet av kravet på värdeöverföring analyseras utifrån neutralitet.

6.2 Neutralitet och andra argument

Att neutralitet är koncernbidragsreglernas huvudändamål är vedertaget. Ända sedan de infördes i lagtext 1965 har de haft samma syfte, att se till att en verksamhet beskattas på samma sätt oavsett om den drivs i ett enda bolag eller om den är uppdelad på flera bolag i en koncern. Detta utgör kärnan i neutralitetsargumentet till koncernbidragsreglerna och har egentligen haft samma betydelse för de första reglerna om öppna koncernbidrag som för nuvarande regler om koncernbidrag i IL. Det kan emellertid finnas intresse av att diskutera omfattningen av neutralitetsprincipen med hänsyn till koncernintern resultatutjämnning generellt. Syftet med förevarande avsnitt är däremot att specifikt behandla reglerna om koncernbidrag och dess uttalade ändamål.

Om huvudändamålet är neutralitet så är det främst utifrån detta som koncernbidragsreglernas ändamålsenlighet bör bedömas. Över en längre tid har det konstaterats i både förarbeten och litteratur att koncernbidrag i stort sett fungerar tillfredställande. Koncernbidrag är utan tvekan ett viktigt inslag i koncernbeskattningen trots att det bara används av en begränsad grupp av koncerner. I förhållande till det självständiga bolaget så förses helägda

koncerner med möjligheter att utjämna resultatet på ett i hög grad likvärdigt sätt. De många regler som begränsar möjligheterna till utjämning främjar även de neutralitet, eftersom vågen inte ska slå över åt andra hållet så att helägda koncerner får större utjämningsmöjligheter än det självständiga bolaget.

När den skattemässiga neutraliteten ska bedömas går det inte att bortse från hur utjämningsreglerna kan tillämpas i praktiken. Regler som i teorin ger större möjlighet att jämna ut men som är svårtillämpliga eller vars konsekvenser är oförutsebara har i slutändan endast en negativ påverkan på effektiviteten. I detta avseende finns det flera fördelar med koncernbidragsreglerna. Visserligen konstaterades det i förarbetena till reglerna att de var relativt komplicerat utformade. Även om detta stämmer i förhållande till många skatteregler så är de förhållandevis enkla i jämförelse med andra modeller för koncernintern resultatutjämning. Wiman lyfter även detta som anledning till att koncerner som omfattas av reglerna tillämpar dem i hög utsträckning. Flexibiliteten och den stora friheten för koncerner att själva bestämma i vilket bolag resultatet ska samlas har även framförts av näringslivet som viktiga aspekter av systemet.

Däremot har vissa aspekter av koncernbidragsreglerna kritiserats för att skapa onödiga problem. Särskilt Lagrådets yrkan på en större översyn av reglerna i samband med IL:s införande bör lyftas fram, eftersom någon sådan knappast har skett. I princip samtliga utredningar sedan dess har gällt specifika situationer där oegentligheter upptäckts och reglerna har endast ändrats i motsvarande mån. Lagrådets kritik var däremot inte riktad mot någon specifik regel, utan att förfarandet som helhet inte var i överensstämmelse med civilrättsliga regler. Även om det inte uttryckligen utgjorde en kritik mot kravet på värdeöverföring så är det just denna aspekt av reglerna som orsakar nämnda problem. Värdeöverföringskravet har vid flera tillfällen sedan dess pekats ut som ett problematiskt inslag och även rent av onödigt. Företagsskattekommitténs betänkande SOU 2014:40 är det närmsta en översyn av reglerna har skett, även inräknat perioden före IL. I utredningen

behandlas visserligen värdeöverföringskravet, dock helt utan att den kritik som lyfts beaktas. Att denna sedan mynnar ut i ett förslag om att kravet på värdeöverföring ska lagfästas, när kritiken mot denna aspekt av reglerna snarare har utgått från att kravet borde kunna slopas, är anmärkningsvärt.

6.3 Problemen

6.3.1 Assymetri mellan rättsområden

I uppsatsens fjärde kapitel behandlades vissa aktiebolagsrättsliga aspekter av koncernbidrag, vilket visade på vissa begränsningar i koncernbidragsrätten. Det finns även andra civilrättsliga aspekter som påverkas av kravet på värdeöverföring, bl.a. redovisningen. Härnedan kommer de civilrättsliga problem som behandlats i detta arbete diskuteras i förhållande till hur dessa påverkar tillämpningen av koncernbidragsreglerna.

Inledningsvis är det av intresse att fortsätta diskussionen rörande bakgrunden till Lagrådets yrkan om en översyn av reglerna. Som framgår i uppsatsen så är det redovisningsrättsliga problem som lyftes inte längre ett problem. Det finns inga hinder mot att bokföra koncernbidraget under räkenskapsåret trots att den faktiska värdeöverföringen först kan ske i samband med bolagsstämman. Det framgår dessutom numera uttryckligen av lagtexten i 35 kap. 1 § IL att värdeöverföringen behöver ske senast den dag som givaren lämnar inkomstdeklaration.

Trots att detta problem åtgärdats kan Lagrådets yttrande likväl kvarstå som skäl till varför en översyn fortfarande är av behov. Det var omständigheten att reglerna om skattemässig resultatutjämnning mellan koncernbolag var utformade så att det avsedda syftet inte kunde tillgodoses inom ramen för gällande regler på civilrättens område som utgjorde en klar brist. Visserligen stämmer detta inte längre för den åberopade situationen, vilket dock inte utesluter att sådan assymetri fortfarande kan föreligga mellan skatterätten och civilrätten.

6.3.2 Neutralitetsproblem

Ur ett neutralitetsperspektiv är det två aktiebolagsrättsliga aspekter som lyfts i denna uppsats som skulle kunna utgöra problem för en ändamålsenlig tillämpning av koncernbidragsreglerna.

Den första gäller beloppsbegränsningen och försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § ABL. Bestämmelsen är tillämplig på alla former av koncernbidrag som aktiebolagsrättsligt klassificeras som en värdeöverföring. Som utgångspunkt gäller det koncernbidrag uppåt i kedjan från dotterbolag till moderbolag och horisontellt mellan systerbolag. Koncernbidrag nedströms från moderbolag till helägt dotterbolag utgör ett aktieägartillskott och är inte en värdeöverföring, eftersom det givande bolagets aktier i det mottagande bolaget ökar i värde motsvarande bidraget. Om dotterbolaget inte är helägt eller är saknar betalningsförmåga kan ett sådant koncernbidrag ändå utgöra en värdeöverföring.

Den nämnda bestämmelsen innebär att en värdeöverföring aldrig får inkräkta på det bundna egna kapitalet. Således kan en värdeöverföring endast ske med belopp som motsvarar fritt eget kapital, dvs. ackumulerade vinstmedel. Dessutom kan försiktighetsregeln medföra att det som är fritt eget kapital inte fullt ut kan tas i anspråk för en värdeöverföring. Koncernbidrag som utgör en värdeöverföring från ett aktiebolag kan alltså endast lämnas till högst det belopp som är tillåtet enligt beloppsspärren och försiktighetsregeln. Den skatterättsliga bedömningen om avdrag för koncernbidrag tar däremot inte hänsyn till om förfarandet inte överensstämmer med civilrättsliga bestämmelser. Om en värdeöverföring har skett och förutsättningarna i övrigt i 35 kap. IL är uppfyllda föreligger avdragsrätt. Däremot så utgör koncernbidraget en olaglig värdeöverföring enligt 17 kap. 6 § ABL, vilket föranleder ogiltighet med återbetalningsskyldighet.

Det ovan nämnda går dock att undvika genom ett förfarande som det i RÅ 2004 not. 122. Om ett moderbolag som mottar koncernbidrag från ett helägt dotterbolag, och koncernbidraget är villkorat av återbetalning genom aktieägartillskott, finns det ingen anledning att betrakta koncernbidraget som en värdeöverföring enligt Nerep. Detta förutsätter dock att återbetalningen sker i någonlunda nära anslutning till koncernbidraget och att moderbolaget inte saknar betalningsförmåga.

Att det i på detta sätt ibland går att lösa det bolagsrättsliga problemet förändrar däremot inte det faktum att 17 kap. 3 § ABL i vissa situationer kan utgöra en begränsning i möjligheterna till skattemässig resultatutjämning. Konsekvensen är att helägda koncerner inte alltid kan jämna ut det skattemässiga resultatet på samma sätt som om verksamheten hade anordnats i ett självständigt bolag. Neutraliteten påverkas således negativt av denna begränsning. Det saknas anledning att argumentera för att detta inte blir ett problem i de flesta situationer eller att aktiebolagets fria egna kapital bör anordnas så att koncernbidrag kan lämnas. Behandlingen av koncerner som uppfyller förutsättningarna i 35 kap. IL bör med hänsyn till neutralitet vara likvärdig för att ändamålet med reglerna ska tillgodoses. Som Lagrådet anförde så är det en klar brist att reglerna om skattemässig resultatutjämning inte kan tillgodoses inom ramen för gällande regler på civilrättens område. Den begränsning som 17 kap. 3 § ABL utgör kan däremot inte klandras, eftersom den utgör en central pelare i aktiebolagslagens borgenärsskydd. Det är istället skattelagstiftningen som bör ändras så att den kan tillämpas ändamålsenligt inom de normer och förutsättningar som föreligger för de avsedda associationsformerna.

En andra aspekt som kan utgöra en begränsning i möjligheterna till att lämna koncernbidrag gäller ägarkravet. Att koncernbidrag endast kan lämnas inom en helägd koncern, dvs. där ägandet uppgår till mer än 90 procent, har alltid gällt. Kravet är ställt särskilt högt eftersom endast en helägd koncern ansågs kunna utgöra en ekonomisk enhet som motsvarade ett enskilt skattesubjekt i

förhållande till resultatutjämnning. Koncernbidrag som lämnas enligt koncernbidragspraxis kräver dock samtliga aktieägares samtycke för att vara lagliga värdeöverföringar. Finns det minoritetsaktieägare så måste deras intressen beaktas. De praktiska förutsättningarna för att lämna koncernbidrag skiljer sig därför för bolag som ägs till 100 procent och de som ägs till mer än 90 procent men ej är helägda.

En anledning till att ägarkravet valdes var att en ägare med mer än 90 procent av andelarna kunde lösa in resterande aktier och bolaget kunde således bli helägt. Bolag mellan vilka ägarandelen uppgick till mer än 90 procent var således att betrakta som en och samma ekonomiska enhet för tillämpningen av koncernbidragsreglerna. Således finns det fog att hävda att samma praktiska möjligheter till koncernbidrag borde föreligga så länge ägandet överstiger 90 procent. En inställning skulle kunna vara att förutsättningarna ändå är desamma, eftersom resterande andelar alltid kan lösas in. I min mening så är däremot detta inte att betrakta som samma förutsättningar, åtminstone inte med hänsyn till neutralitet. Kravet hade i så fall lika gärna kunnat vara 100 procent, eftersom koncerner där ägarsambandet är mer än 90 procent ändå kunnat tillämpa reglerna genom att lösa in resterade aktier. Bakgrunden till fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL stödjer denna tolkning. Eftersom förutsättningar för resultatutjämnning ändå skulle kunna framkallas genom att mottagarbolaget genom fusioner går upp i moderbolaget finns det ingen anledning att tvinga fram ett sådant förfarande. Situationen är emellertid inte helt samma i förhållande till det diskuterade, eftersom fusionsregeln gäller den skattemässiga möjligheten att lämna koncernbidrag. Likväl så påverkas den skattemässiga neutraliteten av huruvida det saknas praktisk möjlighet att utnyttja tillämpliga skatteregler.

Det är återigen viktigt att påpeka att det inte är de aktiebolagsrättsliga bestämmelserna som utgör ett problem. Det kan inte krävas att skattemässig utjämnning ska få ske på bekostnad av skyddet för aktieägare eller borgenärer i aktiebolag. Om det däremot går att utforma skatteregler om koncernintern

resultatutjämnning så att dessa kan tillgodose avsett ändamål i överensstämmelse med civilrätten, talar detta för att en översyn av systemet är nödvändig.

6.3.3 Osäkerhet i aktiebolagsrätten

Ovan har två aktiebolagsrättsliga aspekter med anknytning till neutralitet behandlats. Härnedan kommer den aktiebolagsrättsliga klassificeringen av koncernbidrag från helägt dotterbolag till moderbolag som antingen vinstutdelning eller förtäckt (formlös) värdeöverföring diskuteras, med fokus på Jan Anderssons kritik mot HD:s avgörande i NJA 2015 s. 359.

Anledningen till att detta lyfts är att det är ett problem om aktiebolag som lämnar koncernbidrag inte kan vara säkra på hur detta förhåller sig till aktiebolagsrätten. Det har inte i sig någon större skatterättslig betydelse om koncernbidrag klassificeras som vinstutdelning eller förtäckt värdeöverföring, eftersom detta inte påverkar möjligheterna att jämna ut skatten i en koncern. Däremot är det ett problem om bolag som vill utnyttja koncernbidragsreglerna inte vet vilka bestämmelser i ABL som är tillämpliga på koncernbidraget.

HD gjorde i NJA 2015 s. 359 bedömningen att ett koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag inte utgjorde vinstutdelning eftersom det inte följde formföreskrifterna för vinstutdelningar i 18 kap. ABL, utan istället var en förtäckt värdeöverföring. Eftersom koncernbidraget inte utgjorde en vinstutdelning var inte bestämmelserna i 18 kap. ABL tillämpliga på värdeöverföringen, och behövde inte följas. I min mening är det en något märklig tankegång att formföreskrifterna om vinstutdelning endast är tillämpliga på värdeöverföringar som följer formföreskrifterna. Andersson är betydligt mer kritisk än så mot HD:s avgörande, som han anser är så fel i grunden att det finns anledning att avfärda dess prejudikatvärde. Enligt honom så ligger det betydligt närmre att betrakta koncernbidraget som en vinstutdelning eftersom den sker öppet, uteslutande till aktieägarna och är föremål för bolagsstämmans godkännande.

Andersson menar vidare att t.ex. 18 kap. 4 § ABL om styrelsens yttrande ändå är tillämplig om man gör den, enligt honom felaktiga, bedömningen att koncernbidrag är en förtäckt värdeöverföring. Detta har att göra med denna bestämmelses syfte, vilket är att tjäna som ett underlag för att beloppsspärren och försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § ABL efterföljs. Således har den förstnämnda bestämmelsen även ett borgenärsskyddssyfte, som inte ens kan åsidosättas med samtliga aktieägares samtycke och därför ska tillämpas analogt.

Det finns i min mening mycket som talar för att Anderssons kritik är befogad. Värdeöverföringskravet utgör en central del i kapitalskyddet i aktiebolag och det vore märkligt om bestämmelser om borgenärsskydd skulle kunna kringgås endast genom att inte tillämpa ett formenligt förfarande. Nerep menar att det är tydligt att 18 kap. 4 § ABL inte behöver följas vid ett koncernbidrag uppåt i kedjan, men erkänner även han det märkliga i att inget yttrande från styrelsen behövs endast på grund av att värdeöverföringen fått en viss beteckning.

Anta då att Anderssons linje är korrekt och att 18 kap. 4 § ABL är tillämplig på dessa koncernbidrag och att ett förfarande strider mot denna. Vad för konsekvenser får detta? I sådant fall utgör koncernbidraget en olaglig värdeöverföring enligt 17 kap. 6 § ABL. HD:s tolkning, som bl.a. stöds av Nerep, är att återbäringsskyldighet av en olaglig värdeöverföring alltid innebär att rättshandlingen blir ogiltig. Andersson å andra sidan menar att alla åsidosättanden av borgenärsskyddsregler inte bör leda till ogiltighet. Eftersom syftet med ett yttrande från styrelsen är att säkerställa att 17 kap. 3 § ABL efterföljs menar han att i avsaknad av ett yttrande endast förflyttar bevisbördan för att det efter värdeöverföringen finns täckning för bundet eget kapital. Allvarligheten för koncernbidrag beror således på vilken linje som är korrekt.

Det är inte min avsikt att göra någon definitiv bedömning av vilken tolkning som är korrekt, eftersom detta huvudsakligen är en skatterättslig uppsats. Syftet med att ta upp denna kritik är istället att visa att det problem att skatterättslig lagstiftning fortfarande orsakar oklarhet i civilrätten, i detta fall i aktiebolagsrätten. Detta exemplifierar problemet med koncernbidrag i ett större perspektiv i det att skattereglerna gällande koncernbidrag är tydliga, men kravet på värdeöverföring innebär att förfarandet orsakar oklarheter på andra rättsområden.

6.4 Kravet på värdeöverföring

6.4.1 Inledning

Utifrån det som undersökts står det klart att kravet på värdeöverföring utgör det största problemet med koncernbidragsreglerna. De ovan berörda aktiebolagsrättsliga problemen är överhuvudtaget problem på grund av detta krav. Man kan till och med vara än mer grundläggande än så i sin kritik mot kravet på värdeöverföring. I skatteutjämnings syfte så ter det sig egentligen onödigt att 100 behöver föras över för att åstadkomma en utjämning på ungefär 21,²⁷⁷ vilket också förmodligen är anledningen till att bolag kommit på förfarandet att föra tillbaka kapitaldelen genom aktieägartillskott. Baserat på detta vore det mer underligt att inte ställa sig frågan om kravet på värdeöverföring ens behövs för koncernbidrag, eller om det rent av kan slopas.

6.4.2 Om syftet

För att kunna svara på frågan om kravet på värdeöverföring kan slopas behöver syftet med kravet diskuteras. Det framgår av redogörelsen i denna uppsats att det är svårt att finna något uttryckligt syfte med kravet i samtliga rättskällor. Inte ens i förarbetena till reglerna om öppna koncernbidrag går det att urskilja någon uttrycklig anledning till att en värdeöverföring var nödvändig. Någon diskussion om kravets syfte har därefter aldrig följt, trots

²⁷⁷ Bolagsskattesatsen i Sverige för 2020 var 21,4 procent och har från och med 2021 sänkts till 20,6.

att det har kritiserats av remissinstanser på 2000-talet. Eftersom något syfte inte framgår går det inte att föra en egen diskussion rörande syftet utan att till viss del övergå i spekulation.

Min uppfattning är att bakgrunden till syftet kan förklaras med att något annat alternativ aldrig övervägdes av Koncernbidragskommittén. I de direktiv som kommittén blev tilldelade framgick det att koncernbidrag var en form av vinstdisposition och att det var kommitténs uppgift att kodifiera koncernbidragspraxis. Utgångspunkten var således troligen att koncernbidrag var en vinstöverföring och att en sådan inte kunde ske utan att en vinstöverföring faktiskt sker. Eftersom utjämning upp till 1965 huvudsakligen skett genom oriktig prissättning, dvs. dolda koncernbidrag, så hade skatteutjämningen utvecklats genom en form av vinstdisposition. Kommittén nämnde även att öppna koncernbidrag hade väldigt nära koppling till dessa dolda koncernbidrag, och att reglerna om öppna koncernbidrag var tvungna att utformas utifrån möjligheterna att lämna dolda koncernbidrag. Detta hör samman med avdrag för koncernbidrag som omkostnad, som var grunden till utredningen. Koncernbidrag som omkostnad utgjorde en utgift mellan verksamheterna och med anledning av detta medgavs avdrag för dessa bidrag. När öppna koncernbidrag infördes utgjorde de en ren förlustutjämning men utifrån samma mekanism som koncernbidrag som omkostnad. Lagtexten utformades till och med som att öppna koncernbidrag skulle anses som driftkostnad i givarens verksamhet även om de inte utgjorde det. Av nuvarande lagtext framgår att koncernbidrag *inte* är en sådan driftkostnad, men likväl så är utjämningsmekanismen uppbyggd på detta sätt.

Det går till och med att förklara kravet på värdeöverföring på ett än mer grundläggande sätt. Koncernbidrag är egentligen bara en skatterättslig benämning för en värdeöverföring för vilken avdragsrätt medgivs. Med denna förklaring så är värdeöverföringskravet inte ett krav utan en grundläggande del av koncernbidraget. Att det uttryckts som ett krav skulle då vara för att säkerställa att ett koncernbidrag (värdeöverföring) inte är mindre än vad som medgivs avdrag för i deklarationen. En annan förklaring till kravet på

värdeöverföring som delvis hör samman med detta är formen av resultatutjämning som koncernbidrag utgör. Koncernbidraget bör ses som ett verktyg för att åstadkomma detta, samtidigt som det finns andra alternativ som konsolidering eller koncernavdrag. Genom koncernbidrag används en vinstdisposition till att jämna ut resultatet under beskattningsårets gång, medan konsolidering jämnar ut skatten först efter samtliga bolag fastställt sitt skattemässiga resultat. För att jämna ut det skattemässiga resultatet behövs en faktisk värdeöverföring som gör det i lika mån i givande och mottagande bolag.

6.4.3 Kan kravet slopas?

Om det ovan anförda stämmer, att kravet inte ska uppfattas som en förutsättning för koncernbidrag utan att koncernbidrag *är* en värdeöverföring, hur förhåller sig detta till möjligheterna att slopa kravet? Med detta resonemang skulle ett slopande av kravet på värdeöverföring innebära att man omdefinierar vad ett koncernbidrag är. Genom att ta bort kravet på värdeöverföring skulle koncernbidrag göras till en ren skattemässig bokslutsdisposition istället för att utgöra en affärshändelse. Med tanke på de problem som kravet skapar så vore det fördelaktigt om det kunde slopas, antingen helt eller det som går utöver den skattemässiga nettoutjämnings av bidraget.

För det första så bör man tänka på att ett slopande av kravet inte nödvändigtvis innebär att det fortfarande inte utgör en värdeöverföring i aktiebolagsrättslig mening. Säg att moderbolaget MB lämnar koncernbidrag till dotterbolaget DB med 100, utan att några faktiska värden överförs. Det som händer är istället att DB har avhänt sig ett värde till MB eftersom DB blir skattskyldigt för de 100 som koncernbidraget avser. Om DB innan koncernbidraget inte redovisar ett underskott så ökar skatten för DB motsvarande skattesatsen. Om DB redovisar ett underskott så går bolaget miste om att utnyttja det underskottet ett senare år. Oavsett så har koncernbidraget orsakat att DB får en högre skattebelastning nu eller i framtiden, utan att MB har lämnat någon motprestation. I min mening borde detta utgöra en värdeöverföring i aktiebolagsrättsligt hänseende, vilket jag kommer återkomma till och utveckla i

nästa avsnitt. Att slopa kravet på värdeöverföring skulle således endast delvis lösa de problem som har behandlats i denna uppsats. Möjligheten att lämna koncernbidrag skulle fortfarande skilja sig beroende på om ägarsambandet inom koncernen vore 100 procent eller om det finns minoritetsaktieägare i något av bolagen.

Ett annat problem är att mottagaren inte får någon ersättning motsvarande den ökade beskattningen. Såsom koncernbidraget är utformat nu så tillförser en faktisk värdeöverföring mottagaren med (mer än) tillräckliga medel för att betala den ökade skatten som tillkommer. Om ingen värdeöverföring sker skulle mottagarbolaget kunna hamna i en situation där medel inte finns för att betala skatten. Detta skulle kunna lösas genom att kravet utformas så att endast ett belopp som motsvarar det utjämnade skatteresultatet behöver överföras. Detta skulle förmodligen inte utgöra en värdeöverföring enligt ABL, eftersom det givande bolaget ändå hade betalat skatt uppgående till ett värde som motsvarar koncernbidraget. Således är bolagets förmögenhet densamma som om bidraget inte hade lämnats. Frågan är dock om detta stämmer när koncernbidrag lämnas med högre belopp än årets resultat, vilket skapar ett skattemässigt underskott. Ett underskott har ju ett potentiellt värde, men endast i den mån det faktiskt kan utnyttjas ett senare år. Om riktiga värden tagits i anspråk för att skapa ett underskott finns det således risk att värdet av ett sådant underskott inte jämföras med bidraget, vilket skulle innebära att det ändå föreligger en värdeöverföring.

Ett argument för kravet på värdeöverföring är det som Företagsskattekommittén tog upp i förslaget till att utjämna finansnetton. Kommittén menade att kravet på värdeöverföring hindrar missbruk av reglerna genom att avdragsgilla koncernbidrag lämnas till ett bolag som sedan försätts i konkurs. Utan att en värdeöverföring sker skulle koncernen kunna minska sitt skattemässiga resultat utan att göra sig med några som helst värden. Detta utgör således en viktig funktion som kravet på värdeöverföring har men hur förhåller sig detta till att kravet endast minskas till skattedelen? Genom att tvinga givaren att föra över värden motsvarande skattesatsen skulle

incitamenten för att utnyttja ett sådant förfarande minskas, eftersom vinningen inte är större än det som måste överföras. Detta skulle alltså inte nödvändigtvis kunna utgöra ett hinder för att delvis slopa kravet.

Trots detta så bör man vara försiktigt inställd till möjligheterna att slopa eller minska kravet på värdeöverföring. Detta har i slutändan att göra med att koncernbidrag som verktyg för resultatutjämnning bygger på att resultatet utjämnas med så mycket bidrag som lämnas. Det är inte heller endast i svensk rätt som man förutsatt att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget måste ske. I såväl Finland och Norge, som tillsammans med Sverige utgör några av de få exempel på länder som tillämpar koncernbidrag, så förutsätts att ett koncernbidrag *är* en värdeöverföring. Masui och Wiman talar om koncernbidragsmodellen som att det utgör en värdeöverföring och Masui menar även uttryckligen att den måste ske för att modellen överhuvudtaget ska fungera. Dessa omständigheter talar för att koncernbidrag inte kan ske utan en värdeöverföring som motsvarar hela bidraget. Den skatteutjämningsmekanism som koncernbidrag utgör bygger på att jämna ut skatten genom att justera det skattemässiga resultatet med bidrag och detta kan endast ske om värden motsvarande bidraget överförs.

7 Alternativa utjämningsmodeller

7.1 Inledning

I och med den diskussion som förts ovan så finns det mycket som talar för att ett slopande av kravet på värdeöverföring i samband med koncernbidrag inte är genomförbart. Detta skulle kunna förklara varför en översyn av reglerna med detta syfte inte har skett. Däremot så anser jag det inte vara ett tillräckligt skäl för att underlåta att göra en översyn, eftersom koncernbidrag inte är den enda modellen för koncernintern resultatutjämning. Det har förklarats att både koncernavdrag och konsolidering inte kräver en värdeöverföring mellan bolag för att utjämna skatten och med tanke på att kravet utgör det största hindret mot en ändamålsenlig tillämpning av reglerna måste dessa andra modeller utgöra realistiska alternativ. Emellertid förutsätter detta att modellerna faktiskt inte utgör en värdeöverföring ur ett aktiebolagsrättsligt perspektiv, eftersom det i hög grad är detta som orsakar problemen. Med anledning av det ovanstående kommer detta avsnitt att fokusera på förfarandet i konsolidering och koncernavdrag, för att avgöra om något skulle kunna utlösa 17 kap. ABL.

7.2 Underskottets värde

7.2.1 Koncernavdrag

Denna analys kommer utgå från modellernas huvuddrag och inte de jämförda ländernas system i sig, även om dessa kan tjäna som exempel för att illustrera ett problem eller en lösning. När det alltså talas om koncernavdrag syftar detta till den övergripande modellen och inte till de svenska reglerna i gränsöverskridande situationer eller det brittiska systemet.

Koncernavdrag skiljer sig från koncernbidrag i en huvudsaklig aspekt, att ett bestämt värde i form av pengar, fordran eller dylikt inte behöver överföras för

att uppnå en utjämning av skatten. Istället så innebär ett koncernavdrag en möjlighet för ett bolag att utnyttja ett annat koncernbolags skattemässiga underskott, istället för att det rullas framåt i tiden i det förlustbringande bolaget. Detta förutsätter dock att ett underskott faktiskt har uppkommit, till skillnad från koncernbidrag där vinster kan flyttas till ett annat vinstbringande bolag. Oftast kan ett bolag inte dra av ett annat bolags underskott med mer än det egna positiva resultatet, vilket gäller för både de svenska och brittiska reglerna. En sådan beloppsbegränsning finns inte för koncernbidrag i Sverige, eftersom förslag till detta har mött stor kritik från remissinstanser. Dock innebär inte den omständighet att en annan modell inte tillåter obegränsad resultatutjämning att möjligheterna till skatteutjämning blir sämre. Det saknas faktiskt anledning ur ett neutralitetsperspektiv att tillåta mer långtgående utjämning, eftersom denna möjlighet inte hade funnits om verksamheten hade anordnats i ett självständigt bolag.

Det kritiska momentet i förfarandet som skulle kunna utgöra en värdeöverföring i koncernavdrag är underskottsöverföringen. Detta berördes i det förra avsnittet och kommer att utvecklas härnedan. Det finns ingen anledning att betrakta en underskottsöverföring som en värdeöverföring enligt 35 kap. 1 § 2 st. IL, med anledning av HFD:s tolkning av kravet i de berörda rättsfallen runt sekelskiftet. Däremot skulle det fortfarande kunna vara en värdeöverföring enligt 17 kap. ABL. Wiman påpekar ju nämligen att ett skattemässigt underskott har ett värde i form av den skatt som man slipper betala när (om) underskottet dras av ett senare år. Om ett bolag överlåter ett skattemässigt underskott till ett annat koncernbolag så går därmed det förstnämnda bolaget miste om en potentiellt sänkt skattebetalning ett senare år. Frågan är alltså om ett skattemässigt underskottsavdrag har ett aktiebolagsrättsligt värde eller inte?

Som föreskrivs i metoden måste en analys av någon regel i ABL besvaras utifrån de aktiebolagsrättsliga principer som ligger till grund för värdeöverföringsförbudet. Som nämnt så utgörs ABL av två former av skyddsregler, om aktieägare och borgenärer. Värdeöverföringsförbudet är

menat att skydda främst borgenärer men även minoritetsägare från att majoritetsägare överför värden från bolaget på deras bekostnad. Huruvida en överlåtelse av ett underskottsavdrag utgör en värdeöverföring måste alltså bedömas utifrån syftet att skydda minoritetsägare och borgenärer. Det är med bakgrund av detta som det borde ligga närmre till hands att betrakta detta som en värdeöverföring i ABL:s mening. Genom att gå tillbaka till förarbetena till nuvarande ABL finner vi att begreppet 'värdeöverföring' infördes eftersom begreppet 'utbetalning' ansågs vara för snävt i att det inte motsvarade förbudets fulla omfattning. Det borde med anledning av detta inte vara menat att förbudet inte skulle kunna gälla skatteavdrag bara på den grunden att värdet inte är realiserat eller att det endast utgör ett potentiellt värde.

En enkel fråga är om minoritetsägare eller borgenärer kan missgynnas genom att underskottsavdrag överläts. Svaret påverkas såklart av många olika faktorer men överlag så är det möjligt att detta skulle bli fallet. Genom att använda Storbritannien som exempel så går det att se att deras system utformats så att minoritetsägare genom avtal ska kunna ersättas för överlåtelse av ett underskott. Detta talar för att underskottet bör tillmätas ett värde. Det finns emellertid fog att göra en annan bedömning om möjligheterna till att utnyttja underskottet ser annorlunda ut, eftersom underskottets värde endast kan förverkligas om det ett senare beskattningsår finns en vinst att dra av det mot. I ett bolag som gått med förlust i flera år och där trenden inte förväntas vända kommer sparade underskott aldrig kunna användas, varför det är mer rimligt att i en sådan situation uppskatta underskottets värde till noll. Eftersom underskott kan sparas utan någon begränsning i tiden är det däremot svårt att göra en avvägning när ett underskott ska sakna värde, då möjligheten att utnyttja det inte upphör förutsatt att inga ägarförändringar sker.

7.2.2 Konsolidering

Konsolidering utgör ett mer avvikande alternativ från koncernbidrag med betydligt större påverkan från koncerntanken. Som nämnt i uppsatsen är denna modell relativt vanlig världen över och det finns oerhört många olika varianter där förfarandet skiljer sig åt. Det exempel som kommer behandlas

härnedan är det som kallats sammanslagning, dvs. där omfattade koncernbolag beräknar varsitt eget skattemässigt resultat som sedan slås ihop. Skatten kan senare antingen fördelas på flera koncernbolag eller så ska ett bolag svara för koncernens sammanlagda skatt. Här kan nämnas det danska systemet som är ett exempel på båda, där det sammanlagda resultatet fördelas på vissa koncernbolag och sedan betalar administrationsbolaget som betalar hela koncernens skatt.

Skatteutjämnningen i en konsolideringsmodell är inte heller beroende av en vinstdisposition mellan koncernbolagen, eftersom skatten jämnas ut genom att samtliga bolags egna resultat slås ihop. Detta sker alltså till skillnad från koncernbidrag som en ren beskattningsåtgärd och utgör inte någon affärs-händelse. Det kan däremot, likt som för koncernavdrag, innebära att ett skattemässigt underskott utnyttjas av ett annat koncernbolag. Med anledning av det som konstaterats i samband med koncernavdrag så kan det innebära att konsolidering också skulle kunna innebära en värdeöverföring i ABL:s mening.

Som nämnt avseende konsolidering så får detta olika betydelse beroende på hur skattesystemet i övrigt är utformat. För att det ska vara möjligt att tillämpa samma metodik som i föregående avsnitt om koncernavdrag krävs emellertid att skattemässiga underskott inte betraktas på ett helt annorlunda sätt. Det går t.ex. att tänka sig, i ett system där full konsolidering tillämpas, att ett skattemässigt underskott inte tillhör ett specifikt bolag utan koncernen som helhet. Emellertid ser förutsättningarna för att utnyttja underskott relativt lika ut i Sverige och Danmark i och med att principen om det enskilda skattesubjektet tillämpas i båda skattesystemen. Således tillhör fortfarande varje underskott ett visst bolag och inte koncernen som helhet. Ett utnyttjande av ett sådant underskott, oavsett om det gäller årets underskott eller ett tidigare års underskott borde därmed föranleda samma bedömning som i avsnittet ovan.

7.3 Lösningar

Med anledning av det ovan anförda går det således inte att säga med säkerhet att koncernavdrag eller konsolidering *inte* utgör en värdeöverföring i aktiebolagsrättslig mening. Detta beaktar däremot modellerna endast under förutsättningen att ingen kompensation sker för underskottet. I både Storbritannien och Danmark så erhåller ju nämligen ett underskottsöverlåtande bolag en betalning motsvarande det skattemässiga värdet. Ifall att detta är en förutsättning för att få utnyttja avdraget så borde detta förändra bedömningen av underskottsöverföringen som en värdeöverföring.

Det går att komma till slutsatsen att ersättningen för underskottet ”läker” den värdeöverföring som skett, genom att använda en analogi från Nereps resonemang gällande koncernbidrag villkorat av efterföljande aktieägartillskott. Ett koncernbidrag från helägt dotterbolag till moderbolag som normalt betraktas som förtäckt värdeöverföring utgör ingen värdeöverföring om det villkoras med ett efterföljande aktieägartillskott. Eftersom koncernbidrag lämnas med högre belopp än vad det givande bolaget hade betalat i skatt behöver kapitaldelen återbetalas för att koncernbidraget inte ska utgöra en värdeöverföring. Skattedelen däremot behöver inte läkas eftersom det givande bolaget, om koncernbidraget aldrig skett, hade behövt betala denna del i skatt. Förmögenheten förändras således inte genom att endast kapitaldelen återbetalas. Enligt Nereps resonemang fungerar detta förutsatt att moderbolaget inte saknar betalningsförmåga, eftersom detta måste kunna betala tillbaka koncernbidraget.

Eftersom man genom koncernavdrag och konsolidering överlåter ett underskott, vars värde endast utgör det skattemässiga värdet, är det inte fråga om någon egentlig värdeöverföring förutsatt att det bolag som överlåter underskottet hamnar i samma förmögenhetsposition som förelegat om förfarandet inte skett. Om det införs som förutsättning för avdrag att det underskottsmottagande bolaget ersätter det givande bolaget för dess skattemässiga värde finns således ingen anledning att betrakta förfarandet som en

värdeöverföring. Det finns till och med fog för att istället betrakta detta som ett avtal mellan två parter med likvärdiga motprestationer. I sådant fall skulle det definitivt falla utanför 17 kap. 1 § ABL eftersom vardera överföringen är affärsmässigt betingad.

Det finns således flera anledningar som talar för att dessa modeller inte skulle ställa till med samma problem som koncernbidrag gör. Eftersom koncernbidrag måste ta i anspråk ”för mycket” kapital för att åstadkomma en skatteutjämning till ett mindre värde så är det svårare att läka värdeöverföringen. Även om koncernbidrag skulle villkoras på det sätt som tänkts för koncernavdrag eller konsolidering ovan så skulle det på grund av detta i vissa fall ändå betraktas som en värdeöverföring. Genom att endast det utjämnade skattevärdet förflyttas mellan bolagen så ligger det närmre att betrakta detta som ett avtal med likvärdiga motprestationer än som aktieägartillskott och förtäckt värdeöverföring eller utdelning.

Detta kan illustreras med det jämförelsevis låga ägarsamband som behövs i det danska systemet. I Danmark så omfattas samtliga bolag som är majoritetsägda av sambeskattningsreglerna. En sådan koncern kan således bestå av ett betydligt svagare ägarsamband än det krav på 90 procent som krävs av de svenska reglerna. Koncernbidragsreglerna blir som visat redan svåra att tillämpa så fort ett bolag inte ägs till 100 procent, vilket utgör ett problem för neutraliteten i och med att kravet satts till 90 procent. Anledningen till att konsolidering kan ske för bolag med betydligt lägre samband än så beror på betalningarna för utnyttjade underskott. Genom dessa betalningar så hamnar inget bolag i en sämre förmögenhetsmässig position än om konsolidering inte skett. Om ett bolag utnyttjar ett annat ej helägt koncernbolags underskott så påverkas inte utomstående aktieägare eftersom det senare bolaget får betalt för underskottet. Tvärtom så gynnas de om något genom att underskottet omvandlas från ett potentiellt värde till ett reellt värde i förtid. Om underskottet överläts åt andra hållet har det inte heller någon betydelse eftersom det bolag som inte är helägt utger ersättning delvis ur de utomstående aktieägarnas ficka.

8 Resultatutjämning i framtiden

8.1 Sammanfattande kommentarer

Neutraliteten i ett skattesystem påverkas i hög grad av möjligheten att jämna ut resultatet inom en koncern. De olika modeller för koncernintern resultatutjämning som finns runtom i världen idag är olika lösningar på detta samma problem inom ett skattesystem. Koncernbidragen är av oerhörd vikt för att åstadkomma en mer neutral beskattning av ekonomiska enheter, oaktat om dessa har delats upp på flera bolag i en koncern. Trots att de i stor utsträckning fungerar någorlunda väl är det tydligt att reglerna är en produkt av den tid de kom till i och att detta orsakar problem.

Syftet med denna uppsats har varit att behandla kravet på värdeöverföring i samband med koncernbidrag. Emellertid har det framgått i denna undersökning att kravet inte bör uppfattas som en förutsättning för att ett koncernbidrag ska vara avdragsgillt. Istället är en värdeöverföring en förutsättning för att ett koncernbidrag överhuvudtaget lämnas, med hänsyn till hur koncernbidrag är ämnat att jämna ut skatten. Eftersom utjämning av skatten sker genom att resultatet för ett beskattningsår justeras med lämnade och mottagna koncernbidrag så är värdeöverföringen en fundamental del i koncernbidraget. Detta torde också vara anledningen till att det är svårt att finna något uttryckt syfte eller funktion som kravet är ämnat att uppfylla. Koncernbidragsreglerna kom till i en tid när utjämning inom koncerner i viss mån tilläts genom överflyttning av vinster och eftersom det var avsett att öppna koncernbidrag skulle få samma effekt fick de samma utjämningsform. Poängen med detta är att anledningen till att kravet på värdeöverföring infördes har samma ursprung som anledningen till att valet av utjämningsform föll på vinstutjämning i form av koncernbidrag.

Ovan har den första frågeställningen besvarats och genom detta även till viss del den tredje. Ett eventuellt slopande av kravet på värdeöverföring utgör inte ett realistiskt alternativ. Eftersom koncernbidrag utgör en form av vinstutjämnning så måste även vinsten jämnas ut för att avsedd effekt ska uppnås. Det är inte omöjligt att det skulle fungera i det enskilda fallet under särskilda förutsättningar. Överlag skulle däremot de problem som behandlas i uppsatsen ändå inte skulle lösas på ett tillfredsställande sätt och att andra problem vilka är minst lika svåra att lösa skulle tillkomma. Det finns en möjlighet att undvika en värdeöverföring, detta kräver dock ett byte av utjämningsmodell. Utjämnningen av skatten genom koncernavdrag eller konsolidering bygger inte på att vinster fördelas mellan bolagen så att resultatet förändras. På grund av detta behöver ingen överföring av vinster ske för att jämna ut det skattemässiga resultatet. Utifrån det som analyserats i detta arbete så innefattar inte dessa modeller någon värdeöverföring i aktiebolagsrättsligt syfte heller.

Värdet av att slopa värdeöverföringen bestäms genom att svara på den andra frågeställningen. Det är inget problem i sig att utjämnningen sker genom att bolag flyttar vinster mellan varandra. Däremot så passar en sådan utjämnning inte särskilt väl samman med aktiebolagsrätten, som framgår i denna uppsats. Det framhävs att koncernbidragsreglerna i de flesta situationer fungerar som menat, men det är snarare den omständighet att reglerna inte alltid uppfyller sitt ändamål som borde lyftas. Särskilt eftersom det är på grund av reglernas utformning som de inte kan tillämpas ändamålsenligt. Reglerna motverkar således sitt eget syfte, vilket borde vara skäl nog att utforska andra alternativ för resultatutjämnning.

8.2 Varför sker så lite?

Med anledning av det ovan konstaterade finns det all anledning att fundera över varför reglerna inte ändras, eller att en översyn åtminstone inte sker. De problem som lyfts i detta arbete har inget att göra med någon ny förändring i reglerna eller att reglerna på andra rättsområden förändrats i något väsentligt.

I stort sett skulle samma kritik kunna framföras mot reglerna såsom de såg ut på 1960-talet. Detta utgör således inte på något sätt några tidigare okända problem, särskilt eftersom de uppmärksammats av flera remissinstanser. Trots detta verkar det inte finnas något intresse för en omfattande översyn av reglerna, åtminstone inte från offentligt håll. Hur kommer detta sig?

Detta beror tveklöst på ett flertal olika faktorer, flera av vilka har behandlats i uppsatsen. Sammantaget verkar det vara en generell uppfattning att koncernbidragsreglerna fungerar relativt väl i de flesta situationer och att det inte finns tillräckliga skäl att genomföra en övergripande förändring. Företagsskattekommitténs inställning till att byta modell för koncernintern resultatutjämnning från koncernbidrag till konsolidering var att detta skulle innebära en alltför stor börda i jämförelse med det mervärde detta skulle medföra. Eftersom utredningen inte verkar ha beaktat de problem som behandlats i detta arbete finns det alltså anledning att förmoda att det visst kan finnas ett betydande mervärde i en omfattande förändring av reglerna. Dessutom anser jag att kommitténs översyn endast gavs subsidiärt fokus vid sidan av utredningens huvudförslag och något förslag till omfattande förändring inte var realistiskt med hänsyn till detta. Någon översyn av koncernbidragsreglerna med några andra verkliga alternativ kan således inte sägas ha skett och skälen för en betydande översyn av reglerna överväger därmed de emot en sådan.

8.3 Vad en översyn bör beakta

8.3.1 Neutralitet

Främst så är det viktigt att en översyn av reglerna sker utifrån det ändamål som de är menade att tjäna, nämligen skattemässig neutralitet. I nuvarande system ger koncernbidragsreglerna uttryck för neutralitet, men det är viktigt att inte låsa sig vid motiveringarna som ställts till grund för dessa regler. Det vore orimligt att tänka sig att uppfattningen om neutralitet och resultatutjämnning inte har förändrats sedan 1960-talet, inte minst med tanke på att

bolagsbeskattningen vid tillfället såg helt annorlunda ut än den gör idag med bl.a. både statlig och kommunal bolagsskatt. Syftet med reglerna om öppna koncernbidrag var inte att normalisera resultatutjämnning inom koncerner, utan att ersätta koncernbidrag som omkostnad. Numera ser vi betydligt lättare på denna typ av skatteutjämnning. En översyn bör alltså inte bedöma de olika modellerna utifrån neutralitet som det kommit till uttryck i koncernbidragsreglerna, utan på objektiva grunder.

En annan fråga är vilken vikt neutralitet bör tillmätas. Neutralitetsprincipen har tillmätts värde i skatterätten eftersom neutrala skatteregler bidrar till ekonomisk effektivitet i samhället. Även om detta utgör reglernas huvudändamål så är det inte ett trumfkort, utan något som måste vägas mot andra argument. Andra modellers administrativa börda, flexibilitet och möjligheten att motverka skattekringgåenden är alla argument som behöver vägas in i bedömningen. Däremot borde inte ett mer neutralt alternativ förkastas bara på den grunden att förändringen i sig är resurskrävande, omfattande eller mödosam. Det får faktiskt förväntas av en översyn av denna magnitud att ett förslag innebär omfattande förändringar i hela skatterätten och förmodligen även i redovisningsnormer. I min mening är detta proaktiva förhållningssätt att föredra framför att mindre ändringar i reglerna konstant sker reaktivt när nya problem uppstår.

8.3.2 Val av modell

Som nämnt har det inte varit detta arbetes syfte att framföra en ny modell som borde implementeras i Sverige. Denna uppsats har helt enkelt ett allt för snävt perspektiv för att kunna beakta samtliga faktorer som måste vägas in i valet av rätt sätt att jämma ut resultatet i koncerner. Utifrån det som är sagt ovan är det av största vikt att samtliga realistiska modeller behandlas neutralt. Exempel från andra länders system kommer spela stor roll, men som tidigare nämnt så är det näst intill omöjligt att lyfta in en modell i ett annat rättssystem eftersom förutsättningar och regler har koppling till andra normer i en annan rättskultur.

I valet av modell innefattas även detta arbetes huvudfokus om ett krav på värdeöverföring. Valet av modell eller system borde i högsta grad påverkas av om en värdeöverföring enligt ABL sker och om de problem som behandlats i uppsatsen löses eller inte. Utifrån den utredning som gjorts i detta arbete finns det fog att förvänta sig att koncernavdrag eller konsolidering hade varit att föredra med anledning av detta. Det vore önskvärt att en översyn av reglerna företog en liknande utredning av de olika modellerna som skett ovan men i betydligt större omfattning. Ett mål med översynen borde vara att föreslå regler till utjämning som inte alls är beroende av tillämpningen av civilrättsliga normer, om detta är möjligt. Detta skulle försäkra en mer neutral och förutsebar skattelagstiftning.

8.3.3 Gränsöverskridande resultatutjämning

En fråga som inte behandlats i detta arbete men som inte kan ignoreras i samband med en översyn är frågan om gränsöverskridande resultatutjämning. Detta behandlades visserligen av Företagsskattekommittén men med tanke på deras kommittédirektiv kan det aldrig funnits anledning att föreslå förändringar om en mer långtgående resultatutjämning i gränsöverskridande situationer. Trots den restriktiva inställningen från offentligt håll så finns det anledning att tänka sig att Sverige skulle kunna vara mer proaktivt i denna fråga. Danmark och Italien utgör exempel på länder som tillåter gränsöverskridande konsolidering och från EU-håll har det föreslagits konsolidering inom unionen.

Huruvida detta är önskvärt har vidare att göra med bedömningen av neutralitet. Det finns skäl att anse att neutralitet inte bara bör avse ett nationellt perspektiv med inhemska bolag, utan även för internationella koncerner. Multinationella koncerner med dotterbolag i olika länder har för närvarande inte samma förutsättningar som inhemska koncerner och frågan är om de borde ha det med hänsyn till neutralitet.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Andersson, Jan (2020), *Kapitalskyddet i aktiebolag*, sjunde upplagan. Stockholm: Jure förlag.

Arvidsson, Richard (1994), 'Koncernbidragsrätt för svenska företag i internationella koncerner.' *SvSkt 1994:6* s. 407.

Baran, Mahmut (2019), Inkomstskattelagen (1999:1229) 35 kap. 3 §, Lexino lagkommentar (JUNO) 2019-01-01.

[cit: Baran, kommentar till 35 kap. 3 § IL].

Baran, Mahmut (2020), Inkomstskattelagen (1999:1229) 35 a kap. 5 §, Lexino lagkommentar (JUNO) 2020-01-01.

[cit: Baran, kommentar till 35 a kap 5 § IL].

Bergkvist, Sven-Åke (2011), 'Varför görs inte koncernbidraget till endast en deklarationspost?' *SvSkt 2011:9* s. 783–786.

Bergström, Clas och Samuelsson, Per (2015), *Aktiebolagets grundproblem*, femte upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik.

Bogdan, Michael (2003), *Komparativ rättskunskap*, andra upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik.

Gam, Henrik, Helbo Hansen, Jens Holger och Kriegbaum, Knud Erik (2007), *International beskatning: en introduktion*, andra upplagan. Köpenhamn: Thomsen.

Knutsson, Margit, Norberg, Claes och Thorell, Per (2012), *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, tredje upplagan. Uppsala: Iustus.

Law, Jonathan (2018), *Oxford Dictionary of Finance and Banking*, sjätte upplagan. Oxford: Oxford University Press.

Masui, Yoshihiro (2004), 'General Report', i: International Fiscal Association, *Group taxation*. Cahiers de droit fiscal international, volume 89b, 2004. Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers s. 21–67.

Nerep, Erik (2003), *Aktiebolagsrättslig analys: Ett tvärsnitt av nyckelfrågor*. Stockholm: Mercurius.

Nerep, Erik (2013), 'Efterutdelning, Förskottsutdelning och Koncernbidrag i det svenska, aktiebolagsrättsliga kapitalskyddssystemet.' *Nordisk Tidsskrift för Selskabsret (NTS) 2013:1–2*.

Nerep, Erik (2017), 'Formlösa och formenliga värdeöverföringar enligt aktiebolagslagen.' *Tidningen Balans Fördjupning nr. 2 2017* s. 16–18.

Nerep, Erik (2020), 'Några centrala men olösta problemområden inom aktiebolagsrätten', i: Andersson, Jan, Blad, Karin, Ehn, Clara och Östberg, Jessica (red.), *Vänbok till Anders Lagerstedt – Studier i associationsrätt och förmögenhetsrätt*. Stockholm: Jure förlag s. 97–111.

Nerep, Erik, Samuelsson, Per, och Adestam, Johan (2019), *Aktiebolagslagen – En kommentar: Kapitel 1–6*. Stockholm: Karnov Group. [cit: Nerep, Samuelsson och Adestam (2019a)].

Nerep, Erik, Samuelsson, Per, och Adestam, Johan (2019), *Aktiebolagslagen – En kommentar: Kapitel 17–24*. Stockholm: Karnov Group. [cit: Nerep, Samuelsson och Adestam (2019b)].

Pedersen, Jan (2013), *Skatteretten. 2*, sjätte upplagan. Köpenhamn: Karnov Group.

Romby, Anna (2015), *Underskott i aktiebolag – En skatterättslig studie av förlust- och resultatutjämnning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten*. Uppsala: Iustus förlag.

Rupal, Yash (2004), 'Branch Report: United Kingdom', i: International Fiscal Association, *Group taxation*. Cahiers de droit fiscal international, volume 89b, 2004. Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers.

Sandgren, Claes (2018), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, fjärde upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik.

Strömholm, Stig (1971), 'Användning av utländskt material i juridiska monografier: Några anteckningar och förslag.' *SvJT* s. 251–263.

Tikka, Kari S (2004), 'Om principer vid tolkningen av skattelag.' *Skattenytt* 2004 s. 656–663.

Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning*. Uppsala: Iustus förlag.

Vinther, Nikolaj och Werlauff, Erik (2005), *Dansk og international koncernret og koncernskatteret: tillæg september 2005 om dansk og international sambeskatning*. Köpenhamn: Thomson GadJura.

Werlauff, Erik, och Madsen, Liselotte, Selskabsskatteloven 31 § 6 st., Karnov lagkommentar, not 620–623, senast åtkommen 2021-01-04.

Wiman, Bertil (1999), 'Equalizing the income tax burden in a group of companies', i: Lindencrona, Gustaf, Lodin, Sven-Olof och Wiman, Bertil (red.), *International Studies in Taxation: Law and Economics: Liber Amoricum Leif Mutén*. Stockholm: Kluwer Law International s. 363–378.

Wiman, Bertil (2002), *Beskattning av företagsgrupper*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Wiman, Bertil (2004), 'Branch Report: Sweden', i: International Fiscal Association, *Group taxation*. Cahiers de droit fiscal international, volume 89b, 2004. Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers s. 633–651.

Wiman, Bertil (2008), 'Cross-border relief in Europe: The case of group contributions', i: Hinnekens, Luc och Hinnekens, Phillipe (red.) *A vision of taxes within and outside European borders: festschrift in honor of prof. dr. Frans Vanistendael*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law s. 971–988.

Zimmer, Frederik (red.) och Advokatfirmaet BAHR AS (2019), *Bedrift, selskap og skatt: skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, sjunde upplagan. Oslo: Universitetsforlaget.

Källor

Källor i EU-rätt

Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt.

Kommissionens förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, EU KOM(2016) 683 final.

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och tillhörande dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Källor i utländsk rätt

Danmark

LBK nr 1084 af 26/06/2020 Selskabsskatteloven.

Norge

Lov om aksjeselskaper (LOV-1997-06-13-44).

Lov om allmennaksjeselskaper (LOV-1997-06-13-45).

Lov om skatt av formue og inntekt (LOV-1999-03-26-14).

Storbritannien

Corporation Tax Act 2010 c. 4.

Finance (No. 2) Act 2017 c. 32.

Svenskt offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1926:18 Beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet.

SOU 1964:29 Koncernbidrag m.m.

SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet.

Ds Fi 1984:9 Slopädd kommunal taxering av juridiska personer.

Propositioner

Prop. 1927:102 Förslag till kommunalskattelag m.m.

Prop. 1965:126 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen.

Prop. 1978/79:210 Om ändrad företagsbeskattning.

Prop. 1984/85:70 Om slopad kommunal taxering av juridiska personer.

Prop. 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

Prop. 2000/01:22 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.

Prop. 2004/05:85 Ny aktiebolagslag.

Prop. 2009/10:194 Koncernavdrag i vissa fall.

Prop. 2016/17:1 Budgetpropositionen för 2017.

Kommittédirektiv

Dir. 1991:39 Utredning om en teknisk översyn av inkomstskattelagstiftningen.

Dir. 2011:1 Översyn av företagsbeskattningen.

Utskottsutlåtanden

2016/17:SkU17 Subsidiaritetsprövning av kommissionens förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas.

Övriga dokument

Fi2009/6194 Remissammanställning: Promemorian Koncernavdrag i vissa fall, m.m.

Övriga källor

Ambagtsheer-Pakarinen, Laura: 'Denmark – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, senast uppdaterad 2020-11-05, <https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/gtha_dk_chaphead>, senast åtkommen 2021-01-02.

[cit: Ambagtsheer-Pakarinen: 'Denmark – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD].

Ambagtsheer-Pakarinen, Laura: 'Sweden – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, senast uppdaterad 2020-11-06, <https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/gtha_se_chaphead>, senast åtkommen 2021-01-02.

[cit: Ambagtsheer-Pakarinen: 'Sweden – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD].

Gallo, Giulia: 'Italy – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, senast uppdaterad 2020-10-10, <https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/gtha_it_chaphead>, senast åtkommen 2021-01-02.

[cit: Gallo: 'Italy – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD].

Her Majesty's Treasury: 'Finance Bill Explanatory Notes', 2017-09-08, <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/642806/finance_bill_september_2017_explanatory_notes.pdf>, senast åtkommen 2021-01-02.

[cit: HM Treasury: 'Finance Bill Explanatory Notes'].

Her Majesty's Revenue & Customs (HMRC): 'HMRC Internal manual: Company Taxation Manual: Groups: group relief: structural outline', senast uppdaterad 2020-12-15, <<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/company-taxation-manual/ctm80105>>, senast åtkommen 2020-12-22.

[cit: HMRC: 'Company Taxation Manual, Group relief'].

Näringslivets Skattedelegation (NSD): Remissyttrande i lagstiftningsärende Fi2016/01229/S1 – Promemorian 'Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser samt vissa förenklingar på företagsskatteområdet', 2016-04-27, <https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/b82ajl_remissvar-67-2016pdf_1107190.html/2016_9.pdf>, senast åtkommen 2021-01-02. [cit: NSD: 'Remissyttrande i lagstiftningsärende Fi2016/01229/S1'].

Offermans, René: 'Belgium – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, senast uppdaterad 2020-11-09, <https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/gtha_be_chaphead>, senast åtkommen 2021-01-02. [cit: Offermans: 'Belgium – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD].

Schellekens, Marnix: 'United Kingdom – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD, senast uppdaterad 2020-11-01, <https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/gtha_uk_chaphead>, senast åtkommen 2021-01-02. [cit: Schellekens: 'United Kingdom – Corporate Taxation', Country Tax Guides IBFD].

Skatteverket: 'Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering.' SKV 399 utgåva 2, mars 2013.

Skatteverket: Skatteverkets ställningstagande av den 27 maj 2020, 'När kan en utländsk juridisk person motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar?', diarienummer 8-154412. [cit: Skatteverkets ställningstagande, dnr. 8-154412].

Skatteverket: 'Rättslig vägledning: Bokslutsdispositioner', <<https://www-4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.13/324746.html>>, senast åtkommen 2020-12-29.

[cit: Skatteverket: 'Rättslig vägledning: Bokslutsdispositioner'].

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), EU:C:2005:763.

[cit: C-446/03 Marks & Spencer mot David Halsey].

C-650/16 A/S Bevola och Jens W Trock ApS mot Skatteministeriet, EU:C:2018:424.

[cit: C-650/16 Bevola mot Skatteministeriet].

Sverige

Högsta domstolen

NJA 1995 s. 742.

NJA 2015 s. 359.

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1943 ref. 50.

RÅ 1998 ref. 6.

RÅ 1999 ref. 74.

RÅ 2001 ref. 79.

RÅ 2004 not. 122.