

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

FÖRKORTNINGAR	4
1. INLEDNING	5
1.1. SYFTE	6
1.2. METOD	6
1.3. AVGRÄNSNINGAR.....	6
2. SKATTERÄTTLIG REGLERING AV KONCERNBIDRAG	7
2.1. KORT HISTORIK	7
3. KONCERNBIDRAG ENLIGT GÄLLANDE LAGSTIFTNING	8
3.1. INLEDNING.....	8
3.2. ÖPPNA KONCERNBIDRAG	9
3.2.1. Bolagsformer och ägarkrav	9
3.2.1.1. Utländska bolag.....	9
3.2.1.2 Reduceringsregler	10
3.3. FÖRUTSÄTTNINGAR	10
3.3.1. Bolagen ej schablonbeskattade	10
3.3.1.1. Äldre bestämmelserna om förvaltningsföretag	10
3.3.2. Öppen redovisning i självdeklarationen	11
3.3.3. Helägt dotterbolag under hela beskattningsåret	11
3.3.3.1. Ägarförändringar.....	12
3.3.4. Skatteavtal	12
3.3.5. Samordning med utdelningsreglerna	12
3.3.5.1. Näringsbetingade andelar.....	13
3.3.5.2. Utredningsregeln	13
3.3.5.3. Krav på innehavstid på marknadsnoterade andelar.....	14
3.3.5.4. Lundinregeln	14
3.3.6. Utländska bolag	14
3.4. ÖVRIGA KONCERNBIDRAGSMÖJLIGHETER.....	15
3.4.1. Koncernbidrag mellan systerbolag	15
3.4.2. Fusionsregeln	15
3.4.3. Etappvisa koncernbidrag	16
3.4.4. Dispens	16
4. KONCERNBIDRAGSRÄTT VID FÖRÄNDRAT ÄGANDE	17
4.1. INLEDNING.....	17
4.2. MODERBOLAGET NYBILDAR ETT DOTTERBOLAG	17
4.2.1. Dotterbolagens bidragsmöjligheter	17
4.2.1.1. Ordalydelsen i 35:7.....	17
4.2.1.2. Icke rörelsedrivande bolag	19
4.2.2. Moderbolagets bidragsmöjligheter	20
4.3. NYBILDAD MODERBOLAG.....	21
4.4. BIDRAG MELLAN SYSTERBOLAG	21
5. INTERNATIONELLA FÖRHÅLLANDEN	22
5.1. ICKE-DISKRIMINERINGSREGLER.....	22
5.2. ETABLERINGSFRIHET	22
6. SLUTSATS	23
7. BRUTTOÖVERFÖRING	24
8. FÖRHÅLLET MELLAN SKATTERÄTT OCH CIVILRÄTT	25
8.1. SKILDA RÄTTSORDNINGAR I SAMMA RÄTTSSYSTEM	25
8.1.1. Civilrättsliga begrepp i skatterätten	25
8.1.1.1. Kort om rättspraxis	26
8.1.2. Genomsynsprincipen	26

8.1.3. Legalitetsprincipen.....	27
8.1.4. Kommentar.....	28
9. CIVILRÄTTLIG SYN PÅ KONCERNBIDRAGEN	29
9.1. KONCERNBIDRAG UR AKTIEBOLAGSRÄTTLIGT PERSPEKTIV	29
9.1.1. INLEDNING.....	29
9.1.2. VINSTUTDELNING ELLER TILLSKOTT.....	29
9.1.3. EN SKATTERÄTTLIG JÄMFÖRELSE MED ANDRA UTBETALNINGAR	30
9.1.3.1. Koncernbidrag eller kapitaltillskott.....	30
9.1.3.1.1. <i>Ovillkorade och villkorade tillskott.....</i>	30
9.1.3.1.2. <i>Återbetalning av tillskott.....</i>	31
9.1.3.1.3. <i>Sammanfattning aktieägartillskott</i>	32
9.1.3.2. Koncernbidrag och utbetalningar enligt ABL	33
9.1.3.2.1. <i>Nedsättning av aktiekapitalet och utskiftning</i>	33
9.1.3.2.2. <i>Återköp av egna aktier</i>	33
9.1.3.2.3. <i>Inlösen.....</i>	33
9.1.3.2.4. <i>Återbetalning av lån.....</i>	33
9.1.3.3. Koncernbidrag och gåva	33
10. MATERIELL PRÖVNING AV KONCERNBIDRAG	35
10.1. INLEDNING.....	35
10.2. UTBETALNINGSFÖRBUDET	35
10.3. UTDELNINGSBART BELOPP.....	36
10.3.1. Utbetalning från dotterbolag	36
10.3.2. Utbetalning från moderbolag.....	36
10.4. FÖRSIKTIGHETSREGELN	37
10.5. ÅTERBÄRINGSSKYLDIGHET	38
10.5.1. Godtrosskydd för koncernbidrag?	39
10.6. LIKHETSPRINCIPEN	39
10.7. SLUTSATS.....	40
11. FORMELL PRÖVNING AV KONCERNBIDRAGEN.....	41
11.1. INLEDNING.....	41
11.2. BOLAGSORGANENS FUNKTIONSFÖRDELNING.....	41
11.2.1. Formreglerna dispositiva	42
11.2.2. Sammanfattning	43
11.3. UTDELNING PÅ EXTRA STÄMMA.....	43
11.4. ANTECIPERING OCH EFTERSKOTTsutDELNING.....	44
11.4.1. Inledning	44
11.4.2. Grunder för anteciperings	44
11.4.3. Terminologi.....	44
11.4.5. Sambandet mellan anteciperings/efterskottsutdelning och funktionsfördelning	45
11.4.6. Övriga krav.....	46
11.4.7. Anteciperad intäktsföring	46
11.4.8. Sammanfattning anteciperings och efterskottsutdelning	47
11.5. PRAXIS FRÅN HD	47
11.6. EG-RÄTTLIGA REGLERINGAR.....	48
11.6.1. Regeln om interim utdelning.....	48
11.6.1.1. <i>Hinder mot koncernbidrag.....</i>	48
11.6.2. Redovisningsdirektivet	49
11.6.3. Slutsats EG-rätt.....	50
11.7. AVSLUTANDE SYNPUNKTER	50
12. KONCERNBIDRAG & FÖRHÅLLET CIVIL- OCH SKATTERÄTT.....	52
12.1 AVDRAGSRÄTTEN	52
12.1.1. INLEDNING.....	52

12.1.2. KRAV PÅ FÖRMÖGENHETSÖVERFÖRING	52
12.1.3. BOKSLUTSDISPOSITIONER – EJ ÖVERFÖRING	52
12.1.4. BOKFÖRING PÅ DEKLARATIONSÅRET	53
12.1.5. KOMMENTAR	53
13. ÅTERFÖRINGSPROBLEMATIKEN.....	54
13.1. INLEDNING.....	54
13.2. ANPASSNING TILL CIVILRÄTT.....	54
13.2.1. Återföringsdelen.....	54
13.2.2. Viss återföringsandel	55
13.3. SAMMANFATTNING.....	55
14. NETTOBELOPP VID SAKUTDELNING OCH KONCERNBIDRAG	56
14.1. INLEDNING.....	56
14.2. HALV MARKNADSFÖRINGSMETOD	56
14.3. NETTOVÄRDE VID KONCERNBIDRAG	56
14.4. AVDRAGSPROBLEMATIK.....	57
15. AVSLUTNING	59
16. LITTERATURFÖRTECKNING	61
16.1. ARTIKLAR	61
16.2. BÖCKER	62
16.3. FÖRARBETEN	62
16.4. EG-DIREKTIV	63
16.5. REKOMMENDATIONER.....	63
17. RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	64

FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslagen
DB	Dotterbolag
DDB	Dotterdotterbolag
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
Fb	Förhandsbesked
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelagen
M	Moderbolag
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PRV	Patent- och Registreringsverket
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SvJT	Svensk Juridisk Tidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
SOU	Statens offentliga utredningar

1. INLEDNING

Bestämmelserna om koncernbidrag finns att hitta i skatterättslig lagstiftning där de har införts bland annat på grund av neutralitetsskäl. Lagstiftaren har velat ge koncerner samma möjlighet att utjämna det mellan de enskilda bolagen uppkomna resultatet på samma sätt som hade varit möjligt om verksamheten hade bedrivits inom ett och samma bolag. 35 kap IL ger förutsättningarna för när ett koncernbidrag kan ges med skatterättslig avdragsrätt. Ursprungligen var bestämmelserna tänkta att reglera enbart bidrag mellan svenska rättssubjekt men utvecklingen har lett till att även vissa utländska subjekt omfattas. Till följd av de nya reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar har skett ändringar i lagtexten. Trots att bestämmelserna om koncernbidragen är tekniskt komplicerade verkar de vid en första anblick enkla att applicera på konkreta förhållanden. Men denna uppfattning förvrids desto mer insatt man blir i ämnet. Framförallt vid ägarförändringar vinnns insikt om att lagtexten inte är helt klart utformad.

Reglerna om koncernbidrag är ett skatterättsligt påfund. Koncernbidragen har däremot inte upptagits i civilrättslig lagstiftning. Av särskilt intresse för denna skrift är att koncernbidragen varken finns uppräknade eller passar in i det aktiebolagsrättsliga utbetalningsbegreppet. Detta ställer till problem. I mången doktrin och troligtvis då även i näringslivet är uppfattningen att koncernbidrag kan överföras utan några som helst restriktioner. Men medel får inte lämna ett företags sfär hur som helst. Det spelar ingen roll ur ett civilrättsligt perspektiv om egendom förs ut ur ett bolag som koncernbidrag eller som vinstutdelning. När det är ett aktiebolag som är bidragsgivare av ett koncernbidrag måste därför hänsyn tas till de formella och materiella reglerna i ABL.

Förklaring finns att finna i relationen mellan skatterätten och civilrätten. Dessa båda rättsområden är en del av samma rättssystem men inte helt samordnade. Det kommer även till uttryck i Regeringsrättens domar som inte alltid tar hänsyn till civilrättslig lagstiftning eller vilka rättsverkningar en dom i ett skattemål får i ett civilrättsligt perspektiv. Detta är betänkligt påfallande i rättsfall som haft betydelse för eller anknytning till förfarandet kring koncernbidragen.

Ovan har kort berörts de skatterättsliga koncernbidragsreglerna, den civilrättsliga behandlingen av dessa samt diskrepansen mellan civilrätt och skatterätt. Dessa tre områden utgör kärnan i denna skrift. Uppsatsen kommer att utförligt beskriva de aktuella regelverken, ta upp frågeställningar och problemformuleringar samt analysera rättsläget kring dessa områden. Även relevanta rättsfall kommer att kritiskt granskas och analyseras.

Uppsatsen är indelad i fyra kapitel och inleds med en beskrivning av det skatterättsliga regelverket. Inledningsvis är denna del relativt deskriptiv men övergår därefter i en analys över rättsläget vid omstruktureringar. Här kommer visas att lagtexten inte är helt enkel att tolka och att det går att argumentera för olika lösningar. Kapitel två är kvantitativt mindre än övriga men inte desto mindre viktigt. Här beskrivs förhållandet mellan skatterätt och civilrätt. Det är av vikt, inte minst för den mindre i ämnet insatta läsaren, att ha grepp om detta samband innan de civilrättsliga bestämmelserna presenteras. Kapitlet utgör även en brygga som underlättar för läsaren att förstå systematiken i upplägget.

Det tredje och mest omfattande kapitlet lägger fram de civilrättsliga förutsättningarna för att koncernbidraget skall kunna accepteras. Först presenteras de allmänna uppfattningarna om hur begreppet koncernbidraget skall behandlas ur en aktiebolagsrättslig synvinkel. Därefter följer den materiella prövningen som bygger på reglerna i 12 kap ABL samt i anslutning till dessa den aktiebolagsrättsliga likhetsprincipen. Nästa avsnitt behandlar de formella krav som ställs på koncernbidragen. Här behandlas bland annat bolagsorganens kompetens samt utifrån ett svenskt och EG-rättsligt synsätt den skattemässiga utdelningen. Uppsatsen avslutas i det

fjärde kapitlet med en analys av särskilda problem som uppstått på grund av Regeringsrättens domar.

1.1. SYFTE

Syftet med uppsatsen är tudelat. Först syftar jag till att på ett ingående och detaljerat sätt beskriva de svenska skatterättsliga reglerna för koncernbidrag och påvisa en del oklarheter med dessa. Därefter är uppsatsens syfte att utifrån civilrättsliga regler uppmärksamma ett flertal problem och oklarheter med koncernbidragen som uppstår på grund av att den skatterättsliga och civilrättsliga lagstiftningen inte är koherent.

1.2. METOD

I uppsatsen används vanlig rättsdogmatisk metod. Uppsatsen kommer således att beskriva, analysera och förklara gällande rätt med stöd av lagstiftning, doktrin och rättspraxis.

1.3. AVGRÄNSNINGAR

För att på ett meningsfullt sätt beskriva koncernbidragen och dess användningsområde samt visa på problematiken med dessa bidrag har det krävts att ett stort antal områden undersökts. Jag har ändå varit tvungen att göra omfattande avgränsningar. Många av de rättsområden som berör, påverkas av eller tangerar själva koncernbidragen har lämnats därhän. Detta har skett både på grund av utrymmesskäl samt att jag ansett att uppsatsen hade tappat den röda tråden om fler områden hade integrerats, flera av dessa ämnen är mer lämpliga att utgöra kärnområden för en helt annan uppsats. Av dessa skäl kommer exempelvis kommissionärsbolagen inte att behandlas. Det samma gäller de skatterättsliga bestämmelser som begränsar koncernbidragens användningsområde, exempelvis kan reglerna om underskott i 40 kap IL nämnas. Ett annat område som inte kommer att beröras mer än nödvändigt är EG-rättens förhållningssätt till koncernbidragen. Det relativt nyligen presenterade förslaget om en skatteharmonisering för koncerner inom EU, det s k Home State Taxation kommer således inte att kommenteras. Det hade varit intressant att utgå från EG-rätten, undersöka ett antal medlemsstaters lagstiftning vad gäller koncernbidrag och sätta detta i relation till förslaget om Home State Taxation men det får bli ämnet för en annan uppsats. När det gäller de ämnen som tas upp i denna skrift har det främst av utrymmesskäl varit omöjligt att mer utförligt presentera rättsläget för de formella och materiella utdelningsreglerna i ABL.

2. SKATTERÄTTLIG REGLERING AV KONCERNBIDRAG

2.1. KORT HISTORIK

Bestämmelserna om öppna koncernbidrag antogs av riksdagen 1965. Dessförinnan hade praxis accepterat dolda koncernbidrag under förutsättning att dessa utgjorde en avdragsgill omkostnad, s k koncernbidrag som omkostnad.

Genom ett beslut den 24 oktober 1958 bemyndigades chefen för finansdepartementet att tillkalla sakkunniga med uppdrag att verkställa en översyn av bestämmelserna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst samt rörande den skatterättsliga behandlingen av koncernbidrag. I de direktiv som gruppen erhöll framhölls att den då gällande inkomstskattelagstiftningen inte innehöll uttryckliga bestämmelser angående de överföringar som benämndes koncernbidrag. Begreppet koncernbidrag, och då koncernbidrag som driftkostnad, hade uppkommit ur praxis men så som praxis hade utvecklat sig på området var den synnerligen svårtolkad. I vissa fall hade avdragsrätt respektive beskattning för koncernbidrag medgivits men i många andra fall hade ett dylikt avdrag förvägrats. Enligt direktiven var det därför önskvärt att genom en grundlig utredning av koncernbidragets skatterättsliga ställning få i lag reglerat när koncernbidrag skulle betraktas som avdragsgilla.¹

De då gällande reglerna om vinstöverföringar mellan olika näringsidkare i intressegemenskap återfanns i 43 § och 57 § 3 mom kommunalskattelagen. Där reglerades dock endast vinstöverföringar genom särskild eller oriktig prissättning. Utredningsgruppens slutsats var att lagstiftaren i princip hade varit beredd att acceptera viss vinstöverflyttning via prissättning på varor och tjänster vad gällde taxeringen till statlig inkomstskatt och detsamma gällde vid taxeringen till kommunal inkomstskatt där mottagaren för en del av inkomsten skulle skatta i givaren kommun. Utredningens förklaring till lagstiftarens välvilliga inställning låg i att det inte ansågs att den omständigheten att en verksamhet delats upp på flera företag skulle leda till en högre beskattning än om verksamheten bedrivits genom ett enda företag. Uttalandet bygger på den skatterättsliga neutralitetsprincipen². Utredningsgruppen var av åsikten att även öppna koncernbidrag, som inte skulle vara beroende av om de utgjorde en driftkostnad för företagen, borde leda till avdragsrätt för givaren. Denna rätt kunde emellertid inte vara ovillkorlig, inte ens mellan moderbolag och dotterbolag.³

Utredningsgruppens förslag, som därefter ledde till lagstiftning, innebar att följande krav skulle uppställas:

- att dotterbolaget varit helägt till 90 procent under hela det verksamhetsår till vilket överföringen avsedde,
- att såväl moderbolaget som dotterbolaget haft samma räkenskapsår,
- att överföringen inte innebar ett kringgående av reglerna om kedjebeskattnings av bolagets vinster,
- samt att överföringen inte fick medföra att en viss kommuns skatteunderlag minskades på ett icke godtagbart sätt.⁴

Utredning framhöll även att det förutsattes att båda bolagen hade sitt säte i landet, d v s att båda bolagen var svenska aktieföretag. Dessutom betonade utredningen att den inte avsåg att inskränka rätten till avdrag för de koncernbidrag som var att anse som en ren driftkostnad.

¹ SOU 1964:29, s 24

² Neutralitetsprincipen genomsyrar i mångt och mycket den skatterättsliga lagstiftningen. Utredningens slutliga förslag bygger också på denna princip men den största orsaken bakom utredningen om koncernbidrag synes vara den osäkerhet om vad som gällde angående koncernbidrag som uppkommit i praxis.

³ SOU 1964:29, s 78 f

⁴ Ibid s 81-82

3. KONCERNBIDRAG ENLIGT GÄLLANDE LAGSTIFTNING

3.1. INLEDNING

Dagens lagstiftning bygger i stora delar på den utredning och de förslag som utredningsgruppen framlade i SOU 1964:29. Av naturliga skäl är den äldre lagstiftningen inte intakt men de principiella övervägandena kvarstår. Generellt sett får anses att neutralitetsprincipen haft stor inverkan på lagstiftningen. Det framhålls också i förarbetena⁵ att syftet med bestämmelserna är att skattebelastningen för en koncern inte skall bli högre än den skulle ha varit om verksamheten hade bedrivits av ett enda företag. För den som vill bedriva näringsverksamhet skall inte skattemässiga skäl vara den avgörande faktorn om denne väljer att bedriva rörelsen som enskild näringsidkare, i ett handelsbolag eller aktiebolag. Samtliga enskilda bolag inom en koncern utgör skattesubjekt, det är inte koncernen i stort som blir beskattat. Men den slutliga skatten skall inte bero på om verksamheten delas upp på olika företag inom en koncern eller att ett enskilt företag med underavdelningar bedriver verksamheten. I det senare fallet kan över- och underskott i de olika avdelningarna kvittas vilket inte skulle vara fallet i koncernsituationen om inte särskilda regler fanns. Detta skulle då uppenbarligen strida mot neutralitetsprincipen. Det är därför på denna grund som reglerna om koncernbidrag står på.

Vid en jämförelse med de äldre bestämmelserna är det framförallt kanske på det internationella området som regelverket har ändrats. Ursprungligen gällde att de svenska reglerna om koncernbidrag inte var tillämpliga på utländska företag men skatteavtal har kommit att inverka i flera hänseenden. Det stod snart klart att svenska företag med den verkliga ledningen i en stat med vilken Sverige slutit ett skatteavtal kunde ta emot koncernbidrag utan att beskattas för detta.⁶ Den största förändringen har ändå skett genom inträdet i EU där EG-rättens icke-diskrimineringsregler föranlett ändringar i den svenska lagstiftningen.

Den 1 juli 2003 trädde den nya lagstiftningen om skattefrihet på kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar i kraft. Som konsekvens av införandet har direkta ändringar i reglerna rörande avdragsrätten för koncernbidrag varit nödvändiga. Även i andra bestämmelser som inte direkt påverkar avdragsrätten för koncernbidrag men som indirekt påverkar koncernbidragens användningsområden har lagändringar skett. Jag avser inte att i ett sammanhang redogöra för de nya reglerna men under de avsnitt där förändringar har ägt rum kommer dessa att beskrivas och kommenteras samt en jämförande återblick göras.

Avslutningsvis är det på sin plats med en kort kommentar över terminologin. Med koncernbidrag i egentlig mening menas de koncernbidrag som kan betecknas som öppna. För dessa yrkas avdrag i deklarationen och är inte beroende av om de varit nödvändiga för att förvärva eller bibehålla intäkter. Det andra begreppet som förekommer är det redan omnämnda ”koncernbidrag som omkostnad”. Detta är inget annat än en kostnad som oavsett benämning i räkenskaperna hade varit avdragsgill som driftkostnad i bolaget. Stundtals kan det ändå vara svårt att avgöra om en transaktion skall bedömas enligt koncernbidragsreglerna eller för reglerna om avdragsrätt i näringsverksamheten. När exempelvis en transaktion betecknas som marknadsföringsbidrag och detta sker i anslutning till bokslutet kan det antingen vara fråga om en vinstdisposition eller en driftskostnad⁷.

⁵ Proposition 1999/2000:2 s 421

⁶ Wiman s 68

⁷ Ibid s 86

3.2. ÖPPNA KONCERNBIDRAG

Dessa koncernbidrag skall om förutsättningarna i 35 kapitlet IL är uppfyllda dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, 35:1 st 1. Det angavs i den tidigare lagtexten att den skattskyldige skulle visa att förutsättningarna för öppna koncernbidrag förelåg. Detta krav är nu borttaget ur lagtexten men anses följa av allmänna regler⁸. Av samma paragrafs andra stycke framgår att med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren att förvärva eller bibehålla inkomster vilket karakteriserade de s k koncernbidragen som omkostnad.

3.2.1. Bolagsformer och ägarkrav

De olika bolagsformer som får förekomma regleras i 35:2-2a. Ett moderbolag enligt 35 kap:s definition kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, en svensk stiftelse eller en svensk ekonomisk förening. De två sistnämnda får inte omfattas av undantagen från skattskyldighet i 7 kap IL.

Dessa bolagsformer måste dessutom äga mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller i en svensk ekonomisk förening. Endast direkt ägande räknas. I RÅ 2000 ref 17 prövades frågan om ett dotterbolag kunde få ge koncernbidrag till sitt moderbolag trots att ägandet inte direkt, men väl indirekt, uppgick till 90 procent. Regeringsrätten ansåg att det av systematiken och av förarbetena framgick att ägandet måste vara direkt. Valet av just den nittioprocentiga nivån föranleddes av att 174 § 1 och 2 mom i 1944 års aktiebolag stadgade att då ett moderbolag ägde 90 procent av andelarna i ett dotterföretag, bolagen kunde fusioneras till ett företag genom tvångsinlösen. Det sagda framgår av ett uttalande i proposition 1965:126 sida 22.

Ett helägt dotterföretag enligt 35 kap är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som ägs till mer än 90 procent av ett moderbolag, definierat ovan.

3.2.1.1. Utländska bolag

Under förutsättningarna som uppställs i 35:2a likställs ett utländskt bolag som är hemmahörande i en EES-stat med ett moderbolag eller ett helägt dotterföretag. Det krävs att det utländska bolaget, definierat i 6:8-10a, motsvarar ett sådant svenskt företag som behandlas i 35:2, dessutom måste mottagaren av koncernbidraget vara skattskyldigt i Sverige för näringsverksamhet till vilket koncernbidraget skall hänföras. Så blir fallet om ett mottagande utländskt EES-bolag har ett fast driftställe i Sverige till vilket koncernbidraget intäktsförs. Detsamma gäller om mottagaren är ett sådant svenskt företag som enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES om detta är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Den mista gemensamma nämnaren är således att mottagaren måste vara skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till.

Det är endast mellan dessa bolagsformer som koncernbidrag kan ges. I RÅ 1985 1:72 beslutades att ett koncernbidrag inte kunde ges om det ligger ett handelsbolag mellan moderbolaget och dotterbolaget. När det gäller ägandeandelen kan konstateras att det inte räcker med ett innehav överstigande 90 procent av röstetalet utan att ägandet anknyter till aktiekapitalet. Enligt dessa bestämmelser räknas endast ett direkt ägande⁹.

⁸ Ibid s 69

⁹ Ibid s 72

3.2.1.2 Reduceringsregler

En annan regel som har viss koppling till ägarandelen är 14:31 ABL där även indirekt ägande medräknas. En intressant diskussion om ägarandelen bygger just på bestämmelserna i sistnämnda lagrum. Rhode¹⁰ skriver att man vid beräkningen av om ett moderbolag har uppnått de nio tiondelar av aktier och röster som krävs enligt 14:31 ABL för att kunna tvångsinlösa dotterbolagsaktier så måste hänsyn tas till om dotterbolaget självt äger ett antal av dessa. Rhode menar att man skall reducera totalantalet aktier med det antal som dotterbolaget självt innehar. Om exempelvis ett dotterbolag självt eller tillsammans med egna dotterbolag innehar en aktieandel om tio procent i sitt egna bolag räcker det för moderbolaget att detta innehar 81 (90x90) procent av totalantalet aktier i dotterbolaget. Rhode understryker därefter att reduceringsreglerna skall iakttas vid tillämpningen av annan lag.

Appliceras det sagda, d v s att reduceringsreglerna gäller även för 35 kap IL, skulle det i en situation som ovan räcka med ett 81-procentigt innehav för moderbolaget. Rimligtvis borde detta gälla. Egna aktier har inget röstvärde och berättigar inte till vinstutdelning heller. Ett dotterbolags aktier i sitt moderbolag är på motsvarande sätt verkningslösa, 7:23-25 ABL. Trots innehavet av 81 procent innebär detta innehav de facto ett inflytande som uppgår till 90 procent. I fortsättningen när det talas om ett innehav om nio tiondelar är det underförstått att reduktionsreglerna kan vara tillämpliga.

3.3. FÖRUTSÄTTNINGAR

För att ett moderbolag skall få ge koncernbidrag med avdragsrätt till ett helägt dotterföretag och för att ett helägt dotterföretag skall få ge koncernbidrag med motsvarande rätt till ett moderbolag har lagstiftaren i 35:3 ställt upp sex stycken allmänna krav. När det i fortsättningen hänvisas till de generella förutsättningarna är det således dessa som avses.

3.3.1. Bolagen ej schablonbeskattade

Det första förutsättningskravet innebär att varken givaren eller mottagaren får vara ett privatbostadsföretag eller ett investmentföretag. Skälet till att privatbostadsföretag och investmentföretag är förhindrade att ge eller ta emot koncernbidrag är på grund av bolagens schablonbeskattning. Definitionen av privatbostadsföretag finns i 2:17 IL och beskattningsreglerna i 39:25-27. Motsvarande definition och bestämmelser för investmentföretag finns i 39:14-20. Kapitalvinster, med undantag för kapitalvinster på skalbolag¹¹, är inte skattepliktiga och kapitalförluster inte avdragsgilla för ett investmentbolag. Det är däremot utdelningar från investmentbolaget. Istället beskattas investmentbolagen genom en schablonbeskattning som uppgår till 1,5 procent av värdet på delägarätter som innehas vid beskattningsårets utgång.

3.3.1.1. Äldre bestämmelserna om förvaltningsföretag

De nya reglerna om skattefrihet på kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar har medfört en ändring i lagrummet. I den tidigare lagstiftningen uppställdes kravet på att givare eller mottagare inte heller fick vara ett förvaltningsföretag. Genom införandet av de nya bestämmelserna har detta begreppet undanröjts ur skattelagstiftningen.

Begränsning vad gällde förvaltningsföretag i den tidigare lydelsen hade sin grund i att koncernbidragsreglerna ställde upp ett krav på att de inblandade företagens huvudsakliga verksamhet skulle bestå av rörelse vilket inte ansågs vara fallet med förvaltningsföretagen. Syftet med reglerna är som sagt att utjämna resultatet av den näringsverksamhet som

¹⁰ Rhode, s 101

¹¹ För skalbolag, se de nya reglerna i 25a kap 9 § f.

koncernen bedrivit, det accepterades då inte från lagstiftarens sida att mottagaren eller givaren av ett koncernbidrag inte bedrev någon rörelse¹².

För den intresserade lämnas här en kortare redogörelse för de viktigaste skatterättsliga bestämmelserna om förvaltningsföretagen.

Definitionen av förvaltningsföretag fanns i 24:14. Ett förvaltningsföretag skulle ägna sig åt förvaltning av värdepapper eller liknande tillgång, härmed var handel med värdepapper utesluten. Förvaltningsföretaget fick ej heller direkt eller indirekt bedriva näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning. I doktrinen angavs tidigare att en sidoverksamhet kunde uppgå till 5-10 procent av övrig verksamhet utan att företaget förlorade sin status som förvaltningsföretag¹³.

Det väsentliga för koncernbidragsreglerna var när statusen av ett förvaltningsföretag inträdde respektive upphörde. Ett företag som tillfälligt hade nedlagt sin rörelse och som endast förvaltade sina likvida medel betraktades normalt som ett förvaltningsföretag. Att nedläggningen var tillfällig spelade ursprungligen ingen roll. Konsekvensen var då att ett nystartat bolag som inte påbörjat sin verksamhet utgjorde ett förvaltningsföretag. Rättspraxis visade sig från början hålla strikt på kravet om att företaget var tvunget att vara rörelsedrivande för att undgå att betecknas som ett förvaltningsföretag. Inte ens när förluster eller vinster ansamlats i ett koncernförhållande har bolagen kunnat utnyttja dessa vid ett senare tillfälle då ett bolag har haft sin rörelseverksamhet nedlagd¹⁴. Senare domar på området visade att en ny praxis möjligen var under uppsegling och som inte direkt ansåg ett företag som nedlagt sin verksamhet böra klassas som ett förvaltningsföretag¹⁵.

Bedömningen av huruvida ett förvaltningsföretag förelåg vid tillämpning av koncernbidragsreglerna skulle göras med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång, se RÅ 1999 ref 30. Det innebar att om exempelvis ett förvaltningsföretag på årets sista dag förvärvade ett rörelsedrivande bolag eller ett rörelsedrivande handelsbolag uppfylldes förutsättningarna för koncernbidrag. Ett moderbolag drabbades aldrig av förvaltningsföretagets definition eftersom moderbolaget indirekt ansågs bedriva näringsverksamheten.

3.3.2. Öppen redovisning i självdeklarationen

Den andra förutsättningspunkten uppställer kravet på att både givaren och mottagaren skall redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Det har visat sig genom redovisningspraxis på området att detta krav är mer eller mindre det enda som faktiskt krävs av de inblandade bolagen. I RÅ 1998 ref 6 bedömdes frågan om det krävdes att koncernbidragen redovisades på något särskilt sätt i bokföringshänseende eller om förutsättningarna för avdragsrätten var helt frikopplade från redovisningen. I ansökan om förhandsbesked hade inte koncernbidraget redovisats över resultaträkningen men Regeringsrätten ansåg att det saknades stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätten respektive skatteplikten beroende av viss bokföringsmässig redovisning av koncernbolaget.

3.3.3. Helägt dotterbolag under hela beskattningsåret

Den tredje punkten upplyser om att dotterföretaget skall ha varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag. Denna bestämmelse är en bekräftelse av syftet bakom reglerna att genom koncernbidrag möjliggöra en utjämning av resultaten inom en koncern. Samtidigt klargörs att detta endast får ske på underskott och överskott som uppkommit under den tid då det givande och det mottagande företaget befunnit sig i samma koncern; därav stadgandet att dotterföretaget skall ha varit helägt under hela beskattningsåret eller sedan det började bedriva verksamhet. Inte heller ett nystartat dotterföretag skall vara undantaget eftersom det inte finns någon risk att otillbörligt utnyttja koncernbidragsmöjligheterna.

¹² Som kommer att visas i avsnitt 4.2.1.2. är det osäkert om detta fortfarande gäller

¹³ Wiman s 53

¹⁴ Se RÅ 1980 1:22

¹⁵ Förhandsbesked från den 11 december 1998. Refererat i RSV:s rättsfallsprotokoll 20/99

3.3.3.1. Ägarförändringar

Bestämmelsen sedd isolerad skulle ha fått konsekvenser som stridit mot neutralitetsprincipen om inte regeln i 35:7 funnits. Således skulle exempelvis koncerninterna aktieförsäljningar kunna innebära att ett dotterföretag inte ansågs vara helägt under hela beskattningsåret. I 35:7 ges därför förutsättningarna för när ett företag som blir ett helägt dotterföretag till ett nytt moderbolag ska kunna anses ha varit helägt av det nya moderbolaget under hela beskattningsåret. Kravet är att det nya ägandeförhållandet ska bestå året ut och att under hela den del av beskattningsåret som föregick ägarförändringen båda företagen skulle ha haft avdragsrätt för koncernbidrag till varandra om det gamla ägandeförhållandet bestått. Bestämmelsen ger emellertid upphov till vissa oklarheter vilka diskuteras under 4.2.1.1. Det är dock lämpligast med en genomgång av övriga bestämmelser innan dessa regler ställs på sin spets.

Trots regeln i punkt tre som skall förhindra att vinster och förluster som uppkommit utanför det rådande koncernförhållandet utnyttjas påpekar Wiman¹⁶ att ett inte tidigare helägt dotterföretag kan ha kvar vinster i form av värdereserver. Det finns ingenting som hindrar att dessa utnyttjas. Däremot så är möjligheterna att efter ägandebbyte utnyttja underskott hänförliga till tidigare beskattningsår kraftigt begränsade genom reglerna i 40 kap IL om tidigare års underskott.

3.3.4. Skatteavtal

Förutsättning nummer fyra stadgar att mottagaren inte enligt ett skatteavtal får anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2a § andra meningen. Denna regel har införts för att Sverige inte skall gå miste om skatteintäkter som på grund av ett skatteavtal, med artikel 4 i OECD:s modellavtal i grunden, utpekar den stat i vilken den verkliga ledningen befinner sig som hemvist. Om inte denna punkt fanns skulle ett koncernbidrag till ett svenskt företag kunna undgå beskattning trots att givaren får avdrag. Undantag ges då för bolag hemmahörande i ett EES-land med fast driftställe i Sverige.

Det femte kravet är att näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte får vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Denna bestämmelse täcker det motsatta förhållandet att bolaget visserligen anses ha sin hemvist och därför är skattskyldigt i Sverige men som på grund av ett skatteavtal, den näringsverksamhet som hänförs till driftstället är undantagen. Både punkt 4 och punkt 5 rör koncernbidragsreglernas tillämpning på internationella förhållanden och utreds mer utförligt under avsnitt 5.

3.3.5. Samordning med utdelningsreglerna

Den sjätte och sista punkten stadgar att om koncernbidraget lämnas från ett dotterföretag till ett moderbolag så skall inte utdelning som sker under beskattningsåret från dotterföretaget tas upp hos moderbolaget. Genom detta stadgande sker en samordning med reglerna i 24 kap IL om skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. Lagstiftaren har genom denna bestämmelse sett till att i de fall som dubbelbeskattningen upprätthålls i utdelningsreglerna så ska det inte vara möjligt att genom koncernbidrag kringgå dessa.

De nya reglerna som infördes den 1 juli 2003 medförde både principiella och omfattande regeländringar. Omfattningen av den skattefria utdelningen har ökat, och gäller numera på onoterade och näringsbetingade andelar. Möjligheten att ge koncernbidrag är därför utesluten om andelarna utgör lagerandelar eller kapitalplaceringsandelar. Det sistnämnda begreppet finns inte utsatt i lagtexten men måste urskiljas från de kapitaltillgångar som är näringsbetingade. Bestämmelserna om näringsbetingade andelar regleras numera i 24:13-16.

¹⁶ Wiman s 76

3.3.5.1. Näringsbetingade andelar

För att uppfylla kravet om näringsbetingad andel följer av 24:14 att andelen skall vara en kapitaltillgång och uppfylla någon av följande förutsättningar:

1. Andelen är onoterad.
2. När andelen är marknadsnoterad skall det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvara tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.
3. När andelen är marknadsnoterad skall innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Konsekvensen är således att en onoterad andel alltid är att anse som näringsbetingad. Detta innebär en skillnad mot den tidigare lagtexten. Skälet för införandet är att regeringen anser att onoterade andelar inte normalt lämpar sig som objekt för kapitalplaceringar¹⁷. Dock gäller att en andel inte anses ha upphört att vara en marknadsnoterad andel om marknadsnoteringen upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs, 23:14 st 2.

En marknadsnoterad andel är emellertid inte utesluten från att generera skattefri utdelning. Det gäller då att någon av förutsättningarna i punkt två eller tre kan uppfyllas. Om ett företag innehar en ägandeandel som stadgas om i punkt två anses det per automatik vara näringsbetingade andelar. När det gäller punkt två har röstetalet för ägarföretagets andelar sänks från 25 procent ner till tio procent. Denna ändring motiveras dels med att den tidigare nivån ansågs vara för hög och dels att ändringen är lämplig mot bakgrund av pågående reformering av EU:s moder/dotterbolagsdirektiv (90/435/EEG). Ett innehav av tio procent anses numera innebära ett starkt ägandeengagemang och även i avtal för undvikande av dubbelbeskattningsom Sverige slutit med andra länder finns det bestämmelser om ett tioprocentigt innehav¹⁸.

3.3.5.2. Utredningsregeln

Om moderbolaget trots allt ej innehar 10 procent av röstetalet kan bestämmelsen i punkt tre prövas. Det skall direkt påpekas att denna regel inte gäller för företag som förvaltar värdepapper. Dessa företag behandlas utförligt under avsnitt 4.2.1.2. Denna regel kvarstår sedan tidigare lagstiftning. Här måste ske en prövning om moderbolagets eller ett närstående bolags andelsinnehav verkligen betingas av rörelse. Uttrycket betingad av rörelse har visat sig vara svårklarat och i proposition 2002/03:96, sida 78 anses uttrycket som inte helt entydigt. Det finns emellertid en rikhaltig praxis på området som ger vägledning¹⁹.

Andelsinnehavet kan vara en följd av att företaget vill förbättra och säkra tillförseln av råvaror, öka avsättningen av bolagets produkter eller samordna rörelser hos flera ägare och på så sätt utnyttja synergivinst²⁰. Det kan också ske för att tillhandahålla kunder förmånliga erbjudanden i andra närliggande branscher. Konsekvensen av ett förvärv som enbart sker för att få inflytande över ett annat företags förvaltning torde bli att andelarna inte anses som näringsbetingade.²¹ På grund av att begreppet förvaltningsföretag utgått ur lagtexten får det vara osagt huruvida detta fortfarande gäller eller ej.

¹⁷ Proposition 2002/03:96 s 76

¹⁸ a.a.

¹⁹ Det skulle föra för långt att närmare redovisa för denna praxis. Hänvisning sker istället till följande avgörande: RÅ 2001 ref 6 (Fb), RÅ 1970 Aa 122, RÅ 1970 ref 52

²⁰ Lodin, Inkomstskatt, s 339

²¹ Wiman s 58

Andelsinnehavet kan vara förvånansvärt litet. I RÅ 1968 not 2036 räckte ett innehav motsvarande en procent av aktierna för att innehavet skulle anses som betingat av rörelsen. I rättsfallet innehade rederiet Transmarin aktier i SCA för att främja fraktförbindelser. Viktigt är att för att aktierna skall anses som näringsbetingade så måste det finnas ett avtal eller liknande mellan parterna²².

3.3.5.3. Krav på innehavstid på marknadsnoterade andelar

Även om förutsättningarna i 24:14 p 2 eller 3 är uppfyllda krävs det att en andel som är marknadsnoterad har innehafts under en viss tid, 24:20. Lagrummet stadgar att en utdelning på en marknadsnoterad andel är skattepliktig om andelen antingen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad inom ett år från det att andelen blivit näringsbetingad hos innehavaren. Utdelningen skall tas upp det beskattningsår då avyttringen eller upphörandet sker. I 24:21 finns regler om hur innehavstiden skall beräknas.

Motivet till bestämmelsen är flera. Det anges i förarbetena att ett företag som redan innehar näringsbetingade andelar skulle före utdelning kunna köpa fler andelar, ta emot skattefri utdelning och direkt efteråt sälja andelarna. Ett förfarande som kan definieras som en kapitalplacering. Motsvarande gäller då ett företag innehar strax under tio procent och före utdelning köper nya andelar för att komma över tioprocent spärren. I motiven understryks att tidsvillkoret även gäller för aktier som uppfyller det s k betingandevillkoret i 24:14 p 3.²³

3.3.5.4. Lundinregeln

Även den s k Lundinregeln i 24:19 måste beaktas. Före 1991 års skattereform förelåg en avsevärd skattemässig nivåskillnad mellan utdelning ur aktiebolag och försäljning av aktiebolag med uppsamlade vinstmedel. Lundintransaktionerna²⁴ gick ut på att undgå utdelningsbeskattning. Ofta var utdelning mellan aktiebolag skattefri så man skapade speciella bolag för att slussa pengar till ett bolag som sedan såldes med dessa uppsamlade tillgångar till en låg beskattning. Detta har förhindrats genom 24:19 som stadgar att då ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det med hänsyn till sin egen näringsverksamhet inte erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde så kan det förvärvande företaget vara förhindrat att ta emot utdelning skattefritt. Detta blir fallet då utdelning sker av sådana medel som fanns i det utdelande företaget före förvärvet och som inte motsvaras av det tillskjutna beloppet eller den inbetalda insatsen. Om utdelning sker så anses denna i första hand bestå av andra medel än tillskjutet belopp eller inbetald insats. När denna regel slår till blir konsekvensen att koncernbidragsrätten försvinner.

3.3.6. Utländska bolag

Även ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar de svenska bolag som är uppräknade i 24:13 p 1-4 kan inneha näringsbetingade andelar, 24:13 p 5. Detta faller sig naturligt, utan denna bestämmelse skulle lagregeln i 35:2a vara helt verkningslös. Som följd måste även andelar i utländska bolag kunna utgöra näringsbetingade andelar. Förutsättningarna ges i 24:15 som stadgar att om andelen avser en utländsk juridisk person, skall dess inkomstbeskattning vara jämförlig med inkomstbeskattningen av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening med samma slags inkomster²⁵. Enligt lagtexten anses detta villkor alltid uppfyllt om:

1. den utländska juridiska personen hör hemma i ett av de länder med vilka Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster (avtalsländer),

²² a.a.

²³ Proposition 2002/03:96 s 79

²⁴ Beskrivning av förfarandet hittas i Lodin s 422

²⁵ Som jämförlig beskattning avses en beskattning som uppgår till minst 15 procent. Lodin s 498

2. den juridiska personens inkomster har uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller i något avtalsland, och
3. inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där näringsverksamheten bedrivs.

En principiell skillnad gentemot andelar i svenska juridiska personer som är värt att notera är att även lagertillgångar kan anses som näringsbetingade när det gäller andelar i utländska juridiska personer.

3.4. ÖVRIGA KONCERNBIDRAGSMÖJLIGHETER

3.4.1. Koncernbidrag mellan systerbolag

Även i 35:4²⁶ tas hänsyn till utdelningsreglerna i 24 kap. Paragrafen ställer upp förutsättningarna för att s k systerbolag, d v s två eller flera helägda dotterföretag till samma moderbolag skall kunna ge och dra av koncernbidrag. Först krävs att de allmänna förutsättningarna är uppfyllda med undantag av punkt 6 eftersom det inte är moderbolaget som tar emot koncernbidraget. Dessutom uppges i 35:4 att:

- 1.moderbolaget skall vara ett investmentföretag
- 2.utdelning från det givande dotterföretaget inte får vara skattepliktigt för moderbolaget eller,
- 3.utdelning från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget skall tas upp av moderbolaget.

Bestämmelserna är uppsatta för att dubbelbeskattningen inte skall kunna kringgås. Lagstiftaren har således förhindrat att ett koncernbidrag får ges från ett dotterföretag där utdelningen är skattepliktig för moderbolaget till ett dotterföretag varifrån utdelningen är skattefri. Om moderbolaget är ett investmentbolag behöver moderbolaget under förutsättningarna som ges i 39:14 och 24:14 inte ta upp utdelningen till beskattning oavsett från vilket dotterföretag som utdelningen kommer ifrån. Noteras kan att denna bestämmelse inte strider mot 35:3 p 1 eftersom det varken är givaren eller mottagaren som tillåts vara ett investmentföretag.

3.4.2. Fusionsregeln

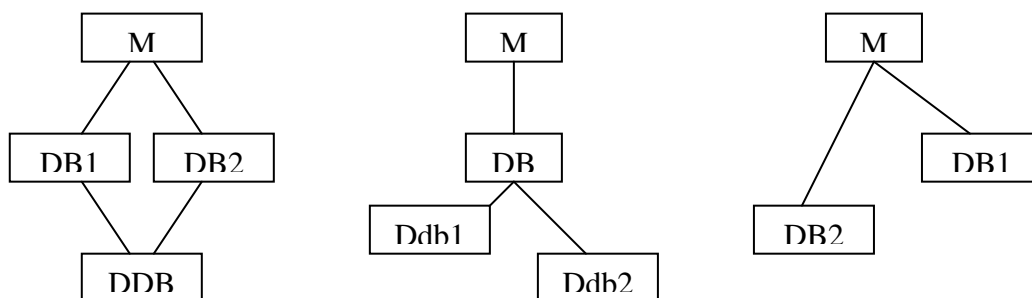
Denna bestämmelse innebär ett undantag från huvudregeln att ägandeförhållandena måste uppgå till 90 procent för att koncernbidrag skall kunna ges med avdragsrätt. 35:5 ger förutsättningarna för när ett moderbolag får ge ett koncernbidrag med avdragsrätt till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterbolag. Det krävs att de allmänna förutsättningarna i punkterna 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda samt att ägandeförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderbolag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderbolaget. Fusion kan äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag.

Punkterna 3 och 6 i de allmänna förutsättningarna behöver av förklarliga skäl inte vara uppfyllda. Bestämmelsen innebär för det första ett undantag mot stadgandet i punkt 3 om att dotterföretaget måste vara helägt och sedan framgår det av lagtexten att det är endast i nedgående riktning som koncernbidraget kan ges och därför bortfaller även punkt 6.

Fusionsregeln ansågs kunna införas på grund av den tidigare nämnda bestämmelsen i 1944 års aktiebolagslag, 174 § 1 och 2 mom. I proposition 1965:126 på sida 22 uttalas att det, med

²⁶ Regeln ändrades den 1 juli 2003. Det som sägs om investmentbolag gällde tidigare även för förvaltningsföretag.

bakgrund av denna bestämmelse, borde medges en rätt till vinstöverföring mellan andra bolag inom en koncern där ägandeförhållandena mellan bolagen är sådana att de med en eller flera fusioner kan sammanslås till ett enda företag. Förutsättningen var att moderbolaget i en koncern direkt eller indirekt genom andra bolag var ägare till mer än nio tiondelar av andelarna i dessa bolag. I proposition 1978/79:210²⁷ anses det att fusionsreglerna kan bli tillämpliga då ett bidrag lämnas till ett bolag som till 50% ägs av moderbolaget och till 50% av ett helägt dotterbolag till moderbolaget. Lagtexten är enligt min mening något svårtolkad men detta uttalande ger vägledning. Det som gäller är således att moderbolaget kan ge koncernbidrag till ett företag som moderbolaget självt inte direkt innehar andelar i men som det genom direkta eller indirekta innehav genom helägda dotterbolag innehar andelar i. Följande alternativ möjliggör ett koncernbidrag:



1. M äger DB1 och DB2 till 100%. DB1 och DB2 innehar 42 respektive 49 procent av andelarna i DDB. Fusionsregeln är tillämplig.
2. M äger DB till 100%. Ddb1 är ett helägt dotterbolag till DB medan Ddb2 ägs till 42% av DB. Ddb1 äger 49% av andelarna i Ddb2. Fusionsregeln är tillämplig.
3. M äger 100% av andelarna i DB1 och 51% av andelarna i DB2. DB1 äger 49% av andelarna i DB2. Fusionsregeln är tillämplig.

3.4.3. Etappvisa koncernbidrag

I redovisningen ovan har endast berörts de fallen då det är frågan om koncernbidrag mellan ett moderbolag och ett dotterbolag eller mellan två dotterföretag, s k systerbolag, men övriga företag längre bort i kedjan är inte uteslutna från koncernbidragsmöjligheten. 35:6 stadgar att ett koncernbidrag skall dras av om givaren hade kunnat lämna koncernbidrag till ett annat företag med avdragsrätt enligt 3,4 eller 5 § och bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag vidarebefordras till mottagaren. Det krävs att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag för det vidarebefordrade bidraget. En prövning skall alltså ske i varje led om koncernbidraget hade kunnat lämnas med avdragsrätt. De allmänna förutsättningarna skall då vara uppfyllda eller att koncernbidraget hade kunnat ges med avdragsrätt med stöd av 35:4 eller med fusionsregeln i 35:5.

3.4.4. Dispens

Bestämmelsen i 35:8 ger regeringen möjlighet att tillåta att koncernbidrag ges trots att förutsättningarna i 35 kap i övrigt inte är uppfyllda. Koncernbidrag får lämnas mellan svenska företag i intressegemenskap för näringsverksamhet som är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Det som är avsett är exempelvis projekt mellan företag om energiförsörjning, kommunikation eller försvar²⁸.

²⁷ Proposition 1978/79:210 s 170

²⁸ Wiman s 79

4. KONCERNBIDRAGSRÄTT VID FÖRÄNDRAT ÄGANDE

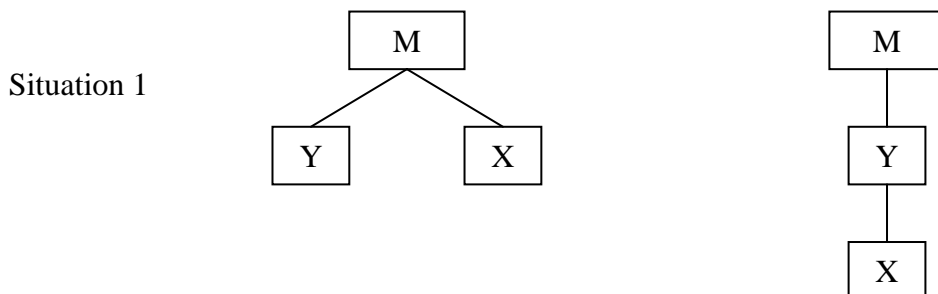
4.1. INLEDNING

Vid en första anblick kan reglerna verka tydliga och lätta att applicera på situationer då bolag inom en koncern vill företa dispositioner innefattande koncernbidrag. Men som jag själv tidigare framhållit anser jag att fusionregeln är svårtolkad och rättsläget när det gäller koncernbidragsrätt vid ägandeförändringar är faktiskt oklart. Under detta avsnitt förs därför en diskussion om rättsläget vid just förändringar i ägandestrukturen som sker under det löpande året. Problemet har sin grund i att lagtexten inte är helt lätt att tolka och inte verkar helt överensstämmande med tidigare praxis. I en artikel i Skattenytt 2002²⁹ diskuteras just rättsläget för koncernbidragsrätt efter ett ägandeskifte. Författarna, Burmeister och Tivéus, påpekar i artikeln att ordalydelsen i bestämmelsen i 35:7 ger upphov till en del tolkningsproblem samt framhåller att rättsläget är oklart i vissa situationer.

Bestämmelsen i 35:7 är en kodifiering av tidigare praxis³⁰. Som lagtexten tidigare var utformad i 2 § 3 mom SIL omöjliggjordes rätten till avdrag för koncernbidrag det år då en koncernintern överlåtelse av dotterbolagsaktier ägt rum. Detta gällde då mellan det överlåtna och det förvärvande bolaget. Av RÅ 1973 ref 37 framgår att praxis på området medgav avdragsrätt om detta hade varit möjligt vid oförändrade förhållanden. Koncernbidragsrätten förtogs inte heller av att det överlåtande bolaget efter den koncerninterna försäljningen avyttrades externt, se RÅ 1990 not 102 och 103. Författarna anser att det inte framgår av ordalydelsen i 35:7 att denna praxis har kodifierats.

4.2. MODERBOLAGET NYBILDAR ETT DOTTERBOLAG

För att på ett pedagogiskt sätt visa på problematiken använder Burmeister och Tivéus följande exempel³¹:



Moderbolag M äger sedan ingången av beskattningsåret det rörelsedrivande dotterföretaget X. M nybildar under samma år ett dotterbolag Y, alternativt att Y är ett sedan länge vilande dotterbolag till M. Y förvärvar sedan aktierna i X från M. Frågan som författarna ställer sig är om Y kan ge och ta koncernbidrag till och från X samt om ägarförändringen kan äventyra M:s avdragsrätt för koncernbidrag till X eller omvänt X:s koncernbidragsrätt till M.

4.2.1. Dotterbolagens bidragsmöjligheter

4.2.1.1. Ordalydelsen i 35:7

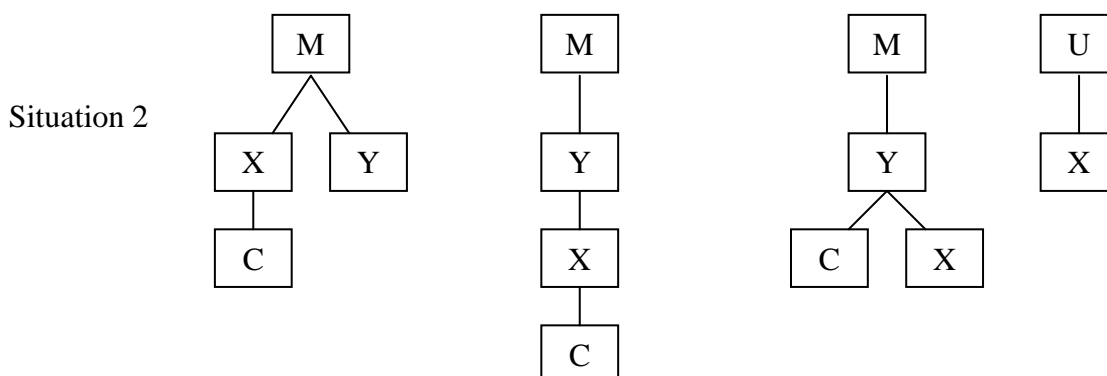
Först konstateras att tidigare praxis inte förhindrade att en koncernintern aktieöverlåtelse kunde under samma år följas av ytterligare koncernintern omstrukturering utan att koncernbidragsreglerna sattes ur spel. Författarna hävdar att detta enligt ordalydelsen i nuvarande

²⁹ Burmeister/Tivéus, SN 2002, s 424 f.

³⁰ Proposition 1999/2000:2 s 427

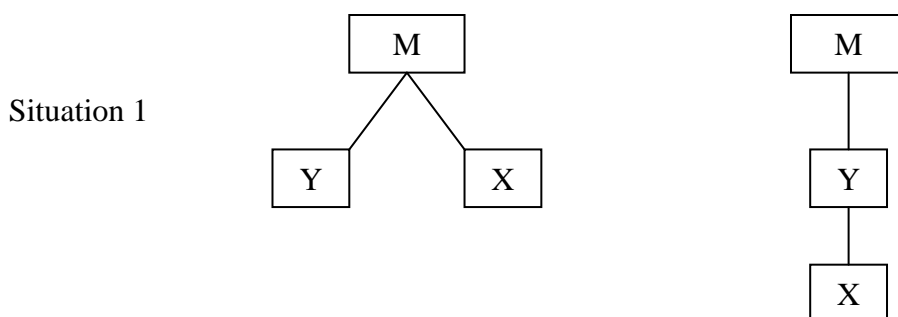
³¹ Burmeister/Tivéus, SN 2002 s 425

35:7 inte skulle vara möjligt och anser det vara omotiverat³². Det bör förtydligas att författarna anser att det är ordalydelsen som inte medger koncernbidragsrätt och att denna inställning inte representerar deras uppfattning om rättsläget. Jag är ändå rent principiellt tveksam till deras slutsats.



Antag att M äger de två dotterföretagen X och Y sedan tidigare. X är dessutom moderbolag till C. Y förvärvar nu genom en koncernintern andelsöverlåtelse X. Ett utomstående bolag U vill nu köpa X men är inte intresserad av C. Koncernen löser problemet genom att Y först förvärvar andelarna i C och sedan avyttrar X till U. En koncernintern andelsöverlåtelse har avlöst en annan och bolaget C har nu fått ett nytt moderbolag. Men detta har skett inom samma koncern och om förhållandet står sig beskattningsåret ut måste koncernbidragsrätt föreligga eftersom Y och C hade genom slussningsregeln kunnat ge varandra koncernbidrag med avdragsrätt. Jag har svårt att se att denna situation inte skulle gå in under 35:7.

För att svara på frågan som ställs vid situation 1, och detta är det mer intressanta spørsmålet, måste undersökas om koncernbidragsrätt fortfarande skulle föreligga om Y varit nybildat.



Enligt lagtexten krävs att förhållandena mellan företagen under hela den del av bådas beskattningsår som föregick förändringen varit sådana att företagen skulle ha haft rätt till avdrag om förhållandena bestått under hela deras beskattningsår. Ordagrant skulle detta inte vara möjligt. Y är nybildat och därför har inte bolagen kunnat ge varandra koncernbidrag med avdragsrätt dessförinnan. Huruvida detta är rättsläget får vara osagt. Varken praxis eller förarbetena ger något svar men ledning bör kunna tas från 35:3 p 3 där förutsättningarna är att dotterbolaget skall vara helägt under hela beskattningsåret eller sedan det började bedriva näringsverksamhet av något slag. Detta är även Burmeisters och Tivéus uppfattning. Enligt

³² Ibid s 425

denna argumentation skulle koncernbidragsrätt finnas mellan det nybildade Y och X enligt det första exemplet. Det synes också vara överensstämmande med ändamålet för lagstiftningen. Ett visst utrymme för en annan lösning måste dock lämnas. För den omständigheten att det legat i lagstiftarens intresse hade det varit enkelt att göra ett tillägg i 35:7 eller från detta lagrum hänvisa till 35:3 p 3.

4.2.1.2. *Icke rörelsedrivande bolag*

För att kunna tolka situationen om ett förvaltande bolag är inblandat i någon överlåtelse är det lämpligast att det ur lagtexten nu borttagna begreppet förvaltningsföretag kommenteras.

Om ett bolag var vilande eller nybildat och inte bedrev någon verksamhet klassades bolaget tidigare som ett förvaltningsföretag. Koncernbidragsmöjligheterna var då undantagna. Det förutsetts i exemplet som följer att de gamla reglerna fortfarande gäller. Antag igen att M äger X samt nybildar Y. M överlåter sedan aktierna i X till Y. Problematiken från exemplet ovan gäller även i denna situation men kompliceras ytterligare av att om inte Y hade förvärvat X så hade Y klassas som ett förvaltningsföretag. Författarna menar att det är oklart om det krävs att man måste göra en fullständig bedömning av om koncernbidragsförutsättningar hade förelegat enligt den oförändrade koncernstrukturen vid tillämpningen av 35:7 eller om det är tillräckligt att konstatera att kravet i 35:3 p 3 om ägandeförhållandet är uppfyllt³³. För det fallet att koncernbidragsrätten kräver att samtliga förutsättningar skall vara uppfyllda innebär det att Y skulle anses utgöra ett förvaltningsföretag genom att det vare sig direkt eller indirekt skulle ha bedrivit någon verksamhet om inte X hade förvärvats. Därmed skulle inte bidragsförutsättningarna vara uppfyllda eftersom om den koncerninterna överlåtelsen inte hade skett hade allt annat lika det nya/vilande bolaget varit ett förvaltningsföretag. Enligt författarna bör det inte krävas en fullständig prövning av samtliga rekvisit utan de anser att en rimlig tolkning är att 35:7 skall ses som en utvidgning av 35:3 p 3.³⁴

Den omständigheten att begreppet förvaltningsföretag har utgått ur skattelagstiftningen innebär inte att det inte skulle finnas förvaltande bolag längre. Skillnaden mot tidigare är att aktieförvaltande bolag numera skall i allt väsentligt följa samma regler som för företag med annan verksamhet³⁵. Som kommer att framträda med all tydlighet i den följande diskussionen borde detta uttalande ha modifierats något. Regeringen anser nämligen att med hänsyn till att de aktieförvaltande bolagens verksamhet består av att förvalta värdepapper så är det inte befogat att förvaltande bolag får tillämpa utredningsregeln i 24:14 st 1 p 3³⁶. Detta innebär att ett förvaltande bolag endast får ta emot skattefri utdelning från onoterade andelar eller då det förvaltande bolaget uppnår den tioprocentiga andelsnivån i samma paragrafs andra punkt. Motivet är att det i regel inte skulle vara möjligt att avgöra huruvida ett innehav i marknadsnoterade andelar understigande tio procent är betingade av rörelsen eller är en ren kapitalplacering eftersom dessa anses sammanfalla³⁷.

Ytterligare en möjlig skillnad existerar mellan de tidigare reglerna för förvaltningsföretag och de nuvarande reglerna om aktieförvaltande bolag. Tidigare gällde att om bara ett bolag varit ett under hela beskattningsåret helägt dotterbolag så behövde det inte ha bedrivit någon näringsverksamhet³⁸. Det fanns då naturligtvis en uppenbar risk att bolaget bedömdes vara ett förvaltningsföretag och på denna grund ändå vara utesluten från koncernbidragsmöjligheterna. Det sagda kan verka motsägelsefullt men förhållandet har skapats genom

³³ Ibid s 426

³⁴ a.a.

³⁵ Proposition 2002/03:96 s 98

³⁶ Ibid s 99

³⁷ a.a.

³⁸ Wiman s 77

rättspraxis³⁹. Fortfarande gäller att dotterbolag enligt kraven i 35:3 p 3 skall ha börjat bedriva näringsverksamhet om detta är nybildat. Gäller detta för förvaltande bolag efter lagändringen?

Det kan direkt konstateras att om bara det förvaltande bolaget varit helägt under ett helt beskattningsår behöver det precis som tidigare inte ha bedrivit någon näringsverksamhet. Eftersom förvaltningsföretag utgått ur lagtexten finns inte heller någon risk att bli berövad på koncernbidragsmöjligheterna i detta avseende. Ett aktieförvaltande bolag anses emellertid aldrig kunna bedriva någon näringsverksamhet. Regeringsrätten har nämligen i rättsfallet RÅ 2001 ref 6 bestämt att med rörelse avses något annat och mindre än näringsverksamhet och att förvaltning av värdepapper inte utgör rörelse. Logiskt sätt kan då inte förvaltning av värdepapper innebära att näringsverksamhet bedrivs. Regeringen ansåg även detta vara ett skäl till varför utredningsregeln inte är tillämplig på förvaltande bolag. Regeringen⁴⁰ uttalade också att aktieförvaltande företag skall följa samma regler som gäller för företag med annan verksamhet, d v s företag som bedriver näringsverksamhet. Detta talar för att aktieförvaltande bolag är undantaget koncernbidragsmöjligheten det år det bildas.

Det finns dock argument för en annan lösning. De tidigare förvaltningsföretagen förlorade sin status som sådant bolag om företaget bedrev näringsverksamhet, direkt eller indirekt, till mer än obetydlig omfattning. Denna sidoverksamhet fick då inte uppgå till mer än 10 procent av övrig verksamhet. Denna uppdelning finns inte omnämnd i förarbetena till den nya lagstiftningen. Ingen ledning ges för när ett aktieförvaltande bolag anses bedriva näringsverksamhet. Tidigare gällde speciella utdelningsregler för förvaltningsföretagen i 23:13. Regeringen ansåg däremot att de nya reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar skulle gälla även för värdepappersförvaltande bolag. Om andelarna är onoterade eller det tioprocentiga röstkravet är uppfyllt tillämpas samma regler för båda kategorierna av företag. Som krav för avdragsrätt för koncernbidrag gäller att utdelning till det mottagande bolaget måste vara skattefri. Detta krav är möjligt att uppfylla för de förvaltande bolagen. Därför är det underligt om dessa bolag kategorisk skulle nekas att delta i koncernbidragstransaktioner även det år de nystartas. Det kan inte ha varit lagstiftarens intention att först skapa förutsättningar för ett förvaltande bolag att medverka i koncernbidragstransaktioner genom att eliminera begreppet förvaltningsföretag för att sedan undanröja denna möjlighet genom att uppställa ett krav som inte går att uppnå. Kan det vara så att lagstiftaren missat denna diskrepans?

Jag anser att man inte kan hitta ett precist svar på spørsmålet. Detta gör att de nya reglerna kan få olika konsekvenser i jämförelse med exemplet med de äldre reglerna om förvaltningsföretaget. Antag att Y i situation 1 istället är ett aktieförvaltande bolag som förvaltar onoterade andelar eller att röstetalet överstiger tioprocentnivån. Bolaget är nybildat men kan inte bedriva näringsverksamhet som är kravet i 35:3 p 3. Fordras att detta krav uppfylls blir situationen exakt den samma. Y måste förvärva X för att näringsverksamhet skall anses bedrivas. Om istället kravet på näringsverksamhet kan bortses från behöver inte Y förvärva X. Om denna argumentation är korrekt bör den även kunna tas som intäkt för att koncernbidragsrätten inte kräver att samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda.

4.2.2. Moderbolagets bidragsmöjligheter

När det gäller den andra frågan, d v s om M:s avdragsrätt påverkas i förhållande till X och vice versa, beror svaret på hur situationen ovan skall tolkas. Anser man att Y:s status som tidigare förvaltande bolag omöjliggör koncernbidragsmöjligheten kan inte slussningsregeln i 35:6 användas och X förlorar då sin avdragsrätt för koncernbidrag till M. Det senare bolaget bör dock i vilket fall som helst ha kvar sin avdragsrätt eftersom fusionsregeln i 35:5 borde

³⁹ Se not 14.

⁴⁰ Prop 2002/03:96 s 99

vara tillämplig. Som vi sett tidigare är fusionsregeln bara tillämplig på koncernbidrag från moderbolag till dotterföretag.

4.3. NYBILDAD MODERBOLAG

Burmeister och Tivéus diskuterar även om 35:7 löst en annan fråga som tidigare varit oprövad, nämligen vad som gäller om moderbolaget skulle vara nybildat⁴¹. Även Wiman synes ha brottats med denna problematik⁴². Det anses vara klart att i enlighet med tidigare praxis så föreligger inte koncernbidragsrätt mellan två systerbolag som under året bytt moderbolag och därmed fått ny koncerntillhörighet, se RÅ 1994 not 655. I den tidigare lagtexten, 2 § 3 mom första stycket c SIL gavs ett nybildat koncernföretag möjlighet att ge och ta emot koncernbidrag endast i det fall när detta uppträdde som dotterföretag. I en jämförelse med lydelsen i 35:7 anser författarna därför att det numera är klarlagt att ett nybildat företag även kan uppträda som moderbolag⁴³. Härmed avses inte det fallet att X direkt skulle få en ny koncerntillhörighet. Den situationen skulle med en analog tillämpning av RÅ 1994 not 655 omöjliggöra koncernbidragsmöjligheten.

4.4. BIDRAG MELLAN SYSTERBOLAG

Här är frågeställningen om två systerbolag efter ett ägarbyte kan ge och ta emot koncernbidrag i samma utsträckning som om förändringen inte hade skett. Antag att moderbolaget M äger de två helägda dotterbolagen A och B. M bildar under beskattningsåret C som förvärvar aktierna i dotterbolagen A och B. Därefter överlåter M under beskattningsåret C-koncernen till en utomstående köpare, aktiebolaget U. I RÅ 1994 not 655 var situationen den att avyttringen ägde rum externt direkt och innebar att systerbolagen inte bara fick ett nytt moderbolag utan att de helt bytt koncerntillhörighet genom avyttringen. Situationen ovan som innebär att systerbolagen behåller sitt moderbolag och endast indirekt får en ny koncerntillhörighet har inte prövats av regeringsrätten. Ett likartat fall har avgjorts av Kammarrätten i Stockholm i dom den 14 mars 2002 (mål nr 4288-2001). Kammarrätten medgav inte avdrag för koncernbidrag med motiveringen att bolagen inte endast fått ett nytt moderbolag utan att bolagen också bytt koncerntillhörighet. Målet gällde dock inkomst-taxeringen 1999 och prövades därför mot reglerna i SIL.

Även denna frågeställning tar Burmeister och Tivéus upp i sin artikel. Angriper man problemet med det av författarna förespråkade synsättet i avsnitt 4.2.1.1. föreligger det även i detta fall koncernbidragsrätt mellan C och dotterbolagen A och B så länge som M inte avyttrar C-koncernen till U. Om utgångspunkten är att A och B skall anses ha varit helägda av C under hela beskattningsåret i enlighet med 35:7 blir nästa frågeställning om koncernbidragsrätten mellan A och B ligger kvar trots avyttringen av C till U. Författarna konstaterar att någon helt vägledande praxis från Regeringsrätten inte går att finna och att avgörandet från Kammarrätten gällde förutsättningarna enligt SIL och inte enligt 35:7⁴⁴. Enligt reglerna i SIL godtogs inte att det var moderbolaget som var nybildat, något som IL i dess nuvarande lydelse tycks acceptera. Det kan konstateras att det mellan C och dess nya moderbolag U, under beskattningsåret för överlåtelsen, inte föreligger rätt till avdrag för koncernbidrag. Således uppstår ingen möjlighet att kringgå de allmänna förutsättningarna för K och C. Detta skulle tala för koncernbidragsmöjlighet. Rättsläget får ändock anses som oklart.

⁴¹ Burmeister/Tivéus, SN 2002 s 426

⁴² Wiman, Koncernbeskattning s 67

⁴³ Burmeister/Tivéus, SN 2002 s 426

⁴⁴ Ibid s 428

5. INTERNATIONELLA FÖRHÅLLANDEN

Koncernbidragsreglerna var från början avsedda endast för svenska skattesubjekt. Men på grund av icke-diskrimineringsregler i skatteavtal, i OECD:s modellavtal samt inträdet i EU har de svenska reglerna om koncernbidrag kommit att internationaliserats. Detta har skett i olika etapper där den sista anpassningen föranleddes av en dom från EG-domstolen.

5.1. ICKE-DISKRIMINERINGSREGLER

Icke-diskrimineringsreglerna i skatteavtal medförde att de tidigare kraven för koncernbidragsrätt, att de inblandade företagen skulle vara svenska skattesubjekt, inte alltid kunde upprätthållas⁴⁵. Reglerna i skatteavtalen bygger på OECD:s modellavtal där artikel 24:5 stadgar ett förbud mot att inhemska företag drabbas av en hårdare eller annorlunda beskattning på grund av att de ägs eller kontrolleras av utländska personer. Bestämmelsen benämns som ägarregeln. I RÅ 1993 ref 91 (I) godkändes därför att ett svenskt moderbolag kunde ge koncernbidrag till ett svenskt dotterdotterbolag trots att det mellanliggande bolaget var amerikanskt. Detta byggde på icke-diskrimineringsregeln i ett skatteavtal. Däremot nekades avdrag i RÅ 1993 ref 91 (II). I detta fallet skulle det ha krävts en tillämpning och samordning av två skatteavtal och det ansåg sig inte Regeringsrätten kunna godta.

En annan viktig regel i modellavtalet är 24:3, den s k filialregeln, som stadgar att ett fast driftställe till ett utländskt företag inte får behandlas sämre än ett motsvarande inhemskt företag. Följden blir att ett svenskt dotterbolag kan ge koncernbidrag till ett svenskt fast driftställe tillhörande samma utländska moderbolag. Om de utländska bolagen hör hemma i ett EES-land framgår det direkt av 35:2a att koncernbidrag kan ges i dylika situationer men både ägarregeln och filialregeln är fortfarande relevanta i förhållande till andra stater.

5.2. ETABLERINGSFRIHET

En andra del av internationaliseringsprocessen genomfördes med införandet av 35:3 p 4, d v s att mottagaren enligt ett skatteavtal inte får anses ha hemvist i en utländsk stat⁴⁶. Ett undantag från regeln i 35:3 p 4 måste dock ske om mottagaren är hemmahörande i en EES-stat och detta på grund av att EG-domstolen i praxis ansett att de svenska koncernbidragsreglerna måste anpassas till EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Den svenska fusionsregelns förenlighet med EG-rätten prövades i RÅ 2000 ref 17. Förutsättningarna i rättsfallet var att ett svenskt moderbolag ägde ett svensk dotterbolag men en del av ägandet var indirekt via ett eller alternativt flera utländska dotterbolag belägna i olika stater. Flera alternativ ställdes upp men fallet som till slut avgjordes var situationen med två mellanliggande utländska dotterbolag med säte i två olika EU-länder. Regeln i 35:2a var inte införd så den svenska fusionsregeln var inte tillämplig. Regeringsrätten inhämtade förhandsbesked från EG-domstolen⁴⁷ som uttalade att EG-fördragets regler om etableringsfrihet utgjorde hinder för att vägra avdrag för koncernbidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i Sverige när dotterbolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säte i andra medlemsländer med vilka Sverige har ingått skatteavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

Det var i syfte att anpassa koncernbidragsbestämmelserna till EG-domstolens tolkning av EG-fördraget som paragraf 35:2a infördes.

⁴⁵ Wiman s 82

⁴⁶ a.a.

⁴⁷ C-200/98

6. SLUTSATS

Rätten att ge och ta emot koncernbidrag är en förmån som inte tilldelats alla former av bolag. De berättigade bolagen är uppräknade i 35:2-2a. Det är framförallt aktiebolagen men även andra former ges rätten till avdrag för koncernbidrag, dock ej handelsbolag. Även utländska bolag är inkluderade om de hör hemma i en EES-stat och kan likställas med ett sådant svenskt bolag som är koncernbidragsberättigat, således accepteras inte alla utländska bolagsformer. Även skatteavtal kan ha den effekten att ett utländskt bolag, och då även andra bolag än de som inkluderas genom 35:2a, erhåller möjlighet att ge och ta emot koncernbidrag. Som absolut förutsättning gäller att det mottagande bolaget måste ha ett fast driftställe i Sverige till vilket koncernbidraget hänförs. Skatteavtal kan även ha den motsatta effekten att ett bolag genom skatteavtalet blir beskattat enligt avtalspartens lagstiftning, koncernbidragsmöjligheten försvinner då.

Ett annat krav är att vissa allmänna förutsättningar ställs upp. Bolagen får inte vara schablonbeskattade vilket är fallet för exempelvis investmentbolag, bidragen måste redovisas öppet i deklarationen och dotterbolaget måste ha varit helägt, med en ägarandel överstigande 90 procent, under hela beskattningsåret eller sedan det började bedriva verksamhet. Ett bolag eller dess verksamhet får inte vara undantaget från beskattning på grund av ett skatteavtal och slutligen måste det ske en samordning med utdelningsreglerna i 24 kap. Införandet av de nya reglerna om skattefrihet på kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar har lett till en rad förändringar i 24 kap som direkt påverkar reglerna i 35 kap. Den enda redaktionella ändring som behövt göras är dock endast att förvaltningsbolagen utgått ur lagtexten, i övrigt hänvisas till reglerna i 24 kap.

Bestämmelserna om koncernbidrag ger även systerbolag rätt att i förhållande till varandra ge och ta emot koncernbidrag. Det krävs emellertid även här att utdelningsreglerna inte kringgås. Ett systerbolag vars utdelning måste tas upp av moderbolaget får inte ge ett bidrag till ett annat systerbolag vars utdelning inte behöver tas upp av moderbolaget. Ett bolag kan även i andra fall ge ett koncernbidrag till ett företag som ligger långt bort i ägarkedjan om detta bidrag hade kunnat slussas genom ägarstrukturen. Slutligen har ett moderbolag möjlighet att ge ett koncernbidrag med avdragsrätt till ett företag längre ner i ägarkedjan trots att ägarkravet på 90 procent inte är uppfyllt. Detta kan ske om moderbolaget hade kunnat uppnå detta krav genom att dotterbolag fusioneras.

Jag har även ingående diskuterat och visat på ett oklart rättsläge när det sker en ägarförändring inom en koncern. Troligtvis gäller att även ett moderbolag numera kan vara nybildat vilket inte var fallet enligt tidigare praxis. Troligtvis gäller även att ett nybildat eller ett icke rörelsedrivande bolag som blir ägare till ett rörelsedrivande sådant erhåller en rätt att ge och ta emot koncernbidrag. Det är klart att ett bolag som direkt får ett nytt moderbolag och som dessutom i denna transaktion blir en del av en ny koncern inte kan ges en rätt till koncernbidrag. Det är däremot mer oklart om koncernbidragsreglerna kan utsträckas till den situationen att ett bolag får ett nytt moderbolag men kvarstår i samma koncern för att senare tillsammans med det nya moderbolaget överflyttas till en annan koncern. Ett rättsfall från Kammarrätten i Stockholm medgav inte avdragsrätt i denna situation men målet rörde bestämmelserna i SIL som inte i samma grad som reglerna i IL medger avdragsrätt för koncernbidrag.

7. BRUTTOÖVERFÖRING

Som visats ger 35 kap IL förutsättningarna för när ett koncernbidrag kan ges med avdragsrätt och uppställer samtidigt kraven för när detta skall få ske. Regeringsrätten har i rättsfall förtydligt och specificerat dessa krav och samtidigt klarlagt vilket förhållande som 35 kap IL har till andra relevanta bestämmelser.

En viktig aspekt av koncernbidragsreglerna följer av ett förhandsbesked från 1993⁴⁸. Det som företagen egentligen genom koncernbidragen önskar överföra är det skattemässiga värdet på en förlust, d v s med svensk skattesats 28. Genom att ett koncernbidrag lämnas kommer en kapitalöverföring att ske till mottagarbolaget. Detta ville man inom koncernen SCA undvika genom att den del av ett lämnat koncernbidrag som översteg skatteeffekten återbetalades till givaren. Det som således skulle ske var att det mottagande företaget skulle återbetala kapitaldelen, 72 procent av koncernbidraget utan att yrka avdrag för denna överföring. Syftet med transaktionen är att säkerställa att givarbolagets kostnad för att utnyttja det skattemässiga underskottet hos förlustföretaget inte överstiger givarföretagets alternativa skattekostnad för det fallet att bidraget inte hade givits. Skatterättsnämnden godtog att givarbolaget fick avdrag för hela koncernbidraget trots att kapitaldelen återfördes och att detta belopp inte var skattepliktigt.

I rättsfallet RÅ 1998 ref 6 bestämdes att avdragsrätten inte var beroende av bolagens redovisning. Med anledning av denna utgång och med hänsyn till det ovan nämnda förhandsbeskedet frågade bolag inom SCA-koncernen i en ny ansökan om förfarandet kunde ske utan att koncernbidragsdispositionen framgick av sökandebolagets räkenskaper utan endast av bolagets självdeklaration. Regeringsrätten godtog i RÅ 1999 ref 74 den i förhandsbeskedet beskrivna hanteringen av koncernbidragen och uttalade att under förutsättning att en överföring motsvarande koncernbidraget sker och att det bolag som yrkar avdrag i sin självdeklaration kan visa detta var avdragsrätten inte beroende av hur koncernbidraget redovisats i räkenskaperna.

I RÅ 2001 ref 79 utreddes spørgsmålet om det räckte med att överföra endast 28 för att få avdrag med 100. Regeringsrätten tillät inte detta förfarande. Regeringsrätten hänvisade först till RÅ 1999 ref 74 och konstaterade att det inte ankommit rätten i detta fall att ta ställning till den nu uppkomna frågan men att den borde ha besvarats nekande. Avdrag kunde inte medges för ett högre belopp än det faktiskt lämnade koncernbidraget. Någon nettometod accepterades sålunda inte⁴⁹ men i övrigt bekräftades den praxis som fastslagits i RÅ 1999 ref 74.

Slutsatsen är alltså att praxis, i form av RÅ 1999 ref 74 och RÅ 2001 ref 79 tillåter att kapitaldelen av ett koncernbidrag kan återbetalas utan skattekonsekvenser och detta förfarande skall ställas på sin spets när koncernbidraget jämförs med den bolagsmässiga behandlingen av det samma.

⁴⁸ Ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 10 december 1993. RR utlämnar inte målnumret till förhandsbeskedet i sin dom RÅ 1999 ref 74. Detsamma gäller Wiman i SN 2002 s 275.

⁴⁹ Wiman, Skattenytt 2002 s 275

8. FÖRHÅLLANDET MELLAN SKATTERÄTT OCH CIVILRÄTT

8.1. SKILDA RÄTTSORDNINGAR I SAMMA RÄTTSSYSTEM

Skatterätten och civilrätten tillhör två skilda rättsordningar. Den första utgör en del av förvaltningsrätten och den senare ingår i privaträttens sfär. Men samtidigt är de båda delar av ett rättssystem och det är därför naturligt att de utformas så att de samverkar med varandra. Det finns därför en stark koppling mellan skatterätten och civilrätten. Vid många civilrättsliga transaktioner tas hänsyn till skatterättsliga överväganden och påverkar det slutliga ställningstagandet men framförallt beror det nära samspelet på att skatterätten i stora delar bygger på civilrätten⁵⁰. Med detta avses det faktum att skatterätten är beroende och är en del av ett normsystem som är uppbyggt på civilrättsliga termer. Skatterätten kan emellertid inte vara helt bunden av ett civilrättsligt system eftersom statsmakten har ett intresse att åstadkomma en i det allmännas intresse effektiv beskattning. Lagen om skatteflykt är ett exempel på detta. Rättsordningarna är därför inte helt koherenta och som kommer att framgå i denna uppsats konfronteras de med varandra och hänsyn tas inte alltid till rättsverkningar på motstående sida.

Frågan som skall försöka utredas nedan är skatterättens eventuella autonomi i förhållande till civilrätten. Existerar denna autonomi har skattedomstolarna rätt att när det är påkallat bedöma en situation utifrån de faktiska ekonomiska förhållandena och inte efter dess civilrättsliga karaktär. I doktrin har diskussionen om förhållandet mellan de båda rättsordningarna rört sig kring följande områden:

- civilrättsliga termers innebörd i skatterätten.
- huruvida Regeringsrätten använder sig av en genomsynsprincip
- legalitetsprincipen

Presentationen kommer därför i bästa mån att hållas efter denna indelning men det har varit omöjligt att föra diskussionen utan att under varje enskild rubrik beröra övriga områden. Detta beror på att diskussionerna hänger ihop och egentligen utgör en enhet. Av detta skäl görs ingen slutsats under enskilt avsnitt utan först under avslutande kommentar.

Syftet med detta kapitel är att det skall fungera som en brygga mellan den föregående skatterättsliga delen och den efterkommande aktiebolagsrättsliga. Framställningen kommer därför att göras på ett principiellt plan för att få en förståelse över problematiken. Mycket har skrivits och många rättsfall har kommenterats men djupdykningar och presentation av rättsfall kommer därför att utelämnas eftersom det inte gagnar uppsatsen i stort.

8.1.1. Civilrättsliga begrepp i skatterätten

I förarbetena till 1928 års kommunalskattelag saknas helt allmänna principuttalande om förhållandet mellan civilrätt och skatterätt. Sannolikt menade man att de civilrättsliga termer som förekom i kommunalskattelagen normalt skulle tolkas i överensstämmelse med civilrätten om det inte framkom annat av lagtexten och förarbetena⁵¹. Senare tillkomna förarbeten visar dock att man inte varit helt främmande för att använda civilrättsliga termer på ett specifikt skatterättsligt sätt när lagens syfte talade för detta. I SOU 1931:40 påpekades att det enligt allmänna rättsgrundsatser i skatterätten gäller att de skattskyldigas transaktioner skall bedömas efter sin verkliga innebörd⁵². I SOU 1963:52 uttalade Skatteflyktskommittén att

⁵⁰ Hagstedt s 43

⁵¹ Bergström s 60

⁵² SOU 1931:40 s 20 f

Regeringsrätten inte anslutit sig till tesen om en ovillkorlig bundenhet vid civilrätten och att civilrättsligt giltiga transaktioner stundom fränkänns verkan i beskattningshänseende⁵³.

Även i tidig svensk doktrin går åsikterna isär. Hagstedt visar i en sammanställning att ståndpunkten på ena sidan är att civilrättsliga termer inte får omtolkas utan skall ges sin civilrättsliga innebörd⁵⁴. Enligt detta synsätt anses skatterätten vara bunden av den civilrättsliga begreppsapparaten. Enligt en annan uppfattning behöver den skatterättsliga tillämpningen inte vara beroende av civilrättsliga termers innebörd⁵⁵. Hagstedts slutsats är att det inte finns tillräckligt stöd för att i skatterätten tolka civilrättsliga termer genomgående i överensstämmelse med sin civilrättsliga innebörd. Men Hagstedt anser vidare att en omtolkning inte får gå för långt eftersom möjligheten att förutse domstolarnas ställningstagande skulle reduceras. Det sagda skall diskuteras mer utförligt när legalitetsprincipen presenteras.⁵⁶

Bergström menar att det finns civilrättsliga och ekonomiska skäl som manar till försiktighet med att använda civilrättsliga termer i skatterätten i strid med dess normala civilrättsliga innebörd. Bergström hävdar att civilrättens ordningsfunktion innebär att privaträttsliga termer skall uppfattas på i princip samma sätt oavsett på vilket rättsområde de förekommer. Han vill ändå inte dra slutsatsen att detta alltid måste vara fallet inom skatterätten eftersom avtalsfriheten gör det möjligt att sluta civilrättsligt giltiga avtal som i skatterätten inte får samma ekonomiska och rättsliga följd som man normalt förknippar med dylika transaktioner.⁵⁷

8.1.1.1. Kort om rättspraxis

Regeringsrätten har i sin praxis ansett att en association som civilrättsligt inte utgör ett rättssubjekt ändå skatterättsligt kan vara ett skattesubjekt. Enligt tidigare civilrättslig definition utgjorde inte osjälvständiga stiftelser något rättssubjekt men Regeringsrätten har utökat detta civilrättsliga begrepps användningsområde. Hagstedts menar därför att Regeringsrätten inte haft ambitionen att till varje pris hålla sig till det civilrättsliga begreppet utan istället försökt finna lösningar acceptabla ur skatterättslig synpunkt.⁵⁸

Bergström har i sin avhandling⁵⁹ gjort en genomgång av svensk praxis fram till slutet av 1970-talet. Bergströms slutsats är att Regeringsrätten använder civilrättsliga termer i den innebörd som termerna har inom civilrätten samt uppfattar i allmänhet civilrättsliga transaktioner i enlighet med dess allmänna civilrättsliga innebörd. Detta gäller oavsett om de skattskyldiga försökt kringgå olika skatteregler.⁶⁰

Rabes och Johanssons⁶¹ uppfattning är att sedan Bergströms avhandling skrevs så har intrycket om en god följsamhet mellan de båda rättsområdena förstärkts. Signifikativa rättsfall för denna uppfattning är de omskrivna målen RÅ 1989 ref 62 (I och II). Regeringsrätten uttalar här att skatterätten bör följa civilrätten, d v s bedöma begrepp och rättshandlingar efter dess civilrättsliga innebörd. Endast då mycket starka skäl talar mot ett sådant bedömnings sätt bör civilrättsliga utgångspunkter kunna frångås och ett specifikt skatterättsligt rättsläge tillskapas. Ett sådant starkt skäl är att transaktioner med bortseende från skatteeffekterna saknar mening.

8.1.2. Genomsynsprincipen

Med en genomsynsprincip menas att en domstol ser igenom enstaka civilrättsliga transaktioner

⁵³ SOU 1963:52 s 101

⁵⁴ Hagstedt s 45. Denna uppfattning stöds av Helmers och Ljungman

⁵⁵ Ibid s 48. Framförallt Hellners och Welinders uppfattning

⁵⁶ Ibid s 50-51

⁵⁷ Bergström, 88-89

⁵⁸ Hagstedt s 114 f

⁵⁹ Bergström Sture, Skatter och Civilrätt, Akademisk Avhandling

⁶⁰ Bergström s 137 f.

⁶¹ Rabe och Johansson, s 562

och istället tar sikte på dessa transaktioners reella innebörd eller rättsföljd och lägger denna till grund för beskattningen. Detta har Regeringsrätten gjort vid ett stort antal tillfällen. Frågan har emellertid uppstått om regeringsrätten använt sig av en specifik skatterättslig genomsynsprincip eller använt sig av avtalstolkning. Med en skatterättslig genomsynsprincip avses i detta sammanhang att ett särskilt skatterättsligt rättsläge tillskapas vid sidan av det civilrättsliga rättsförhållandet.

Under 1990-talet har diskussionen gått varm om huruvida Regeringsrätten har utvecklat en sådan specifik genomsynsprincip. Den som mest klart hävdar detta är Gäverth⁶². Han menar att Regeringsrätten med stöd av genomsyn kunnat lägga en specifikt skatterättslig innebörd till stöd för beskattningen. Denna uppfattning är inte oomstridd. Exempelvis har Bergström och Arvidsson⁶³ ifrågasatt om det finns en sådan mer generell genomsynsprincip.

Enligt Bergströms⁶⁴ mening gör inte Regeringsrätten en mer långtgående analys än vad en vanlig avtalstolkning skulle kunna åstadkomma. Rättshandlingar tolkas liksom på övriga rättsliga områden i enlighet med sin verkliga civilrättsliga och skatterättsliga innebörd. Några medvetna avsteg från detta synsätt har Bergström inte kunnat hitta i praxis under 1990-talet.

Johansson och Rabe tycks vara av den uppfattningen att genomsynsprincipen under senare år har utnyttjats i några fall men att det är svårt att dra några entydiga slutsatser från dessa. Samtidigt medger författarna att i flera av målen hade det med stöd av viljeteorin varit möjligt att intolka en annan innebörd i avtalen än den som parterna uttryckt i skrivna handlingar. Det skatterättsliga rättsläge som författarna menar att Regeringsrätten skapat i dessa ärenden är därmed inte helt främmande för en civilrättslig bedömning.⁶⁵

Håkansson⁶⁶ anser att det inte är lätt att uttala sig om de bedömningar som Regeringsrätten gjort är civilrättsliga eller om det är fråga om rent skattemässiga bedömningar. Han uppfattar dock saken som om skatterättsliga bedömningar görs utifrån civilrätten och den ekonomiska verkligheten men att det i denna bedömning är möjligt att ta hänsyn till att "fiscus" är tredje man. Parternas möjlighet att med civilrättsligt korrekta handlingar disponera över skatterätten har därmed beskurits. Håkansson påpekar emellertid att civilrättsliga begrepp inte är entydiga. Det blir då svårt att granska domarna om man inte kan ange efter vilka principer den civilrättsliga bedömningen skall göras. Han hänvisar därefter till diskussionen om att de civilrättsliga begreppen endast har en kärna som kan leda till olika begreppsbestämningar beroende på sammanhanget⁶⁷. Såvitt Håkansson förstår är detta fallet varför det med fog kan ifrågasättas om det är meningsfullt att dra en gräns mellan en civilrättslig och en skatterättslig bedömning.

8.1.3. Legalitetsprincipen

Allmänt innebär legalitetsprincipen inget straff utan lag. I skatterätten blir den primära innebörden analogt att samhället inte får beskatta en enskild individ utan stöd i skattelagstiftningen. Till legalitetsprincipen hör även att en domstols avgörande i möjligaste mån skall vara förutsebara, detta gäller även för skatterätten⁶⁸. Det uppstår därför en oläglighet om Regeringsrätten långtgående kan tolka och omtolka civilrättsliga begrepp för att göra skatterättsliga bedömningar. Legalitetsprincipen måste därför utgöra en gräns för hur långt denna tolkning kan ske till nackdel för den skattskyldige.

⁶² Gäverth, SvSKT 1996 s. 731 ff.

⁶³ Arvidsson, SvSKT 1999 s 209 ff

⁶⁴ Bergström, SN nr 1-2 2003 s 11-12

⁶⁵ Rabe och Johansson s 569-570

⁶⁶ Kaj Håkansson SN nr 12 1999 s 780-781

⁶⁷ Håkansson hänvisar här till Hultqvist – Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning s 480

⁶⁸ Hagstedt s 51

Håkansson utgångspunkt är att legalitetsprincipen och förutsebarheten kräver restriktivitet härvidlag. Skattskyldiga konstruerar emellanåt skatteupplägg med civilrättsliga rättsfigurer utan annat syfte än att undgå skatt. Civilrättsligt är emellertid dessa transaktioner meningslösa. Det handlar exempelvis om att ett rättssubjekt efter omstruktureringar blir ägare till exakt samma egendom som före förändringen. Ett strikt upprätthållande av dessa principer får då oskäliga konsekvenser. Legalitetsprincipen bör därför enligt Håkansson inte tillämpas med rigiditet utan med flexibilitet.⁶⁹

8.1.4. Kommentarer

Skatterätten och civilrätten är delar av samma rättssystem men är inte helt i överensstämmelse. Skatterätten bygger på civilrättsliga begrepp men hänsyn till samhällets behov av en effektiv beskattning får till följd att förvaltningsdomstolarna inte alltid kan ge begreppen samma innebörd i en skatterättslig bedömning. Åsikterna går isär dels huruvida skatterätten har en autonomi i förhållande till civilrätten och dels huruvida Regeringsrätten utvecklat en skatterättslig genomsynsprincip.

Argument har av vissa framlagts om att civilrättsliga termer inte får omtolkas utan skall ges sin civilrättsliga innebörd. Andra menar att det inte finns tillräckligt stöd för att i skatterätten tolka civilrättsliga termer genomgående i överensstämmelse med sin civilrättsliga innebörd. Klart är att Regeringsrätten har sett igenom enstaka civilrättsliga transaktioner och istället tagit sikte på dessa transaktioners reella innebörd och lagt denna till grund för beskattningen. Det hävdas från ett håll att Regeringsrätten skapat en skatterättslig genomsynsprincip men detta motsägs av de som har uppfattningen att Regeringsrätten istället använt avtalstolkning och gjort en civilrättslig bedömning. Det senare anses vara möjligt eftersom civilrättsliga begrepp endast har en kärna som kan leda till olika begreppsbestämningar beroende på sammanhanget.

Det blir naturligtvis svårt att dra några klara slutsatser av det sagda. Fakta kvarstår dock att många av Regeringsrättens domar, vilka några kommer att presenteras i efterföljande avsnitt, får rättsliga konsekvenser som inte står i samklang med civilrätten. Frågan måste därför ställas om förutsebarheten alltid tillgodoses. Det är svårt att förklara alla domslut med hjälp av teorierna framlagda i detta kapitel. Möjligtvis finns ändå förklaringen i att ovanstående diskussion tar sin utgångspunkt i hur civilrättsliga begrepp tolkas och behandlas i skatterättsligt perspektiv. Som tidigare påpekats är koncernbidragen ett skatterättsligt påfund och Regeringsrätten har då i detta avseende inte något civilrättsligt begrepp att ta hänsyn till. Någon jämförelse med hur koncernbidragen blir behandlade i privaträttsliga domstolar är svårt att göra eftersom HD har valt att inte ställa problemen med dessa på sin spets.

⁶⁹ Håkansson, SN nr 12 1999 s 773

9. CIVILRÄTTSLIG SYN PÅ KONCERNBIDRAGEN

9.1. KONCERNBIDRAG UR AKTIEBOLAGSRÄTTSLIGT PERSPEKTIV

9.1.1. INLEDNING

Civilrättsligt är koncernbidrag en särskild typ av vederlagsfritt förfogande över bolagets förmögenhet, dvs en aktiebolagsrättslig utbetalning⁷⁰. Det normala torde vara att koncernbidrag ges som en öppen värdeöverföring mellan två bolag i form av pengar eller att ett bolag åtar sig en betalningsskyldighet gentemot aktieägaren⁷¹. Det krävs förmodligen inte mer än att ett moderbolaget erhåller en giltig fordringsrätt mot sitt dotterbolaget avseende pengar eller annan egendom⁷². Men koncernbidraget kan helt eller delvis även vara dolt i den bemärkelsen att bidraget döljer sig i en transaktion där värdet av mottagarens motprestation överstiger värdet av givarens. Detta kan ske genom simulerade rättshandlingar såsom avtal om köp, byte eller tjänst men även exempelvis vid räntebetalningar till över- eller underpris. Ett samlingsbegrepp av dessa dolda överföringar är förtäckt utbetalning. För att avdragsrätt skall medges måste transaktionen, öppen eller dold, redovisas öppet i deklarationen.

Utbetalningsformen koncernbidrag finns inte nämnd i ABL och detta beror på att koncernbidraget är ett skatterättsligt påfund. För att kunna behandla koncernbidraget från ett aktiebolagsrättsligt perspektiv måste därför koncernbidraget definieras enligt något av utbetalningssätten i ABL eller att bidraget är att se som en investering. Avsnittet inleds därför med denna definiering och därefter kommer koncernbidragen att skatterättsligt jämföras med samtliga dessa utbetalningssätt för att på ett pedagogiskt sätt visa på skillnader och likheter mellan olika rättsfigurer. Stundtals har det i litteraturen diskuterats hur koncernbidragen förhåller sig till gåva, således presenteras även denna problematik.

9.1.2. VINSTUTDELNING ELLER TILLSKOTT

Koncernbidraget kan utges i två riktningar. Då det gäller öppna koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag är uppfattningen i litteraturen att detta skall betraktas som utdelning av vinst. Detsamma gäller naturligtvis även då koncernbidraget innebär en förtäckt utbetalning.

När det gäller öppna koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag så är rättsläget mer osäkert⁷³. Det är en vedertagen uppfattning att denna utbetalning skall ses som någon form av kapitaltillskott eftersom det värde som frånhands moderbolaget genom koncernbidrag balanseras av det ökade värdet på aktierna i dotterbolaget. Innebär det som nu sagts således att moderbolag genom att lämna koncernbidrag till dotterbolag egentligen aldrig frånhands tillgångar till skada för bolagets borgenärer och att koncernbidrag i denna riktning alltid är att betrakta som ett tillskott?

I litteraturen har olika uppfattningar framkommit. Johansson och Rodhe synes anse att dessa bidrag till sist påverkar dotterbolagsaktiernas värde och bidragets effekter återgår då till moderbolaget⁷⁴. Av samma uppfattning är Blomberg som menar att bidrag som ges från moderbolag till dotterbolag i allmänhet får förutsättas vara företagsekonomiskt motiverade, eller med andra ord ej vederlagsfria⁷⁵. Möjligtvis lämnar Blomberg en öppning för en annan

⁷⁰ Andersson s 479

⁷¹ Rodhe s105

⁷² Andersson s 480

⁷³ Knutsson, Balans 3/98, s 15

⁷⁴ Balans 1/78, s 32

⁷⁵ Balans 1/96 s 42

tolkning i undantagsfall. Andersson däremot anser att värdeökningen på aktierna inte kan jämföras med en sedvanlig motprestation eftersom det i regel är fråga om en osäker värdeökning⁷⁶. Härmed torde Andersson vara av den uppfattningen att det i många fall, åtminstone en del av bidraget får anses vara vederlagsfritt. Nerep synes ha liknande uppfattning som Andersson⁷⁷. Nerep menar att ett koncernbidrag från moderbolag till helägt dotterbolag regelmässigt borde leda till en faktisk värdeökning av aktierna i dotterbolaget men att det avgörande för en vederlagsfri utbetalning är de aktuella prestationernas verkliga värde. En förtäckt utbetalning föreligger enligt Nerep då undantagsvis om dotterbolaget är insufficient eller insolvent då koncernbidraget ges och detta endast berikar dotterbolagets borgenärer samt inte har några positiva effekter för moderbolaget⁷⁸.

Jag anser att Anderssons och Nereps argumentation är den mest riktiga. Rättspraxis har även fastställt att förtäckt utdelning skall anses föreligga då lån ges till en insolvent aktieägare. Exempelvis bör det sagda aktualiseras då en partiell utbetalning föreligger, dvs då det finns minoritetsaktieägare i dotterbolaget⁷⁹. På grund av att även minoritetens aktier ökar i värde motsvaras värdet av koncernbidraget inte helt av ökningen av moderbolagets aktier i dotterbolaget. Den del av värdeökningen som tillfaller minoritetens aktier skulle då kunna utgöra en förtäckt utbetalning.

Sammanfattningsvis har det framgått att koncernbidraget jämförs med en vinstutdelning och med ett kapitaltillskott. Med största sannolikhet kan ett koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag även innefatta en vederlagsfri eller förtäckt utbetalning.

9.1.3. EN SKATTERÄTTSLIG JÄMFÖRELSE MED ANDRA UTBETALNINGAR

Att koncernbidragen jämföras med vinstutdelning och tillskott innebär inte att utbetalningarna är identiska eller att de får samma rättsverkningar. Ofta ligger skattemässiga skäl bakom för hur man kategoriserar en transaktion. Utbetalaren eller bidragsgivaren har nämligen viss möjlighet att själv påverka detta genom en valfrihet hur transaktionen redovisas i deklarationen. Nedan följer en jämförelse med koncernbidragen och utbetalningsformerna i ABL.

9.1.3.1. Koncernbidrag eller kapitaltillskott

Som tidigare nämnts betraktas ett koncernbidrag från ett moderbolag till ett dotterbolag som någon form av tillskott. Men som även framgått föreligger det viss osäkerhet om denna definition kan upprätthållas i alla situationer. Det är dock av väsentlig betydelse att begreppen tillskott och koncernbidrag hålls isär i räkenskaperna och i deklarationen då de ger upphov till olika skattemässiga konsekvenser. Behandlingen av villkorade tillskott är som skall visas speciell eftersom det finns en betydande diskrepans mellan den civil- och den skatterättsliga synen på rättsfiguren ifråga⁸⁰.

9.1.3.1.1. *Ovillkorade och villkorade tillskott*

Ett aktieägartillskott ökar aktiebolagets tillgångar utan att dess skulder påverkas. Tillskottet påverkar inte den del av bolagets egna kapital som redovisas som bundet utan ökar det fria egna kapitalet såvida det inte omedelbart måste kvittas mot en förlust⁸¹. Ett aktieägartillskott kan vara av två slag, ovillkorat eller villkorat. Vid ett ovillkorat aktieägartillskott tillskjuts kapital utan förbehåll om återbetalning annat möjligt i samband med bolagets upplösning.

⁷⁶ Andersson s 481

⁷⁷ Nerep s 89

⁷⁸ Nerep s 89

⁷⁹ Andersson s 481

⁸⁰ Prytz/Tamm s 117

⁸¹ Arvisson, SvSkT 2000 s 850

Ett villkorat aktieägartillskott innefattar i regel ett villkor att tillskjutet kapital skall återbetalas om och i så fall när bolaget intjänat tillräckliga vinstmedel. Aktiebolagsrättsligt är det inte bolaget som svarar för kravet på återbetalning utan återbetalningen förutsätter att det finns ett avtal mellan aktieägarna och tillskottsgivaren om rätt till återbetalning⁸². Det är således aktieägarna som svarar för denna förpliktelse.

Ett ovillkorat tillskott från aktieägare är till skillnad från koncernbidraget inte avdragsgillt och därmed ej heller skattepliktigt för mottagarbolaget⁸³. Aktieägarna får istället räkna tillskottet som en del av anskaffningskostnaden för aktierna. Det är av fundamental betydelse med vilka medel som en värdetransaktion görs. Det fordras skattemässigt att ovillkorade tillskott från aktieägare ges med beskattade medel för att tillskottet skall få räknas till aktiernas anskaffningsvärde⁸⁴. Här föreligger skillnaden mellan ovillkorade tillskott och koncernbidragen. Genom att koncernbidraget medfört avdragsrätt rör det sig om en överföring av obeskattade medel. En sådan överföring är skatterättsligt inte ett tillskott som ökar anskaffningskostnaden för dotterbolagets aktie⁸⁵.

Ovillkorat tillskott med sakvärden ställer till en del problem eftersom sakvärdena måste ha beskattats hos aktieägaren om kravet på att tillskott skall utgöras av beskattade medel skall upprätthållas. Beskattning kan ske genom att aktieägaren uttagsbeskattas men enligt reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap IL så torde detta sällan bli fallet inom en koncern. Enligt Prytz och Tamm utgör skillnaden mellan marknadsvärde och försäljningspris vid en sådan försäljning (överföring) civilrättsligt ett ovillkorat tillskott och om uttagsbeskattning då sker skulle det även skatterättsligt utgöra ett ovillkorat tillskott som ökar anskaffningskostnaderna för aktierna⁸⁶. Om uttagsbeskattning ej sker bör däremot mellanskillnaden utgöras av en överföring av obeskattade medel, vilket ej påverkar anskaffningskostnaden. Detta överensstämmer med uttalandena i motiven om att koncernbidrag måste ske till marknadsvärdet. Se här till avsnitt 14.3.

Ett villkorat tillskott innebär att tillskottsgivaren förbehållit sig att ur bolagets framtida vinstmedel återfå det insatta kapitalet. Ett villkorat tillskott är ej avdragsgillt som omkostnad för aktieägaren men får inte räknas som en del av anskaffningskostnaden för aktierna⁸⁷. För mottagaren leder detta då inte heller till någon inkomstbeskattning och därför föreligger inte skatterättsligt några gränsdragningsproblem gentemot koncernbidrag. Detsamma följer också av att tillskottsgivaren förbehåller sig en rätt till återbetalning.

9.1.3.1.2. Återbetalning av tillskott

Ett ovillkorat aktieägartillskott återbetalas först vid aktiebolagets likvidation. Detta får anses följa av 12 kap 1 § ABL. Detsamma gäller aktiebolagsrättsligt även för ett villkorat aktieägartillskott. I detta hänseende anses nämligen alltid ett tillskott vara ovillkorat oavsett om det har rubricerats som villkorat eller inte. Detta beror på att aktiebolagsrättsligt kan inte det civilrättsliga skuldförhållandet uppstå (det rör sig inte om någon försträckning) innan bolagsstämman beslutar om utbetalning. Istället är det aktieägarna som är gäldenärer i förhållande till tillskottsgivaren. Aktiebolagsrättsligt är återbetalningen beroende av ett konsensualavtal mellan aktieägarna. Däremot kan ett villkorat aktieägartillskott skatterättsligt betalas tillbaka dessförinnan,⁸⁸ och då med bolaget som gäldenär. I rättspraxis har Regeringsrätten slagit fast att rätten till återbetalning av villkorat aktieägartillskott i

⁸² a.a.

⁸³ Prytz/Tamm s 117

⁸⁴ ibid s 118

⁸⁵ Arvissson, SvSkT 2000 s 847, för ett de lege ferenda resonemang om att även kapitaldelen av ett koncernbidrag bör få denna effekt.

⁸⁶ Prytz/Tamm s 120

⁸⁷ Ibid s 122

⁸⁸ Arvissson, SvSkT 2000 s 862

skatterättsligt hänseende skall betraktas som fordran⁸⁹. Återbetalningsrätten har således olika karaktär ur civilrättslig och skatterättslig synpunkt. Situationen blir märklig, eftersom gäldenären skatterättsligt utgörs av bolaget medan det civilrättsligt är bolagets avtalsbundna aktieägare som var gäldenärer⁹⁰. Situationen har försökt förklaras i avsnittet Förhållandet mellan skatterätt och civilrätt.

Ränta kan aldrig utgå på ett ovillkorat aktieägartillskott, detta gäller såväl i aktiebolagsrätten som i skatterätten⁹¹. Skulle en utbetalning rubricerad som ränta på ett ovillkorligt aktieägartillskott ske, måste det därför anses vara en form av utdelning som skall följa reglerna i 12 kap. I konsekvens härmed kan en sådan utbetalning aldrig vara avdragsgill för det utbetalande bolaget.

På ett villkorat aktieägartillskott kan ränta inte utgå aktiebolagsrättsligt innan aktieägarna på bolagsstämma har fattat beslut om återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet. Det är först genom beslutet på bolagsstämma som tillskottet kan tas upp som en skuld i balansräkningen⁹². Genom RÅ 1987 ref 145 har det fastställts att avdrag för ränta på villkorade aktieägartillskott medges skatterättsligt först från denna tidpunkt.

Återbetalningen av tillskott är av flera skäl skattefria för mottagaren. Regeringsrätten har fastställt att återbetalningen har karaktären av återbetalning av lån som inte är avdragsgillt. Även av reciprocitetsskäl kan inte återbetalningen vara skattepliktig. Inbetalaren av tillskottet har inte erhållit någon avdragsrätt och därför skall han inte heller beskattas vid återbetalning. Inte heller återbetalningen kan då karaktäriseras som ett koncernbidrag.

9.1.3.1.3. Sammanfattning aktieägartillskott

Mot det ovillkorade aktieägartillskottet skiljer sig koncernbidragen åt genom att det villkorade tillskottet inte är avdragsgillt och att tillskottet får läggas till omkostnadsbeloppet på aktierna. Det villkorade tillskottet är inte heller avdragsgillt men på grund av återbetalningen får inte omkostnadsbeloppet höjas i motsvarande mån. Även här skiljer sig koncernbidraget systematiskt åt från det villkorade tillskottet.

Ränta kan aldrig utgå på ett ovillkorat aktieägartillskott, detta gäller såväl i aktiebolagsrätten som i skatterätten. På ett villkorat aktieägartillskott kan ränta utgå men först när aktieägarna på bolagsstämma har fattat beslut om återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet.

När det gäller räntan på det villkorade tillskottet finns det inget som hindrar att denna skulle kunna rubriceras som ett koncernbidrag. Räntan är avdragsgill för utbetalaren och leder till en skatteintäkt för mottagaren.

Som framkommit har det skatterättsligt betydelse om rättshandlingen utgör ett tillskott eller koncernbidrag. Därvid uppkommer frågan om parterna själva kan styra de skatterättsliga effekterna genom att fritt välja hur exempelvis ett efterskänkande av en fordran skall behandlas. Ett koncernbidrag som medför avdragsrätt för givaren innebär en överföring av obeskattade medel och när det gällde ovillkorat tillskott var förhållandet det motsatta. Om ett moderbolag överför medel till ett dotterbolag anses moderbolaget ha valfrihet att bestämma hur överföringen skatterättsligt skall behandlas⁹³. Det som således blir avgörande för gränsdragningen är hur moderbolaget behandlar överföringen i sin deklaration. Om moderbolaget inte yrkar avdrag rör det sig om ett tillskott och annars om ett koncernbidrag.

⁸⁹ Ibid s 857

⁹⁰ Prytz/Tamm s 128

⁹¹ Arvisson, SvSkT 2000 s 859

⁹² a.a.

⁹³ Prytz/Tamm s 241

9.1.3.2. Koncernbidrag och utbetalningar enligt ABL

9.1.3.2.1. Nedsättning av aktiekapitalet och utskiftning

Vid ett aktiebolags bildande inbetalar aktieägarna medel som bildar aktiekapitalet. Senare inbetalningar för att kunna hålla aktiekapitalet intakt benämns för tillskott eller aktieägar-tillskott. En allmän skatterättslig grundsats är att införskaffande av förvärvskälla inte är avdragsgillt. Därför är som tidigare visats inte kapitaltillskott avdragsgillt hos utbetalaren. Nedsättning av aktiekapitalet med åtföljande utbetalning till aktieägarna och utskiftning är en återbetalning till aktieägarna av det insatta kapitalet. Denna återbetalning kan aldrig vara avdragsgill för det återbetalande aktiebolaget. En sådan utbetalning kan därför aldrig klassas som koncernbidrag.

9.1.3.2.2. Återköp av egna aktier

Ett publikt aktiebolag får i viss utsträckning enligt reglerna i 7 kap ABL återköpa och äga sina egna aktier. Även denna utbetalning kan ses som en återbetalning till aktieägaren för insatt kapital, låt vara att denna utbetalning inte alltid sker till den aktieägare som ursprungligen inbetalade kapitalet till bolaget. I överensstämmelse med den tidigare slutsatsen kan därför inte heller ett återköp av egna aktier jämföras med ett koncernbidrag.

9.1.3.2.3. Inlösen

Det finns olika grunder som föranleder ett inlösenförfarande. Enligt 13:20 ABL kan en aktieminoritet besluta att bolaget skall gå i likvidation om en aktieägare missbrukar sitt inflytande i bolaget genom att uppsåtligt medverka till en överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. I detta fall kan rätten enligt 13:21 på yrkande av bolaget ålägga detta att lösa in minoritetsaktieägarnas aktier. En andra bestämmelse om inlösen återfinns i 14:31. Bestämmelsen ger ett moderbolag som äger mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetalet för samtliga aktier i dotterbolaget rätt att lösa in övriga aktieägares aktier. Rättigheten är dessutom ömsesidig, även minoritetsaktieägaren har rätt att kräva av moderbolaget att inlösen sker. Till slut finns en skyldighet i 15:4 för en aktieägare att lösa in en annan aktieägares aktie. Enligt skadeståndsregeln i 15:3 kan en aktieägare ådra sig skadeståndsskyldighet gentemot bolaget, en aktieägare eller någon annan. Om det är motiverat med hänsyn till faran för fortsatt missbruk och förhållandena i övrigt kan en aktieägare som avses i 15:3 bli skyldig att lösa in den skadedrabbade aktieägarens aktier, 15:4.

För samtliga dessa inlösenförfaranden gäller också att någon avdragsgill kostnad aldrig kan föreligga eftersom det är en återbetalning av insatt kapital. Koncernbidraget är då uteslutet.

9.1.3.2.4. Återbetalning av lån

Ett upptagande av lån leder inte till en skattepliktig inkomst och därför kan en återbetalning av lånet inte vara avdragsgillt. Däremot är räntebetalningen avdragsgill. För det fallet att lånet upptagits hos ett koncernföretag och räntan på lånet klart över- eller understiger den marknadsmässiga räntan kan ett koncernbidrag gömma sig inom denna transaktion.

9.1.3.3. Koncernbidrag och gåva

Det har stundtals ifrågasatts om inte koncernbidraget rent av är att betrakta som något annat än utdelning och tillskott. Ett nära till hands liggande alternativ är enligt Wennerstrand⁹⁴ gåva. Vid koncernbidrag som lämnas av dotterbolag till moderbolag avhänder sig dotterbolaget egendom utan att påfordra vederlag och förfarandet skulle kunna jämföras med gåva. Men moderbolaget berikas normalt inte till följd av bidraget eftersom aktierna i dotterbolaget får anses minska lika mycket i värde. En undantagssituation är när aktierna redan är värdelösa på

⁹⁴ Wennerstrand, Balans 10/84 s 51

grund av en obeståndssituation i det senare bolaget. Men det måste då ifrågasättas om handlingen är benefik. I ett koncernförhållande torde det ofta vara fråga om att styrelsen i moderbolaget beordrar styrelsen i dotterbolaget att utge bidraget. Wennerstrand menar dock att om emellertid styrelserna i de båda bolagen är identiska förefaller handlingen lika mycket benefik som tvångsmässig.

När det gäller koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag blir det senare berikat medan moderbolagets ställning blir oförändrad. Denna situation är svår att få in under begreppet gåvohandling eftersom moderbolaget sammantaget inte har blivit fattigare. I de fall då emellertid aktierna även efter tillskottet får bedömas värdelösa till följd av obestånd i dotterbolaget skulle definitionen av gåva bli tillämplig. Som tidigare gäller att rättshandlingen också måste vara benefik men åtgärden vidtages vanligen av skatteskal och andra affärsmässiga skäl.

Sammanfattningsvis anser Wennerstrand att koncernbidrag inte till fullo överensstämmer med begreppet gåva⁹⁵, men utesluter inte möjligheten att koncernbidrag stundom lämnas under sådana förhållanden att reglerna om gåva blir tillämpliga.

Även Folkesson och Tropp anser att koncernbidraget bör kunna jämföras med en gåva men framlägger att en stark invändning är att givaren inte har någon renodlad gåvoavsikt⁹⁶. Andersson⁹⁷ anser att det inte kan föreligga en gåva i ovanstående situationer. Andersson hävdar att vinstutdelning civilrättsligt inte kan betraktas som gåva och bygger sin argumentation på att vinstutdelning innefattar avkastning på satsade medel i bolaget. Det benefika momentet som är typiskt för gåva saknas då. I andra sammanhang har Andersson uttalat sig kritiskt till att varje koncernbidrag som utges av moderbolag till dotterbolag skulle innefatta en motsvarande värdeökning på moderbolagets aktier i det senare bolaget. Det skall därför inte uteslutas att Andersson i undantagsfall anser att en gåvosituation är för handen.

⁹⁵ Ibid s 53

⁹⁶ Folkesson och Tropp, Balans 2/86 s 41

⁹⁷ Andersson, SvJT 1996 s 444

10. MATERIELL PRÖVNING AV KONCERNBIDRAG

10.1. INLEDNING

I inledningen till föregående kapitel konstaterades det att ett koncernbidrag är en typ av vederlagsfritt förfogande över bolagets förmögenhet. Koncernbidraget kunde även utgå i form av förtäckt utbetalning. Reglerna för aktiebolagsrättsliga utbetalningar återfinns i 12 kap ABL. Dessa bestämmelser är av absolut fundamental betydelse för laglighetsprövningen av koncernbidragen. 12 kap ABL består av både formella och materiella regler som ger förutsättningarna och sätter gränserna för när en utbetalning av ett bolags medel kan godtas. Det skulle dock föra för långt att i denna skrift presentera en fullständig redogörelse för samtliga dessa bestämmelser. Istället har jag valt att under detta avsnitt genomlysade de regler som direkt påverkar laglighetsprövningen av koncernbidragen. Av stor betydelse för när en majoritet missbrukar sin makt och företar en utbetalning som inte kommer samtliga aktieägare till godo är den aktiebolagsrättsliga likhetsprincipen. Denna bestämmelse ger en enskild aktieägare rätten att klandra ett beslut där denne drabbas. Även denna regel kommer därför att presenteras i detta sammanhang.

10.2. UTBETALNINGSFÖRBUDET

Kapitlet inleds med bestämmelsen om det s k utbetalningsförbudet. 12:1, st 1 stadgar:

”Utbetalning till aktieägarna av bolagets medel får ske endast enligt bestämmelserna i denna lag om vinstutdelning, förvärv av egna aktier, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden och utskiftning vid bolagets likvidation.”

Bestämmelse är i ett avseende illa formulerad. Såsom Rodhe⁹⁸ konstaterar avser den att reglera inte bara de uppräknade formerna för utbetalningar utan alla former i vilka all bolaget tillhörig egendom kan överföras till en aktieägare. Paragrafen täcker därmed in även s k förtäckta utbetalningar. Reglerna om vinstutdelning gör således inte något undantag för de fall då värdeöverföringar sker genom koncernbidrag⁹⁹.

Kapitlet omfattar inte enbart utbetalningar till aktieägare utan är analogt tillämpligt även på utbetalningar till utomstående. Rättsfallet NJA 1997 s 418 har dock något begränsat denna möjlighet. HD fastslår¹⁰⁰ att bestämmelserna är analogt tillämpliga när mottagaren är en till aktieägaren närstående fysisk eller juridisk person eller då utbetalningen görs till någon som i ett nära sakligt sammanhang med utbetalningen upphör att vara eller blir aktieägare. Ytterst bör vara avgörande om en utbetalning är avhängig en aktieägars kontroll eller inflytande över bolaget¹⁰¹. Dessutom menar HD att även andra ägarliknande kopplingar kan aktualisera reglerna i 12 kapitlet. Detta har tolkats som att reglerna omfattar exempelvis utomstående som gjort ett aktieägartillskott¹⁰². Som konsekvens av detta måste även koncernbidrag från ett moderbolag till sitt dotterbolag följa reglerna i 12 kap ABL. Med andra ord så är utbetalningsförbudet i princip tillämpligt oavsett i vilken riktning bidraget ges¹⁰³.

⁹⁸ Rodhe s 81. Se även Nerep s 54

⁹⁹ Rodhe s 86

¹⁰⁰ NJA 1997 s 418 på sida 448

¹⁰¹ Andersson, Kapitalskyddet i aktiebolag, s 71

¹⁰² Ibid s 72

¹⁰³ Nerep, SvSkT 1993 s 373

10.3. UTDELNINGSBART BELOPP

Huvudprincipen vad gäller vinstutdelning är att en behållning motsvarande det bundna egna kapitalet skall hållas kvar i bolaget. Däremot står i princip hela det fria egna kapitalet till förfogande för vinstutdelning. Det gäller även om ingen vinst intjänats under året och det fria egna kapitalet endast består av balanserade vinster och fria fonder. Det utdelningsbara beloppet framgår av 12:2 ABL. Denna paragraf är en borgenärsskyddsregel och är därför absolut tvingande. 12:2 st 1 ABL stadgar:

”Vinstutdelning till aktieägarna får inte överstiga vad som i fastställd balansräkning och, i fråga om moderbolag som skall upprätta koncernredovisning, i fastställd koncernbalansräkning för det senaste räkenskapsåret redovisas som bolagets eller koncernens nettovinst för året, balanserade vinster och fria fonder med avdrag för

1. redovisad förlust,
2. belopp som enligt lag eller bolagsordning skall avsättas till bundet eget kapital eller, i fråga om moderbolag, belopp som av det fria egna kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företag inom denna skall överföras till bundet eget kapital,
3. belopp som enligt bolagsordningen annars skall användas för något annat ändamål än utdelning till aktieägarna.”

För moderbolag i en koncern gäller således en dubbel begränsning för vinstutdelning. Ett moderbolag får inte dela ut mer än sitt egna fria kapital och måste dessutom hålla sig inom ramarna för hur mycket som är utdelningsbart enligt fastställd balansräkning för hela koncernen.

Paragrafen talar om vinstutdelning men som vi sett gäller den alla utbetalningar som 12:1 täcker in. För att en utbetalning av koncernbidrag ska kunna ske måste förutsättningarna i 12:2 således vara uppfyllda. Av detta följer då att en utbetalning i form av ett koncernbidrag inte får inkräkta på det bundna egna kapitalet.

10.3.1. Utbetalning från dotterbolag

I de fall då koncernbidraget ges från ett dotterbolag till ett moderbolag innebär jämförelsen med det disponibla beloppet inga problem eftersom denna transaktion är att likställa med en vinstutdelning. En vinstutdelning sker med redan beskattade medel men eftersom ingen skattekonsekvens uppkommer för det givande bolaget behöver man inte ta hänsyn till att koncernbidraget utbetalas med obeskattade medel. Någon uttagsbeskattning blir det inte tal om.

10.3.2. Utbetalning från moderbolag

Annorlunda blir det emellertid då bidraget ges i andra riktningen och likställs med ett kapitaltillskott. En del av problematiken ligger i att den motprestation som moderbolaget får genom värdeökningen på aktierna inte alltid är lätt att fastställa. Skall moderbolaget i denna situation då vara oförhindrat att lämna hur stora koncernbidrag som helst till dotterbolaget utan att träffas av utbetalningsförbudet¹⁰⁴? I de fall då koncernbidraget verkligen motsvaras av en lika stor värdeökning på aktierna¹⁰⁵ kan utbetalningen i princip vara obegränsad eftersom den tillgång som moderbolaget får genom värdeökningen motsvarar den värdeminskning som skett på grund av koncernbidraget.

¹⁰⁴ Ibid s 376

¹⁰⁵ I detta fall får anses att transaktionen alltid är affärsmässigt betingad eftersom det kan ses som en investering

Även i de fall då en diskrepans i motprestationerna föreligger behöver det inte alltid innebära ett hinder mot en utbetalning. En förtäckt utdelning föreligger då värdet av en motprestation understiger värdet av ett bolags prestation och detta ej sker i kommersiellt syfte. Om det finns en värdeskillnad mellan de båda bolagens prestationer krävs det således att bidraget är utgivet i kommersiellt syfte, eller med andra ord är affärsmässigt betingat för att utbetalningen inte skall få karaktär av förtäckt utbetalning. I litteraturen anses det kommersiella syftet vara uppfyllt eftersom det (trots allt) sker en ökning av aktiernas värde och därmed skulle det inte föreligga någon aktiebolagsrättslig utbetalning¹⁰⁶. Hur ska bedömningen av denna gränsdragning ske?

Utbetalningsförbudet skall inte träffa affärsmässigt okloka eller olönsamma affärer. Styrelsen måste ha ett visst handlingsutrymme. Kan däremot visas att bolaget hade för avsikt att fränhända bolaget egendom kommer det att betecknas som en vederlagsfri utbetalning eftersom just avsiktsrekvisitet torde skilja affärsmässigt okloka och affärsmässigt icke betingade transaktioner åt¹⁰⁷.

Reglerna i ABL är uppställda i borgenärens och aktieägares syfte och även om värdet av aktierna i dotterbolaget ökar så innebär detta inte automatiskt att intressenterna i moderbolaget tillgodoses genom värdeökningen. Förmögenhetsmassan i dotterbolaget tillgodoser ju aktieägarna och fordringsägarna i detta bolag. Det bör enligt Andersson istället ske en objektiv bedömning om bidraget är kommersiellt fördelaktigt för moderbolagets faktiska rörelse. Att bidraget sker inom en koncern kan inte ses som ett kommersiellt intresse av eget slag och är inte tillräckligt för bedömningen om transaktionen skall ses som tillskott eller förtäckt utdelning. Av samma uppfattning är Folkesson och Tropp i Balans 2/86 sida 40.¹⁰⁸

Den omständigheten att utbetalningen sker till ett insufficient eller insolvent bolag innebär inte automatiskt att utbetalningen kommer ses som en förtäckt utbetalning. Ett koncernbidrag måste kunna vara kommersiellt fördelaktigt för moderbolagets rörelse även i denna situation. Ett moderbolag kan exempelvis vara beroende av ett dotterbolag som underleverantör för moderbolagets produktion och om ledningen för moderbolaget tror sig kunna rädda dotterbolaget måste detta kunna jämföras med ett aktieägartillskott.

10.4. FÖRSIKTIGHETSREGELN

Det utdelningsbara beloppet för alla utbetalningar inklusive koncernbidragen begränsas dessutom av bestämmelsen i 12:2 st 2 ABL, den s k försiktighetsregeln:

”Vinstutdelning får inte ske med så stort belopp att utdelningen med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid mot god affärssed.”

Denna regel har vållat en del tolkningsproblem Exempelvis anser Rodhe att regeln är mycket svår att fixera till sin innebörd¹⁰⁹. Enligt Rodhe är det inte helt klart vad termen konsolidering åsyftar. Normalt är det fråga om förhållandet mellan eget kapital och skulder men Rodhe frågar sig enligt vilken norm som förhållandet skall bedömas. Andersson konstaterar att det som åsyftas är att aktiebolag i allmänhet bör innehålla vinstmedel eftersom försiktighetsregeln tar hänsyn till den reella ekonomiska ställningen till skillnad från den formella vilken bedöms enligt 12:2 st 1¹¹⁰. Rekvisitet likviditet torde vara det enklaste att bedöma. Ett bolag får inte

¹⁰⁶ Andersson s 481

¹⁰⁷ Nerep s 72

¹⁰⁸ Andersson, s 482

¹⁰⁹ Rhode s 85

¹¹⁰ Andersson, Kapitalskyddet i aktiebolag, s 50

utbetala ett koncernbidrag i sådan omfattning att bolaget försämrar sin möjlighet att betala de löpande utgifterna. När det gäller rekvisitet ställning i övrigt så synes den gemensamma åsikten i förarbetena till ABL liksom i litteraturen rörande tillämpningen av denna regel och nämnda rekvisit vara att omständigheter som inträffat efter räkenskapsåret slut måste beaktas¹¹¹. Om ett bolag har åsamkats förluster efter räkenskapsårets utgång men före det att den ordinarie bolagsstämman hålls måste således styrelsen ta hänsyn till detta när den lägger sitt förslag till utdelning eller utdelar ett koncernbidrag. Rekvisitet torde även avse varje annan omständighet som är av betydelse för ett bolags ekonomiska ställning, exempelvis minskad orderingång eller en konjunkturedgång.

Den exakta innebörden av uttrycket god affärssed har inte kunnat förklaras i litteraturen, kanske på grund av att det inte har utvecklats någon affärssed i anslutning till den allmänna försiktighetsregeln. Det föreslås i SOU 1997:168 s 76 ff, att regeln skall omformuleras så att värdeöverföring från bolaget till aktieägare eller annan endast får ske i den mån det med hänsyn till bolagets och, om bolaget är moderbolag, koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt framstår som försvarbart.

10.5. ÅTERBÄRINGSSKYLDIGHET

För att upprätthålla ett borgenärsskydd måste det finnas regler som möjliggör att ett felaktigt utbetalat belopp återvinns. Denna regel finns i 12:5 ABL. Om en utbetalning sker i strid mot reglerna i ABL skall mottagaren återbära vad han mottagit. Vid utbetalning i form av en vinstutdelning finns ett godtrosskydd för den mottagande aktieägaren. Denne är återbäringskyldig endast om bolaget visar att han insåg eller bort inse att utbetalningen stred mot denna lag. Om en utbetalning istället sker till följd av nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden eller på grund av utskiftning vid bolagets likvidation är den mottagande parten alltid återbetalningsskyldig, något godtrosskydd existerar inte i dessa situationer.

Osäkerhet råder dock om vilken räckvidd godtrosskyddet för vinstutdelning har. Det är klart att den är tillämplig vid alla typer av otillåtna öppna vinstutdelningar, d v s då utdelningen inte har föregåtts av ett giltigt bolagsstämmebeslut, om utdelningen överstigit vad styrelsen förslagit, om beslutet är ogiltigt av formella skäl eller då det undanröjs efter klander¹¹². Andersson anser att detsamma gäller för överträdelse av regler uppställd i aktieägarnas intresse såsom likhetsprincipen¹¹³. Det är däremot inte klart huruvida regeln är tillämplig på förtäckt utbetalning. Lagtextens ordalydelse ger närmast vid handen att så inte skulle vara fallet och i förarbetena¹¹⁴ föreskrivs att med vinstutdelning avses endast öppen vinstutdelning.

Lindskog¹¹⁵ anser att godtrosskyddet endast gäller för öppen vinstutdelning beslutad av bolagsstämman. Lindskog kan även sträcka sig till att acceptera ett godtrosskydd på en utdelning beslutad av en extrastämman förutsatt att en sådan stämman verkligen kan besluta om vinstutdelning. Andersson har uppfattningen att godtrosregeln inte skall gälla vid otillåten förtäckt utbetalning av utdelning (förtäckt vinstutdelning) och bygger sin ståndpunkt på att denna typ av utdelning inte formellt sett är tillåten¹¹⁶. Andersson anser att godtroskravet innebär att aktieägaren måste ha god tro i både materiellt och formellt hänseende. Bolaget skall således ha företagit en utbetalning som endast tagit i anspråk fritt eget kapital samt att vinstutdelningen grundar sig på ett beslut av bolagsstämman eller annars med samtycke av samtliga aktieägare som överensstämmer med vad styrelsen föreslagit eller godkänt.

¹¹¹ Andersson, SvJT 1996 s 439

¹¹² Proposition 1975:103 s 485

¹¹³ Andersson, Kapitalskyddet i aktiebolag, s 104

¹¹⁴ Proposition 1993/94:196 s 174

¹¹⁵ Lindskog s 120

¹¹⁶ Andersson s 663 ff.

I rättspraxis har dock HD tillämpat godtrosregeln analogt på förtäckt utdelning. HD har emellertid inte uppsatt de krav som Andersson förespråkar. Kravet för godtrosregelns tillämpande har istället varit om aktieägaren insett eller bort inse att värdeöverföringen innefattade förtäckt utdelning och mindre huruvida denna förtäckta utdelning inverkat på det bundna egna kapitalet. Således existerar ett något modifierat krav i fall av förtäckt utdelning. Har man som aktieägare vetskap om att det rör sig om en förtäckt utdelning kan man inte åberopa god tro. Detta gäller oavsett om aktieägaren har varit i god tro om att det utbetalade beloppet skulle rymmas inom det fria egna kapitalet.

10.5.1. Godtrosskydd för koncernbidrag?

Hur skall koncernbidraget behandlas? Koncernbidragen är ett skatterättsligt påfund och inte utformade för att helt överensstämma med en öppen vinstutdelning. Kan denna utbetalning därför överhuvudtaget ingå i den grupp av transaktioner som faller under 12:5? Anderssons och Lindskogs argumentering lämnar litet utrymme för en sådan analogi. I de fall koncernbidragen inte beslutas i enlighet med reglerna om vinstutdelning på bolagsstämma behandlas utbetalningen närmast som en förtäckt utdelning. Härmed skulle inte ett godtrosskydd föreligga. Men med en analogi från HD:s praxis skulle koncernbidraget kunna erhålla ett godtrosskydd. Förutsättningen är då att mottagaren inte insett att det var tal om ett sådant bidrag.

Rent principiellt skulle ett koncernbidrag från ett dotterbolag till ett moderbolag som beslutas på ordinarie stämma i enlighet med de formella reglerna som uppställs för beslut om vinstutdelning i teorin kunna följa det godtrosskydd som är uppställt för öppen vinstutdelning. Detta beror på att koncernbidraget i denna riktning aktiebolagsrättsligt ses som en vinstutdelning. Mer problematiskt är det när ett koncernbidrag ges från ett moderbolag till ett dotterbolag. Denna transaktion jämförelsevis istället med ett kapitaltillskott och eftersom denna utbetalning inte anses vara vinstutdelning kan godtrosskyddet inte gälla i denna situation. Slutsatsen av denna argumentation blir att erhållandet av godtrosskyddet skulle vara beroende av i vilken riktning som koncernbidraget ges. Detta är inte tillfredställande. Det gynnar varken förutsebarheten eller koherensen i rättssystemet.

10.6. LIKHETSPRINCIPEN

De olika regler som är stadgade i ABL brukar delas upp i bestämmelser uppställda i borgenärens eller aktieägares intresse. De första är tvingande regler medan de senare kan åsidosättas med alla aktieägares samtycke eller av den eller de vars rätt åsidosätts. Många regler uppställda i aktieägarnas intresse är samtidigt minoritetsskyddsregler eftersom en enda aktieägare kan klandra ett beslut som strider mot den uppställda regeln. Likhetsprincipen som finns utsatt i 3:1 st 1 ABL är en minoritetsskyddsregel och slår fast att alla aktier har lika rätt i bolaget, om ej annat följer av paragrafen. Generellt sett gäller att det är tillräckligt att en eller flera aktieägare erhållit en fördel som inte tillkommit övriga aktieägare eller att vissa aktieägare drabbats av en nackdel som inte drabbar alla för att likhetsprincipen skall vara åsidosatt.¹¹⁷ Detta gäller för varje aktie inom varje klass.

Huruvida det krävs att likhetsprincipen alltid tillämpas strikt är emellertid inte helt klarlagt. Utrymme har lämnats för ett åsidosättande när det för bolaget är företagsekonomiskt försvarbart och när det är motiverat av sakliga skäl¹¹⁸. Nial menar däremot att det aldrig kan föreligga sakliga skäl till avsteg från likhetsprincipen i fall av vinstutdelning. I övrigt framhåller han att avsteg torde få ske efter en avvägning mellan majoritetens och minoritetens intresse där avsteg endast kan medges då majoritetens intresse är avsevärt mycket större än minoritetens intresse av

¹¹⁷ Åhman s 792

¹¹⁸ SOU 1995:44 s 183 samt NJA 1977s 393

att likhetsprincipen upprätthålls¹¹⁹. Andersson har liknande uppfattning som Nial¹²⁰. Andersson anser att aktieägares lika rätt till andel i bolagets vinst måste upprätthållas strängt utan avsteg på grund av sakliga eller företagsekonomiska skäl men att det samtidigt inte är rimligt att principen i övrigt alltid skall upprätthållas utan hänsyn till andra sakliga skäl.

En överträdelse av likhetsprincipen medför att beslutet kan klandras och kan efter klander bli ogiltigt, 9:39. Detta gäller för bolagsstämmebeslut. Det finns ingen motsvarighet i fråga om styrelsebeslut men om ett sådant ej tillkommit på rätt sätt är beslutet inte giltigt¹²¹. Mot ett ogiltigt beslut kan en styrelsemedlem dra frågan inför stämman, detsamma torde gälla då en aktieägare påkallar felet. De ansvariga för överträdelsen kan dra på sig skadeståndsansvar gentemot bolaget eller mot aktieägare, 15 kap ABL.

10.7. SLUTSATS

Det har konstaterats att utbetalningsförbudet täcker in alla utbetalningar, koncernbidraget inkluderat, från ett aktiebolag. Denna transaktion måste således hålla sig inom de ramar som övriga regler i 12 kap ABL sätter upp. Ett bidrag får alltså inte inkräkta på det egna bundna kapitalet eller stå i strid med försiktighetsregeln. Det sista har stor betydelse om ett bolag har åsamkats förluster efter räkenskapsårets utgång men före det att den ordinarie bolagsstämman hålls. Skulle ett koncernbidrag strida mot dessa regler kommer det med all säkerhet att leda till en återbäringsskyldighet för mottagande part eftersom koncernbidraget troligtvis inte omfattas av godtrosskyddet i 12:5.

Minoritetsaktieägare har en rätt att klandra ett utbetalningsbeslut av koncernbidrag om de inte får del i utbetalningen eftersom detta strider mot likhetsprincipen. Ett i praktiken förekommande sätt att skipa rättvisa mellan moderbolag och övriga aktieägare att låta dotterbolaget fatta beslut om vinstutdelning varefter moderbolaget avstår från att ta del i denna. På detta sätt kan man tillföra övriga aktieägare vad som för deras del svarar mot den utdelning moderbolaget får genom koncernbidraget¹²².

¹¹⁹ Nial/Johansson, s 149

¹²⁰ Andersson s 254

¹²¹ Nial/Johansson, s 192

¹²² Andersson s 587

11. FORMELL PRÖVNING AV KONCERNBIDRAGEN

11.1. INLEDNING

För att vinstutdelning ska få ske krävs det att vissa formella regler åtföljs. Koncernbidragen följer sällan dessa regler. Tas hänsyn endast till lagtext framgår det att beslut om vinstutdelning ska tas på den ordinarie bolagsstämman. Koncernbidragen beslutas och utbetalas ofta på helt andra tidpunkter. Denna problematik kring koncernbidragen är sparsamt berörd i litteraturen. Som tidigare visats jämförs koncernbidragen med vinstutdelning. Därför blir diskussionen om huruvida en vinstutdelning får avvika från dessa formella regler och om ett beslut om vinstutdelning får ske på annan tidpunkt än den lagstadgade analogt tillämplig på koncernbidrag. Det som kommer att sägas om vinstutdelning gäller därför direkt även på koncernbidragen.

De formella regler som uppställs vid vinstutdelning, utdelning på extra stämma och vid anteciperad utdelning gäller således även för koncernbidrag. I den mån dessa bestämmelser och uppställda krav är tvingade så kan inte koncernbidrag beslutas på annat sätt eller lämnas på annan tidpunkt än på den ordinarie bolagsstämman. Spörsmålet problematiseras emellertid av att regler i ABL som är uppställda i aktieägarnas intresse är dispositiva och kan åsidosättas med samtliga aktieägares samtycke. Som kommer att visas anses många av de formella reglerna kring vinstutdelning vara just dispositiva. Det är ändå av fundamental vikt att reglerna om vinstutdelning utreds på ett ingående sätt för att undersöka exakt vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att koncernbidragen skall kunna lämnas.

Avsnittet börjar med bolagsorganens funktion, d v s vem eller vilka som har beslutande-makten över vinstutdelning och direkt även över koncernbidragen. Därefter övergår diskussionen om huruvida koncernbidrag kan beslutas och lämnas under löpande beskattningsår. Detta anses vara fallet men hela frågeställningen omgärdas av stor osäkerhet. Problematiken presenteras under avsnittet om extra bolagsstämma samt under rubriken Anteciperad utdelning eller efterskottsutdelning och leder till att koncernbidragen måste följa reglerna som gäller för dessa utdelningskategorier. Avsnittet om extra bolagsstämma kan inledningsvis kännas obefogat men läsaren kommer att se att vissa krav som uppställs här har relevans även för problematiken kring anteciperad utdelning.

Även i EG-rätten finns regler om förskottsutdelning. Det är inte helt klart huruvida dessa bestämmelser är tillämpliga på svenska regler eftersom EG-rätten behandlar utdelningstypen interim utdelning. Denna typ avviker nämligen i vissa avseenden från den svenska definitionen av förskottsutdelning. Klart är emellertid att dessa regler inte är dispositiva. Under avsnittet EG-rättsliga regleringar kommer därför argument att framläggas som visar att risken för att EG-domstolen skulle bedöma de svenska reglerna som otillräckliga vara överhängande.

11.2. BOLAGSORGANENS FUNKTIONSFÖRDELNING

En generell uppfattning i litteraturen är att koncernbidrag inte behöver beslutas och behandlas som andra aktiebolagsrättsliga utbetalningar¹²³ utan att beslutet kan tas i den förenklade formen att bolagsstämman fastställer resultaträkning och balansräkning. Problemet är att detta förmodligen strider mot funktionsfördelningen mellan bolagsorganen. Det är bolagsstämman som har beslutsbehörighet om vinstutdelning. Det är inte möjligt att överföra denna behörighet på styrelsen eller VD. Styrelsen har i och för sig vetorätt när det gäller storleken på utdelningen och därför krävs ett godkännande av styrelsen i de fall bolagsstämman vill dela ut ett större belopp än det som styrelsen föreslagit. Det formellt riktiga förfarandet är att

¹²³ Andersson s 585

aktieägarna fattar beslut om vinstutdelning efter förslag eller godkännande av styrelsen. Detta sker efter det att resultat- och balansräkningen fastställts utvisande disponibelt belopp för utdelning. Dessutom skall revisorn medverka enligt ABL 10:28-29. Om ett beslut om vinstutdelning eller koncernbidrag strider mot denna funktionsfördelning är beslutet ogiltigt. Mottagaren blir då återbäringskyldig enligt 12:5 1 st 1 men.

Det är oklart exakt vilka formella krav det ställs på själva bolagsstämman för att besluten skall ha en bolagsstämmas rättsverkningar. Reglerna om kallelse till bolagsstämma kan normalt inte åsidosättas men även andra sammankomster som aktieägarmöten samt ett beslutsförfarande per capsulan, d v s att en skrivelse cirkuleras mellan aktieägarna och undertecknas eller på annat sätt godkänns av dem, kan leda till samma rättsverkningar som ett bolagsstämmobeslut. Det skulle föra för långt att här djupare redogöra för detta spörsmål. Istället hänvisas till Johan Gregows artikel om bolagsstämmobeslut genom förenklade förfaranden, Juridisk Tidskrift 2001-02 nr 4.

Koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag brukar inte beslutas och redovisas som en vinstutdelning utan som en bokslutsdisposition på räkenskapsårets sista dag.¹²⁴ Beslutet om koncernbidrag fattas sedan vanligen i den förenklade formen att bolagsstämman fastställer en balansräkning där bidraget ingår¹²⁵. I realiteten är det således styrelsen som redan beslutat om koncernbidraget och detta har påverkat resultat- och balansräkningen. Det som bolagsstämman beslutar om är endast att godkänna dessa. Förfarandet strider mot en strikt tillämpning av funktionsfördelningen mellan bolagsorganen.

11.2.1. Formreglerna dispositiva

Men frågan är även avhängig av om den i ABL föreskrivna ordningen är tillkommen till skydd för aktieägarna eller borgenärerna. Är fråga om en minoritetsskyddsregel anses aktieägarna generellt sett om enighet föreligger kunna disponera över regeln och således besluta om vinstutdelning i annan ordning. Föreligger å andra sidan en borgenärsskyddsregel kan av naturliga skäl aktieägarna inte avvika från den föreskrivna ordningen eftersom dessa regler är tvingande. Konsekvensen av att en minoritetsskyddsregel inte efterlevs är i allmänhet, när oenighet emellan aktieägarna föreligger, att beslutet (kan) klandras.

Det anses generellt i doktrinen att en avvikelse från formreglerna är möjlig med hänsyn till att dessa är dispositiva minoritetsregler som kan åsidosättas med samtliga aktieägares samtycke¹²⁶. Rhode anser¹²⁷ att sedvanan vad gäller koncernbidrag säkerligen måste tolereras, i varje fall om det rör sig om bidrag från ett helägt dotterbolag. Om det däremot finns andra aktieägare vid sidan av moderbolaget som inte får del av bidraget måste alla dessa lämna sitt samtycke. Andersson menar¹²⁸ att det kanske måste accepteras att koncernbidrag kan godkännas på efterföljande ordinarie bolagsstämma genom att stämman fastställer resultat- och balansräkning. Andersson har som krav att det av årsredovisningen framgår att bolaget lämnat ett koncernbidrag. Ett sådant beslut kan då troligen inte klandras. Skulle däremot beslutet innebära att alla aktieägare inte får del i utbetalningen krävs det samtliga dessa aktieägares samtycke, annars uppkommer en återbäringskyldighet för det mottagande bolaget. Det som sker är således att stämmobeslutet läker en överträdelse av bestämmelserna rörande funktionsdelningen mellan bolagsorganen. Återbäringskyldigt bolag torde i allmänhet kvitta sin fordran på att utfå pengar eller annan egendom i enlighet med stämmobeslutet mot bolagets krav på återbärning enligt 12:5 1 st 1 men.

¹²⁴ Rodhe s 86

¹²⁵ Ibid s 87

¹²⁶ Nerep s 189

¹²⁷ Rodhe s 87

¹²⁸ Andersson s 586

Det finns emellertid vissa tvingande regler. Ett beslut som bygger på en balansräkning upprättad i strid med bestämmelserna om balansräkning strider mot tvingande rättsregler. Beslutet är därför ogiltigt även om det lämnas oklandrat och föranleder en ovillkorlig återbäringsskyldighet. Detsamma gäller också i fall där balansräkningen alls inte fastställts. Detta framgick redan i förarbetena till 1944 års lag¹²⁹ och konstaterades i förarbetena¹³⁰ till 1975 års lag.

11.2.2. Sammanfattning

Sammanfattningsvis anses det i litteraturen att återbäringsskyldighet inte går att utkräva enbart på formella brister. Det har emellertid framgått i förarbetena att borgenärsintressen åsidosätts om en balans- och resultaträkning upprättats felaktigt eller inte alls upprättats. Ett beslut om vinstutdelning som bygger på eller sker utan dessa balansräkningar är ogiltigt även om det inte klandras. Andersson uppställer också ett krav på att det måste framgå i årsredovisningen att bolaget har lämnat ett koncernbidrag. Har det skett kan beslutet troligtvis inte klandras. Klandras kan däremot ett beslutat koncernbidrag om inte alla aktieägare får ta del av detta eftersom en sådan utbetalning strider mot likhetsprincipen.

11.3. UTDELNING PÅ EXTRA STÄMMA

Frågan huruvida ett beslut om vinstutdelning även kan tas på en extra stämma är inte helt klarlagt¹³¹. Vid en sammanvägning av lagtext och förarbetsuttalanden¹³² anser både Nerep¹³³ och Andersson¹³⁴ att övervägande skäl talar för att beslut om vinstutdelning på extra bolagsstämma inte är förenligt med aktiebolagslagen. Men efter att hänsyn tagits till diskussionen om minoritetsskyddsreglerna är författarnas slutsats att en utdelning på extra stämma bör kunna ske. För att detta skall få äga rum uppställer de vissa krav. Samtliga aktieägare måste vara överens eftersom de anser att beslutet är klanderbart. Nerep uppställer vidare som krav att om beslut om vinstutdelning kan tas på extra bolagsstämma, så måste beslutet grundas åtminstone på en delårsbalansräkning, som granskats av bolagets revisorer, samt att PRV underrättas om beslutet¹³⁵. Nerep är inte ensam om denna ståndpunkt. Den förste att introducera denna uppfattning torde ha varit Birke i SvJT 1956¹³⁶.

Till skillnad från Nerep anser inte Andersson att beslutet kräver att PRV underrättas. Andersson anser att ett sådant krav inte kan följa av 12:2 1 st som bygger på den fastställda balansräkningen. Anderssons slutsats är istället att en extra bolagsstämma bör, under förutsättning att den ordinarie stämman har fastställt resultat- och balansräkningarna, ha behörighet att fatta beslut om ytterligare vinstutdelning såvida stämmobeslutet tas före det att ett nytt räkenskapsår har börjat löpa. Den ordinarie bolagsstämman behöver inte de facto dela ut vinst till aktieägarna men måste ha fattat beslut om disposition beträffande vinst eller förlust.¹³⁷

¹²⁹ SOU 1941:9 s 285

¹³⁰ SOU 1971:15 s 311

¹³¹ Nerep s 189

¹³² Se exempelvis proposition 1975:103 s 478

¹³³ Nerep 192

¹³⁴ Andersson s 579

¹³⁵ Nerep s 193

¹³⁶ Birke, SvJT 1956 s 654

¹³⁷ Andersson s 580-582

11.4. ANTECIPERING OCH EFTERSKOTTSUTDELNING

11.4.1. Inledning

Det har tidigare nämnts att förfarandet med bokslutsdispositioner inte är det enda sättet på vilket ett koncernbidrag beslutas. Det förekommer även att beslut tas och att en överföring de facto görs under det löpande räkenskapsåret. Även här är resonemanget om funktionsfördelningen aktuell men kompliceras av reglerna om förskotts- och efterutdelningar, d v s om det skall accepteras att beslut om vinstutdelning skall få ske på annan tidpunkt än vid ordinarie eller möjligen vid extra bolagsstämma.

Uttrycket anteciperad utdelning tar sikte dels på förhållandena i moderbolaget och dels på förhållandena i dotterbolaget. Om ingen överföring har skett är det moderbolaget som ensidigt och frivilligt uppskattar värdet på balansdagen av en framtida affärshändelse, utdelningen från dotterbolaget. I dotterbolaget finns i detta fall ingen anledning att göra skillnad mellan föreslagna utdelningar beroende på om dessa anteciperas eller ej i moderbolaget. Om överföring däremot har skett har ett beslut redan fattats av dotterbolaget.

11.4.2. Grunder för anteciperings

Det finns flera grunder för varför en anteciperings av dotterbolagets vinstutdelning skall tillåtas. Ett argument är att det redovisningsmässigt ger en bättre bild av resultatet och ställningen i moderbolaget än om utdelningarna redovisas först efterföljande år¹³⁸. När moderbolaget sammanställer redovisningen i dotterbolagen i koncernredovisningen kommer dotterbolagens årsresultat att ingå i koncernens fria utdelningsbara medel. Om anteciperings inte skulle tillåtas kommer ingen del av dotterbolagens årsvinster att tillföras fria medel i moderbolaget. Detta begränsar moderbolagets utdelningskapacitet. Om det finns underkoncerner kan det ta flera år innan utdelningar från dotterbolag långt ner i koncernen kommer fram till moderbolaget för hela koncernen. Häri ligger ett skattemässigt problem. För att kunna genomföra utdelningar som bygger på hela koncernens vinster kanske moderbolaget tvingas att skatta fram vinster trots att medel intjänats i dotterbolagen. Dessa vinster är ju normalt skattefria för moderbolaget men kommer först att nästa år finnas tillgängliga om inte en anteciperings tillåts. Tilläggas kan att moderbolaget måste upprätta en koncernbalansräkning och då ta hänsyn till om det finns dotterbolag som går med förlust. Dessa företag begränsar moderbolaget att genomföra en utdelning och således bör då även en anteciperings få ske.

Ett annat argument för anteciperings är också önskvärdheten av internationellt likformiga regler¹³⁹. Vissa länder accepterar anteciperings och det är ju t ex inte ovanligt med utländska dotterbolag i en svensk koncern.

11.4.3. Terminologi

Det saknas enhetliga etablerade begrepp för att beteckna anteciperade utbetalningar. De benämns ibland som förskottsutdelning eller interimisutdelning. Ofta görs det heller ingen skillnad på anteciperings och efterskottsutdelning. Av pedagogiska skäl borde begreppen hållas isär. Enligt Andersson och Thorell bör följande terminologi användas¹⁴⁰:

- Ett koncernbidrag som lämnas efter den ordinarie bolagsstämman men före räkenskapsårets slut skall betraktas som en utbetalning av efterskottsutdelning och prövas mot utdelningsfritt eget kapital enligt den senaste på ordinarie bolagsstämman fastställda balansräkningen.

¹³⁸ Thorell s 322

¹³⁹ Ibid s 324

¹⁴⁰ Ibid s 310

•Koncernbidrag som lämnats efter räkenskapsårets slut men före den ordinarie bolagsstämman skall däremot betraktas som utbetalning av förskottsutdelning och prövas mot den balansräkning som senare kommer att fastställas på den ordinarie bolagsstämman.

Problemet är att i övrig doktrin och i uttalanden från förarbeten sammanblandas begreppen. Ofta används begreppet anteciperings för att beteckna både förskotts och efterutdelning. Det kommer dock att framgå när jag anser att det är fråga om efterskottsutdelning enligt definitionen ovan.

11.4.5. Sambandet mellan anteciperings/efterskottsutdelning och funktionsfördelning

Förhållandet mellan anteciperings och funktionsfördelning klargörs i prop 1975:103 s 479:

"Eftersom utdelning får ske endast av fritt eget kapital enligt fastställd balansräkning för föregående räkenskapsår, kan innan balansräkningen fastställs inte ske någon "förskottsutdelning" såsom laga utdelning. Om sådant förskott utbetalas, är mottagarna principiellt återbäringskyldiga enligt 5 § intill dess stämman fastställt balansräkning och i vederbörlig ordning beslutat om utdelning, som täcker det utbetalade förskottet."

Ett koncernbidrag som i verkligheten är en efterskottsutdelning strider således mot funktionsfördelningen mellan bolagsorganen. Bidraget är inte lagligt som förskottsutdelning eller egentligen efterskottsutdelning men nästföljande ordinarie bolagsstämma måste emellertid i enlighet med uttalandet kunna godkänna och därmed läka utbetalningen. Det samma gäller för koncernbidraget som i realiteten är en verklig förskottsutdelning.¹⁴¹

Trots att en ogiltig efterskottsutdelning skall jämföras med en redan fastställd balansräkning synes den generella uppfattningen i doktrinen¹⁴² vara att en läkning kan ske om det bundna egna kapitalet vid någon tidpunkt efter den olovliga utbetalningen visat sig vara intakt samt att försiktighetsregelns krav kan anses vara uppfyllda.

En för- eller efterskottsutdelning leder uteslutande till ett återbäringsanspråk för bolaget eftersom utbetalning är ogiltig i det ögonblick som den beslutas. Nerep synes mena att det räcker att det bundna egna kapitalet visar sig vara intakt då efterföljande ordinarie stämma fastställer balansräkningen för att läkning ska ske¹⁴³. Lindskog hävdar däremot att läkning förutsätter att bolagsstämman godkänner även avståendet av återbäringsanspråket i sig¹⁴⁴. Andersson¹⁴⁵ går ett steg längre. Han menar att återbäringskyldig aktieägare endast kan undgå detta anspråk när han själv erhåller ett giltigt motanspråk gentemot bolaget. Med andra ord måste aktieägaren på den efterföljande bolagsstämman erhållit ett anspråk på vinstutdelning så att fordringarna kan kvittas. Andersson bygger sin ståndpunkt på borgenärsskyddsreglerna i 12 kap ABL. Bolaget får en fordran mot aktieägaren och att bolaget redovisningsmässigt täcker bristen i det bundna egna kapitalet är inte tillfredställande eftersom borgenärsskyddet är avhängigt av aktieägarens betalningsförmåga.

Jag har själv betänkligheter för att en läkning överhuvud bör ske när det är en materiell borgenärsskyddsregel som åsidosätts. Läkningsinstitutet uppmuntrar till viss del till spekulation. Vid förhoppningar eller utsikter om en finansiellt förbättrad situation i ett bolag kanske en utbetalning vågar företas trots att bolagsmännen vet med sig att det egna bundna kapitalet kommer att inkräktas på.

¹⁴¹ Andersson s 587-588

¹⁴² Nerep s 245, Andersson, Kapitalskyddet i aktiebolag, s 91 f, Lindskog, JFK 12:2-9.1

¹⁴³ Nerep s 245

¹⁴⁴ Se not 72

¹⁴⁵ Andersson s 554

11.4.6. Övriga krav

En utbetalning anses alltså kunna ske på annan tidpunkt än på bolagsstämman. Detta är möjligt på grund av att formreglerna är dispositiva. Ytterligare stöd för denna uppfattning ger gällande rätt om förtäckt utdelning som är analogt tillämplig på koncernbidrag. Den förtäckta utdelningen blir inte ogiltig enbart av det skälet att ett giltigt utdelningsbeslut inte tagits. Transaktionen i rättsfallen om förtäckt utdelning har gått åter genom återbäringsregeln i 12:5 ABL men bara till den del den överstigit det utdelningsbara beloppet. Viss reservation måste tas i beaktande eftersom formreglernas status aldrig varit uppe till prövning.

Andersson uppställer även i denna situation ett krav på att den ordinarie bolagsstämman har fattat beslut om vinstdispositioner och fastställt resultat- och balansräkningen¹⁴⁶. Vid diskussionen om vinstutdelning på extra bolagsstämman uppställde Nerep och Birke dessutom ytterligare krav på att PRV skulle underrättas om beslutet. När författarna talar om förtäckt utdelning uppställs ej dessa krav. Det torde visserligen vara svårt att upprätthålla kravet på att PRV skall underrättas även vid förtäckt utdelning eftersom det inte är tänkt att utbetalningen skall fram i offentligheten. Men samtidigt är det otillfredställande om man uppställer högre krav på en utdelning vid extra stämman än då någon stämman över huvud taget inte hålls.

Ett senare uttalande som komplicerar situationen är ett delbetänkande av aktiebolagskommittén, SOU 1992:83 s 261. Här redovisas svensk rätts inställning till förskottsutdelning med att den inte är tillåten. Därför saknades det enligt kommittén skäl att reformera den svenska aktiebolagslagen i enlighet med EG:s andra bolagsdirektiv, artikel 15 punkt 2 om förskottsutdelning. Möjligen avsåg aktiebolagskommittén att interim utdelning inte är tillåten i Sverige. Som utdelningskategori existerar inte detta begrepp enligt svensk rätt. Närmast till hands är att kategorisera interimutdelningen som någon slags efterskottsutdelning.

EG-direktivet uppställer vissa krav för de fall då ett medlemsland tillåter förskottsutdelning. Dessa krav följs inte i dagens praxis. Oavsett om aktiebolagskommittén avsåg förskottsutdelning eller interim utdelning ter sig situationen svårbegriplig. ABL har inte reformerats i enlighet med artikel 15 i direktivet på grund av att förskottsutdelning inte är tillåtlig i Sverige. Men som visats tillåts en läkning av ett felaktigt beslut som leder till att kraven i artikel 15 kringgås. Denna problematik kommer utförligt att kommenteras när den EG-rättsliga regleringen presenteras.

11.4.7. Anteciperad intäktsföring

Följande diskussion rör inte själva utbetalningsbeslutet utan istället vilka krav det kan ställas för att moderbolag ska få intäktsföra koncernbidraget i förtid. Enligt ett uttalande i lagmotiven, prop 1975:103 s 449, har ett moderbolag rätt att antecipera intäktsföringen av utdelningen från ett dotterbolag. Förutsättningen är att vid den tidpunkt då balansräkningen fastställs för moderbolaget så skall vinstutdelning ha beslutats eller i varje fall så ska årsredovisningen för dotterbolaget vara klar med upptagande förslag om vinstutdelning. Dessutom måste moderbolaget vara i stånd att besluta över vinstutdelning från dotterbolaget.

Enligt Thorell¹⁴⁷ är innebörden av uttalandet att en anteciperad förutsätter att bokslutet är klart i dotterbolaget. Helst skall beslut om utdelning vara fattat men ett utdelningsförslag måste föreligga. Det andra centrala kravet är att moderbolaget är i stånd att besluta om vinstutdelning i dotterbolaget. Fråga uppkommer då om dotterföretaget måste vara helägt för att kraven i förarbetsuttalandet skall vara uppfyllda. Thorell kan inte se ett absolut krav på att dotterföretaget måste vara helägt.

¹⁴⁶ Andersson s 584

¹⁴⁷ Thorell s 312

11.4.8. Sammanfattning anteciperung och efterskottsutdelning

En utbetalning anses kunna ske helt vid sidan av bolagsstämma. Det krävs dock att beslutet läks på efterföljande ordinarie bolagsstämma genom att resultat- och balansräkningarna fastställs. Beslutet är emellertid klanderbart. Ett koncernbidrag som likställs med en efterskottsutdelning skall materiellt jämföras med fastställd balansräkning för det år då bidraget betalas ut. Med andra ord ska inte bidraget jämföras med vad som kommer att finnas vid innevarande års bokslut. Vid en utbetalning av ett stort belopp föreligger risk för att utbetalningen inkräktar på det bundna egna kapitalet. Skulle detta ske bryts en borgenärsskyddsregel och beslutet är ogiltigt. Denna utbetalning borde enligt min åsikt inte kunna läkas på efterföljande års bolagsstämma eftersom det är en materiell och inte en formell regel som överträds. Som visats är läkning emellertid möjligt men det är då min uppfattning att Anderssons krav ska vara uppfyllda. Återbäringsskyldig aktieägare måste enligt dessa ha erhållit en giltig motfordran som innefattar ett giltigt vinstutdelningsbeslut samt att bolagsstämman godkänner att återbäringsanspråket kvittas.

Enligt motiven kunde ett moderbolag antecipera intäcksföringen av utdelning från ett dotterbolag om detta beslutat om vinstutdelning eller att åtminstone årsredovisningen var klar i dotterbolaget före det att moderbolaget fastställer sin balansräkning. Moderbolaget måste då äga en sådan andel att bolaget kan besluta om utdelningen i dotterbolaget. Thorell uppställer dessa förutsättningar som krav för att intäcksanteciperung skall kunna ske.

Alla författare anser inte att anteciperung ska tillåtas. Om anteciperung av utdelningar framstår som önskvärd i koncernförhållanden anser Thorell¹⁴⁸ att regler borde utarbetas som ger förutsättningarna för när anteciperung ska få ske. Thorell menar vidare att förarbetena leder till slutsatsen att det inte finns något bolagsrättsligt hinder för att antecipera utdelningar. Men det finns enligt Thorell starka principiella betänkligheter mot anteciperung och han är av den meningen att de lege ferenda borde inte anteciperung godtas.

11.5. PRAXIS FRÅN HD

Relevant praxis från HD rör rättsfall angående förtäckt utdelning. Dessa utbetalningar har skett under det löpande året och är därför att betrakta som efterskottutdelningar. Några av de viktigaste domarna som rört förtäckt utdelning är NJA 1951 s 6, NJA 1976 s 618, NJA 1980 s 311 och NJA 1990 s 343. I samtliga dessa rättsfall är det en ensamägare till ett företag som företagit en utbetalning. Aktieägaren behöver då inte förhålla sig till de formella reglerna eftersom hänsyn inte behöver tas till någon annan aktieägare, än mindre någon minoritet. Frågan om de formella reglernas status har därför aldrig varit uppe till prövning.

HD har i de sk nettodomarna, DT 231 och DT 232 1995, endast en refererad i NJA 1995 s 742, fastslagit att vid laglighetsprövningen av utdelningsbart belopp enligt 12:2 får nettovärdet användas vid utdelning på sakvärden. HD konstaterade även att en sakutdelning och därmed andra former av utdelning inte kan vara ogiltig redan på den grund att formella utdelningsregler ej iakttagits. Gomez¹⁴⁹ menar att detta svårigen kan tolkas på annat sätt än att HD anslutit sig till synsättet att formreglerna i huvudsak är att se som dispositiva minoritetsskyddsregler.

I anslutning till resonemanget om formkravens betydelse tar HD upp problematiken med förfarandet kring koncernbidragen. HD konstaterar då att koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag får godtas trots att de anses utgivna under det löpande året och således påverkar fritt kapital som redovisas samma år.

¹⁴⁸ Thorell s 329

¹⁴⁹ Gomez, Balans 2/96

11.6 EG-RÄTTSLIGA REGLERINGAR

11.6.1. Regeln om interim utdelning

I ABL finns inga regler om interim utdelning. I utländsk rätt förekommer däremot ofta begreppet interimutdelning, ett begrepp som inte har någon egentlig innebörd i svensk rätt. Andersson går så långt att han hävdar att interim utdelning som utdelningskategori inte ens existerar enligt gällande rätt¹⁵⁰.

Interimutdelning i utländsk rätt innebär vanligtvis en utdelning som med full bolagsrättslig verkan äger rum under pågående verksamhetsår. Utbetalningen sker under det löpande året och före det att ett nytt räkenskapsår har börjat löpa. Dispositionen sker i avsaknad av en fastställd resultaträkning och balansräkning och avviker samtidigt från formreglerna. Det går således inte formellt att jämföra den med en efterskottsutdelning eftersom den inte bygger på en redan fastställd balansräkning. Flera utländska rättsordningar möjliggör denna typ av utbetalningar genom att bolagets styrelse under löpande år tillåts fatta beslut om utdelning. Exempel är USA, England, Nederländerna och Belgien.¹⁵¹

11.6.1.1. Hinder mot koncernbidrag

Ett möjligt hinder mot koncernbidrag, som HD i NJA 1995 s 742 inte uppmärksammar, är artikel 15 p 2 i det andra bolagsdirektivet avseende interim utdelning. Denna bestämmelse uppställer vissa formella krav då en medlemsstat tillåter att utdelning sker under det löpande året och i avsaknad av en fastställd balansräkning. Frågan som måste ställas är därför om dessa regler kan appliceras på de svenska förhållandena om anteciperade och efterskottsutdelningar och i förlängningen då även på koncernbidrag. Artikel 15 p 2 stadgar att:

"Om lagstiftningen i en medlemsstat tillåter förskottsutdelning av vinst skall minst följande villkor iakttas:

- a) delårsbokslut skall upprättas som visar att tillgängliga medel finns tillgängliga för utdelningen;
- b) det belopp som skall delas ut får inte överstiga den vinst som har uppkommit efter det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har upprättats, med tillägg från balanserad vinst och belopp från reserver som får användas för detta ändamål samt med avdrag för balanserad förlust och belopp som enligt lag eller bolagsordning skall föras över till reserver."

Av direktivsbestämmelsen följer således att en utdelning får ske endast med fritt eget kapital. Jag har därför svårt att se skillnaden mot det svenska regelverket. Om disponibla medel inte skulle finnas tillgängliga får inte någon utdelning ske eftersom det bundna egna kapitalet inte får inkräktas på. Det kan inte vara av avgörande betydelse om bolagets räkenskaper framkommer ur ett årsbokslut eller på en bolagsstämma eftersom även ett årsbokslut skall bestå av balansräkning och resultaträkning.

Som nämnts ovan sammanfattades den svenska inställningen till förskottsutdelning eller möjligtvis interim utdelning som förbjuden. Andersson konstaterade då att dispositionen sker i avsaknad av en fastställd resultaträkning och balansräkning och avviker samtidigt från formreglerna. Problemet är att det ur juridisk synpunkt aldrig fästs vikt vid ett avtals benämning utan bedömningen sker utefter de rättsverkningar som ett avtal har. Det kan därför inte vara av avgörande betydelse för en utbetalning hur den benämns. I mitt tycke kan man inte bortse från att interim utdelning är en efterskottsutdelning bortsett från att det inte på en bolagsstämma föreligger en fastställd resultat- och balansräkning. Det är samma

¹⁵⁰ Andersson s 576

¹⁵¹ Thorell s 320

skyddsaspekter som ligger bakom utdelningsbegränsningarna för både interim utdelning och efterskottsutdelning. Det bundna egna kapitalet får inte inkräktas på.

Andersson¹⁵² tror emellertid att det går att förena svensk koncernbidragspraxis med de uppställda kraven om man utnyttjar möjligheten till läkning av återbäringsanspråk. Jag håller inte med om detta. Direktivet uppställer de nämnda kraven för att skydda det bundna egna kapitalet i utbetalningsmomentet. Svensk praxis om läkning möjliggör en avvikelse från denna skyddsaspekt. Min mening är att det är mycket troligt att EG-domstolen skulle uppställa kravet på delårsbokslut när en efterskottsutdelning företas. Utbetalning i strid mot denna tvingande regel kan då troligtvis inte läkas.

11.6.2. Redovisningsdirektivet

EG:s fjärde bolagsdirektiv innehåller regler om just årsbokslut. Direktivet innehåller föreskrifter för redovisning men uppställer vissa krav som i högsta grad är relevanta även för det formella förfarandet vad gäller svensk koncernbidragspraxis. Det dröjde tills 1996 innan en tolkningsfråga rörande detta direktiv avgjordes av EG-domstolen. Målet, C-234/96, handlade om under vilket räkenskapsår, samma eller påföljande, som ett helägt dotterbolags årsresultat får redovisas i moderbolagets bokslut. Föremål för tolkning var direktivets artikel 12 som i punkterna 1-3 stadgar:

- ”1. Årsbokslutet skall bestå av balansräkning, resultaträkning och noter. Dessa handlingar bildar en helhet.
2. Årsbokslutet skall upprättas på ett överskådligt sätt och enligt föreskrifterna i detta direktiv.
3. Årsbokslutet skall ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat.”

Sökanden i målet ville ha svar på om det fjärde direktivet tillät en fasenlig aktivering, d v s om moderbolaget i sitt bokslut skulle ta upp en fordran på sitt helägda dotterbolag motsvarande den avsatta vinstutdelningen i detta bolag. Sökanden ansåg att den fasenliga aktiveringen bättre gynnade principen om rättvisande bild och därför inte stred mot EG-rätten. Domstolen meddelade¹⁵³ att förfarandet var möjligt utefter de förutsättningar som var i målet.

Utgången har tolkats mot bakgrund av dessa och fasenlig aktivering anses vara möjligt endast under förutsättning av:¹⁵⁴

1. helägt dotterbolag
2. koncern enligt den nationella rätten
3. sammanfallande räkenskapsår
4. på dotterbolagets bolagsstämma fastställt bokslut innan revisionen av moderbolagets bokslut avslutats
5. vinsten avsatt i dotterbolagets bokslut för utdelning till moderbolaget
6. rättvisande bild föreligger i dotterbolagets bokslut

Enligt Westermark accepterar redovisningspraxis att ett moderbolag anteciperar ett helägt dotterbolags vinstutdelning och inkluderar det i moderbolagets redovisade resultat för intjänandeåret. Detsamma gäller för koncernbidrag. Westermark anser vidare att det torde vara sedenligt att en revisor då det rör sig om ett icke-helägt dotterbolag inte accepterar att moderbolaget anteciperar vinstutdelning från dotterbolaget respektive att dotterbolaget går händelserna i förväg utan att avvakta bolagsstämmans beslut. Vad gäller de tre första förutsättningarna i EG-domen torde det enligt Westermark kunna konstateras att svensk praxis uppställer samma krav för att frångå det formella regelverket. Westermarks slutsats vad avser

¹⁵² Andersson, SvJT 1996 s 438

¹⁵³ C-234/96, punkt 18-20

¹⁵⁴ Westermark, SN 1997 s 434

den fjärde och den femte förutsättningen är att dessa i allmänhet inte uppfylls vilket skapar ett glapp mellan lag och praxis.¹⁵⁵

11.6.3. Slutsats EG-rätt

Som framgått är det min uppfattning att det inte går att frångå att begreppet interim utdelning motsvarar den svenska definitionen på efterskottsutdelning. EG-domstolen uppställer då ett krav på att ett delårsbokslut upprättas som utvisar att belopp disponibelt för utdelning är tillgängligt. Ett motsatsslut är att om utdelningen inkräktar på det bundna kapitalet är den ogiltig och det är inte säkert att någon läkning får ske.

Även EG- domen i målet C-234/96 uppställer vissa krav och då på när en anteciperingsförfarande tas upp i moderbolagets balansräkning. Ett problem är vilken räckvidd som domen har. Den handlar om en anteciperingsförfarande men reglerna är hämtade ur det fjärde bolagsdirektivet som behandlar redovisningsregler. Westermark¹⁵⁶ menar dock att för svenskt vidkommande får domen ses ur ett vinstutdelningsperspektiv. Det svenska förfarandet när det gäller koncernbidrag som bokslutsdisposition kan beskrivas som en avsättning för utbetalning av vinstmedel. Problemet är bara att det är moderbolaget som gör denna bokslutsdisposition, någon avsättning i dotterbolagets bokslut för utdelning av koncernbidraget sker ofta inte. Appliceras målet på det svenska koncernbidragsförfarandet kan domen ses ur två perspektiv. Det ena är att förfarandet bryter mot vissa krav uppställda genom EG-praxis. Utdelningen skall exempelvis vara avsatt i dotterbolagets årsbokslut annars får ingen intäktsanteciperingsförfarande av koncernbidraget göras. Det andra perspektivet är att om bara kraven uppfylls så torde EG-domstolen inte ha något emot att koncernbidraget anteciperas på så sätt som svensk praxis utvecklats.

11.7. AVSLUTANDE SYNPUNKTER

HD har i dags skrivande stund inte i något fall uttryckligen tagit ställning i frågan om lovligheten av förtäckt vinstutdelning utifrån problematiken om formreglernas tvingande eller dispositiva natur¹⁵⁷. I de fall där förtäckt vinstutdelning varit uppe till bedömning har det handlat om s k enmansaktiebolag. Rhode¹⁵⁸ påpekar att talan överlag begränsats till belopp utöver vad som varit utdelningsbart i bolagen. Lagligheten av utdelningsbesluten eller verkställigheten av dessa har inte ifrågasatts. Rhode¹⁵⁹ anser därför att slutsatsen om att formreglerna i ABL 12 kap är dispositiva följer utan uttryckligt stöd i rättspraxis. Tilläggas kan att HD i NJA 1995 s 742 framhöll särskilt att man inte tog ställning till uttalandena i aktiebolagens förarbeten om att endast ordinarie bolagsstämma kan besluta om vinstutdelning, vilket stärker Rhodes antagande.

Formreglernas dispositiva natur grundar sig istället på lagförarbetena och den allmänt gällande rättsgrundsatsen att de formella reglerna i princip kan åsidosättas när alla aktieägare samtycker härtill. Andersson och Nerep uppställer kravet på en fastställd resultat- och balansräkning. Den förre anser dessutom att det av årsredovisningen måste framgå att bolaget har lämnat ett koncernbidrag.

När det gällde utdelning på extra stämma ansågs detta vara möjligt men att beslutet var klanderbart. Nerep uppställde dessutom som krav att beslutet grundats på en delårsbalansräkning som granskats av bolagets revisorer samt att PRV underrättats om beslutet. Även förskottsutdelningar och efterutdelningar tillhör klanderbara beslut. En sådan utbetalning

¹⁵⁵ Ibid s 436

¹⁵⁶ Ibid s 435

¹⁵⁷ Rhode s 200

¹⁵⁸ Rhode s 200

¹⁵⁹ Rhode s 201

leder till ett återbäringsanspråk men detta anspråk kan sedan kvittas mot ett giltigt utdelningsanspråk vid efterföljande ordinarie bolagsstämma. Thorell anser att en intäkts-anteciperings förutsättning förutsätter att dotterbolaget åtminstone har utgett ett utdelningsförslag.

Förutsättning finns också för att EG-rätten uppställer vissa tvingande formella krav. Det är inte klart att EG-domstolen skulle anse att interim utdelning de facto är förbjuden i Sverige och därför skulle ett krav på upprättandet av en delårsbalansräkning kunna uppställas. Enligt detta synsätt skulle därmed inte en efterutdelning kunna ske om disponibelt utdelningsbart belopp enligt en delårsbalansräkning inkräktas på.

Situationen kan inte anses vara tillfredställande. Det finns idag inga klara regler för hur en aktiebolagsrättslig utbetalning som avviker från de formella utdelningsreglerna skall behandlas. Uttalanden i förarbetena samt åsikter i doktrinen uppställer vissa tvingande krav för under vilka förutsättningar de formella reglerna skall kunna åsidosättas. Men dessa krav är inte samordnade och har aldrig varit uppe till prövning. HD har valt att inte behandla frågan och den EG-rättsliga regleringen har inte utretts på ett övertygande sätt. Det skulle därför vara önskvärt att Aktiebolagskommittén tar tag i dessa frågeställningar och framlägger ett förslag till lagstiftning där tydliga bestämmelser fastslås. Min egen uppfattning är att en utbetalning i strid med en tvingande borgenärsskyddsregel inte bör kunna läkas på en efterföljande bolagsstämma. Men oavsett hur denna problematik skulle behandlas är det viktigaste att tydliga regler fastslås. Det skulle även vara intressant med ett avgörande från EG-domstolen rörande de svenska reglerna om koncernbidrag.

12. KONCERNBIDRAG & FÖRHÅLLANDET CIVIL- OCH SKATTERÄTT

12.1 AVDRAGSRÄTTEN

12.1.1. INLEDNING

I detta avsnitt avser jag påvisa en del problem och framföra en del kritik kring själva koncernbidragstransaktionen. Uppsatsen återgår till viss del härmed till att diskutera skatterättsliga problem men i detta och de följande avsnitten belyses skatterättsliga bestämmelser i sin relation till civilrättsliga regler. Spörsmålen grundar sig just i diskrepansen mellan skatterätt och civilrätt.

12.1.2. KRAV PÅ FÖRMÖGENHETSÖVERFÖRING

Regeringsrätten kräver en förmögenhetsöverföring för att koncernbidrag ska kunna ges med skatterättslig verkan. Detta framgår av RÅ 1999 ref 74. Målet är emellertid inte helt lätt att tolka. Innerstedt och Kellgren¹⁶⁰ anser att den starka intressegemenskapen mellan bolag i koncerner försvårar bedömningen av vad som egentligen utgör en förmögenhetsöverföring vid transaktioner mellan koncernbolagen och författarna antyder att det inte är alldeles klart hur en sådan förmögenhetsöverföring kan genomföras. Ett annat spörsmål är vid vilken tidpunkt som överföringen ska äga rum. Måste överföringen ha skett år ett för att avdrag ska få göras i deklarationen år två eller räcker det att bolagsstämman år två fattat beslut om vinstutdelning avseende år ett. Rättsfallet ger inte klart svar på frågan.

När Regeringsrätten fastslår kravet om att det ska ha skett en förmögenhetsöverföring anser Innerstedt och Kellgren¹⁶¹ att detta rimligen måste betyda att det civilrättsligt ska ha skett en förmögenhetsöverföring. Uttalanden i förarbetena styrker detta påstående¹⁶². Enligt författarna bör det vara fråga om överföring av medel eller upprättande av en skuldförbindelse samtidigt som de vidhåller att det är svårt att lämna ett klart svar på frågan vilka krav som ställs på hur förmögenhetsöverföringarna ska genomföras och visas.

12.1.3. BOKSLUTSDISPOSITIONER – EJ ÖVERFÖRING

En nästan enig doktrin är emellertid av den meningen att dagens praxis med koncernbidrag som bokslutsdispositioner inte innebär någon förmögenhetsöverföring på bokslutsdagen. Andersson¹⁶³ skriver att det krävs att det verkligen sker en värdeöverföring och inte endast en redovisning men att det troligen räcker med att ett moderbolag erhåller en verklig fordringsrätt gentemot dotterbolaget. Denna fordringsrätt kan inte civilrättsligt föreligga eftersom den vore aktiebolagsrättsligt ogiltig som utbetalning av interim utdelning. Det krävs att den då hänförs till efterskottsutdelning avseende föregående räkenskapsår och redan fastställd balansräkning. Avsikten med bokslutsdispositioner är dock att antecipera dotterbolagets vinst i moderbolagets resultaträkning och inte att utdela mer vinst från föregående år. Grosskopf¹⁶⁴ bekräftar att anteciperings av utbetalning görs genom en bokslutsåtgärd i moderbolaget och att någon fordringsrätt därmed inte uppkommer.

Thorell¹⁶⁵ framhåller att det saknas en affärshändelse att hänföra utdelningen till under det verksamhetsår som utdelningen avser eftersom affärshändelsen för utbetalningar är

¹⁶⁰ Innerstedt och Kellgren, SN nr 9/2001 s 504

¹⁶¹ Ibid s 507

¹⁶² SOU 1964:29 s 83 f

¹⁶³ Andersson s 479

¹⁶⁴ Grosskopf, Skattenytt 1993 s 645

¹⁶⁵ Thorell s 314

bolagsstämmans beslut om vinstutdelning, Falkman¹⁶⁶ har samma uppfattning. Tilläggas kan att Aktiebolagskommittén i sitt delbetänkande, SOU 1997:168 s 81, konstaterar att ett koncernbidrag från aktiebolagsrättsliga utgångspunkter är en värdeöverföring som skall bedömas enligt ABL:s regler om sådana överföringar.

Konstateras kan alltså att någon förmögenhetsöverföring inte sker på det året som koncernbidraget hänförs till. Och nog vore det konstigt om man kan få avdrag på taxeringsåret för en händelse som sker på deklaraationsåret. När det gällde problematiken kring formreglerna för vinstutdelning och det efterföljande läkningsinstitutet kan konstateras att det togs ett felaktigt beslut som sedan läktes genom beslut på bolagsstämman. Mer bekymmersamt är det att i denna situation hänvisa till ett läkningsresonemang. Det är enligt min mening svårare att läka något som de facto inte har hänt. Kan det vara så att Regeringsrätten medvetet bortser från den aktiebolagsrättsliga regleringen för att inte ointetgöra koncernbidragsmöjligheterna?

12.1.4. BOKFÖRING PÅ DEKLARATIONSÅRET

Blomberg å sin sida hävdar att eftersom vinstutdelning i form av koncernbidrag blir giltiga först genom den efterkommande ordinarie bolagsstämmans beslut kan det inte vara ett villkor för skattemässig avdragsrätt att bidragen blir bokförda hos givare respektive mottagare i avdragsårets redovisning och årsbokslut. Det viktiga är enligt Blomberg att koncernbidraget lämnas som vinstutdelning för avdragsåret och att det därefter beslutas på bolagsstämman året därpå, d v s deklaraationsåret. När beslutet om vinstutdelningen väl fattats uppstår ett giltigt fordrings-/skuldförhållande. Om bolagen inte redan gjort bokföringen på avdragsåret räcker det enligt Blomberg att koncernbidragen omgående bokförs efter ordinarie bolagsstämma.¹⁶⁷

12.1.5. KOMMENTAR

Enligt Blombergs uppfattning så påverkas inte den skattemässiga avdragsrätten av om bokföringen av koncernbidrag verkställs på avdragsåret eller på beslutsåret. Det är mycket troligt att Blomberg har rätt i detta. Problematiken undviks dock inte genom antagandet att bokföringen kan verkställas. Som tidigare nämnts torde det vara svårt att verkställa något som inte är beslutat. En redovisning skall verifiera en affärshändelse och inte vara ett verktyg för att skapa en fiktiv händelse som sedan verkställs. Problematiken grundar sig mycket i att Regeringsrätten i sitt domslut inte tar hänsyn till civilrättsliga avtalsregler. Jag har mycket svårt att se hur man ska kunna få avdrag för taxeringsåret för en händelse som sker på deklaraationsåret. Detta strider mot hela den skatterättsliga systematiken och avdraget borde istället få ske för det år då beslutet tas.

¹⁶⁶ Falkman, Balans 2/99 s 35

¹⁶⁷ Blomberg, Balans 1/1996 s 37-38

13. ÅTERFÖRINGSPROBLEMATIKEN

13.1. INLEDNING

Denna uppsats har tidigare behandlat de rättsfall från Regeringsrätten som tillåter att ett belopp motsvarande kapitaldelen av ett mottaget koncernbidrag återförs till givaren utan några skattekonsekvenser. Utgången i målen skapar en del problem. Det första problemet rör förmögenhetsöverföringen. Rent praktiskt torde det nämligen inte ske någon förmögenhetsöverföring uppgående till det yrkade koncernbidragsbeloppet¹⁶⁸. Överföringen sker istället netto men att givare och mottagare av bidraget redovisar bidraget som om det först skulle ha tilldelats brutto och sedan återförts¹⁶⁹. I nettoredovisningsmetodens mest utpräglade form skulle några överföringar eller skuldsedlar avseende bruttobeloppen inte förekomma. Som tidigare visats är förfarandet inte tillräckligt för att erhålla den skatterättsliga avdragsrätten. En annan frågeställning blir hur man de facto skall klassificera återbetalningen.

13.2. ANPASSNING TILL CIVILRÄTT

Problemet kring förmögenhetsöverföringen sammanfaller med problemet kring ABL:s regler om utbetalningar och formregler. Eftersom det inte är tillräckligt att förmögenhetsöverföringen uppgår till nettobeloppet måste värdeöverföringarna ske i form av två fristående beslut av två sett olika beslutsfattare. Först måste ett beslut tas av koncernbidragsgivaren om att föra över ett koncernbidrag och därefter måste ett beslut om återföring ske från mottagarens sida. Koncernbidragsgivaren, i många fall moderbolaget, kan alltså inte ensidigt besluta om ett nettobidrag utan utgångspunkten är att varje bolag är en självständig juridisk person och att de grundläggande civilrättsliga reglerna måste följas.

Det som i det följande skall diskuteras rör förfarandet av det belopp som skall återföras, d v s det belopp som definieras som kapitaldelen. Klart är att återföringen måste följa de civilrättsliga bestämmelser som reglerar aktiebolagsrättsliga utbetalningar men hur skall utbetalningen klassificeras? De regelverk som vid en första anblick skulle kunna vara tillämpliga är vinstutdelning när det är ett dotterbolag som beslutar om återföringen, utbetalning till icke-aktieägare eller kapitaltillskott då det är ett moderbolag som återför kapitaldelen samt gåva. Som ska visas är emellertid indelningen problematisk.

13.2.1. Återföringsdelen

Även om de aktiebolagsrättsliga vinstutdelningsreglerna aktualiseras kan den återförda delen inte kategoriseras som vinstutdelning eller utbetalning till icke-aktieägare eftersom det återförda beloppet sker med obeskattade medel till skillnad från vinstutdelning som sker med redan beskattade medel. Detsamma gäller för aktieägartillskott. Att kategorisera återbetalningen som ett koncernbidrag är omöjligt. Regeringsrätten har godkänt att transaktionen sker utan några skattekonsekvenser. Återbetalaren kan inte yrka avdrag och mottagaren blir inte beskattad. Kvar återstår gåva men inte heller detta begrepp förefaller användbart. En gåva kräver ett benifikt moment vilket torde vara svårt om inte helt omöjligt att uppfylla i dylika situationer.

I de fall som återbäringen aktualiserar bestämmelserna för vinstutdelning gäller samma principer för återföringen av kapitalbeloppet som för koncernbidraget. Således måste formreglerna för utbetalning iaktas eller att den efterföljande bolagsstämman läker ett beslut som strider mot nämnda regler. Självfallet får återföringen inte inkräkta på det bundna egna

¹⁶⁸ Innerstedt och Kellgren, SN nr 9/2001 s 509

¹⁶⁹ Ibid s 510

kapitalet eller stå i strid med försiktighetsregeln. Detta är möjligtvis ett mindre problem eftersom dotterbolaget i dessa situationer erhåller mer medel än vad man återför.

13.2.2. Viss återföringsandel

Ytterligare en intressant frågeställning rör diskussionen kring återföringsandelens storlek. Frågan är om det har någon skatterättslig betydelse att bara en del av det lämnade koncernbidraget skickas tillbaka till koncernbidragsgivaren? Problematiken berörs inte i rättsfallen. En bestämd återföringsprocent skulle visserligen kunna ge en viss indikation på hur stor den ursprungliga förmögenhetsöverföringen är och därmed fungera som ett bevis på att denna verkligen skett. Det spelar däremot ur aktiebolagsrättslig hänseende ingen roll hur stor procentandel som återförs. Möjligtvis kan det ha betydelse huruvida transaktionen skall bedömas som gåva eller ej. Det finns naturligtvis inget som hindrar att bolagen kommer överens om att mottagaren av koncernbidraget skall återföra endast ett mindre belopp av kapitaldelen. Själva syftet med transaktionen är dock att bidragsgivaren skall göra avdrag för hela beloppet men samtidigt inte behöva utbetala ett högre belopp än den alternativa skattekostnaden. Om inte hela kapitaldelen återförs är det därför min åsikt att sannolikheten för att transaktionen innehåller ett benefikt moment ökar. I viss mån kan situationen tolkas som om bidragsmottagaren haft valmöjlighet hur stor procentandel som skall överföras eftersom bidragsgivaren går miste om en del av fördelarna som förfarandet är till för att skapa.

13.3. SAMMANFATTNING

Omständigheten att Regeringsrätten tillåter att en återföring av kapitaldelen får göras innebär inte att utbetalningsreglerna i ABL kan åsidosättas. Samma regler gäller för denna utbetalning som för det ordinarie koncernbidraget. Inte heller kan kravet på förmögenhetsöverföring kringgås. Det krävs därför att två skilda beslut från två olika beslutfattare tas. Det koncernbidragsgivande bolaget kan inte ensidigt besluta om en återföring. Regeringsrätten har också härmed skapat en nytt skatterättsligt utbetalningsbegrepp som inte har någon civilrättslig motsvarighet. Som visats går det nämligen inte att passa in denna återbetalningsandel i något aktiebolagsrättsligt begrepp. Ur koncernbidragsproblematiken har således uppstått ytterligare ett spørsmål som återigen visar på att förhållandet mellan skatterätt och civilrätt är långt från oproblematiskt.

14. NETTOBELOPP VID SAKUTDELNING OCH KONCERNBIDRAG

14.1. INLEDNING

Före HD:s avgörande i NJA 1995 s 742 var den aktiebolagsrättsliga doktrinen uppdelad i två läger. Den ena sidan förespråkade att en bruttometod skulle ligga till grund för vinstutdelningsrestriktionerna i 12 kap ABL. Med bruttometoden avses att all vinstutdelning med sakvärden ska ske till marknadsvärdet och att det är detta värde som disponibelt utdelningsbelopp skall jämföras emot. Det andra lägret ansåg att en nettometod skulle få användas, d v s att vid laglighetsprövningen av utdelningsbart belopp enligt 12:2 ABL skulle det skatterättsliga värdet få utnyttjas¹⁷⁰. HD meddelade att det var tillåtet att använda nettometoden. Detta gäller enbart för laglighetsprövningen enligt 12:2 ABL. Utbetalningen kan således strida mot både försiktighetsregeln och likhetsprincipen och därmed klandras. Huruvida denna nettometod är tillåten ur ett EG-rättsligt perspektiv är något oklart. Det skulle föra för långt att utreda detta spörsmål i denna skrift. Istället hänvisas till Andersson i SvJT 1996 s 426.

14.2. HALV MARKNADSFÖRINGSMETOD

Nettometoden har som följd att tveksamheter uppstår i situationer då ett bolag inte har fullt eget bundet kapital och företar en sakvärdesutdelning enligt bokfört värde. Skall en strikt nettometod tillämpas, d v s skall det bokförda värdet användas oavsett att bolaget inte har ett täckt bundet eget kapital? Denna lösning skulle innebära att bolaget alltid kan företa en saköverföring till bokfört värde mot ett vederlag om bokfört belopp. Ett annat alternativ, framlagt av Andersson¹⁷¹, innebär att en kombinationsmetod bör användas. Om sakvärdets marknadsvärde skulle vara högre än det bokförda värdet måste mottagaren enligt kombinationsmetoden erlægga ett belopp som motsvarar dels det bokförda värdet, dels ytterligare ett belopp som motsvarar bristen i det bundna kapitalet. Även Gomez synes ha samma uppfattning¹⁷². Att tillägga är att mottagaren naturligtvis aldrig behöver erlægga mer än marknadsvärdet.

Resonemanget ovan gäller även för det fallet att fritt eget kapital saknas samt att reservfonden inte skulle vara fylld. Tio procent av nettovinsten för året måste först avsättas till reservfonden tills denna tillsammans med överkursfonden uppgår till 20 procent av aktiekapitalet, för att vinstutdelning överhuvudtaget ska få ske. Om nu utdelning av sakvärde sker till nettobeloppet uppstår frågan om mottagaren måste erlægga ett vederlag motsvarande det skattemässiga värdet samt ytterligare tio procent av årets nettovinst för att täcka det lagstadgade kravet på fylld reservfond. Andersson, Gomez, Nerep och Grosskopf anser att så är fallet¹⁷³. Rimligtvis går det inte att komma undan denna lagstadgade skyldighet. Det synes underligt om man genom att åberopa en nettoutdelning skulle undkomma att erlægga den lagstadgade avsättningen till reservfonden som är en förutsättning för att vinstutdelning överhuvudtaget får äga rum.

14.3. NETTOVÄRDE VID KONCERNBIDRAG

Ur skattemässig synpunkt är det naturligtvis av värde för det givande företaget att erhålla en så stor avdragsrätt som möjligt. Det borde därför inte uppkomma en situation där det givande bolaget väljer att inte utge ett bidrag motsvarande det marknadsmässiga värdet. Förfarandet

¹⁷⁰ Netto/bruttodiskussionen går tillbaka till åtminstone Suecia-fallet NJA 1951 s 6 I och II. Gomez, Balans 2/96 s 4

¹⁷¹ Andersson SvJT 1996 s 431. Anderssons benämning är en halv marknadsvärdesprincip eller bruttometod

¹⁷² Gomez, Balans 2/96 s 8

¹⁷³ Andersson, SvJT 1996 s 426. Gomez, Balans 2/96 s 8. Nerep, SvSkT 1993 s 393. Grosskopf, SN 1993 s 927

anses inte heller vara möjligt. I proposition 1998/99:15 s 270 finns följande att läsa om underprisöverlåtelse:

”En underprisöverlåtelse skulle kunna anses föreligga om koncernbidrag lämnas i form av sakegendom. För att ett koncernbidrag skall kunna användas för resultatutjämnning krävs emellertid att det redovisas öppet i självdeklarationen av såväl givaren som mottagaren samt att givaren gör avdrag för bidraget och mottagaren tar upp det som intäkt. Detta förutsätter att givaren tar upp ett övervärde på egendomen som intäkt. En konsekvens av detta är att överlåtelsen måste anses ske till marknadsvärde. Det är då inte fråga om underprisöverlåtelse.”

Till skillnad från sakegendom regleras inte tjänster i 23 kap IL om underprisöverlåtelse. Innebär detta att ett koncernbidrag som yttrar sig i en tjänst inte behöver tas upp till sitt rätta, marknadsmässiga värde? Eftersom tjänster inte regleras i bestämmelserna om underprisöverlåtelse skyddas inte heller värdet av tjänsten från att bli betraktat som förtäckt utdelning. Om det teoretiskt skulle vara möjligt att utge ett koncernbidrag under det marknadsmässiga värdet måste därför det överstigande beloppet utgöra en vinstutdelning. Företagsekonomiskt är detta inte en bra lösning för det givande bolaget eftersom vinstdelen inte är avdragsgill.

14.4. AVDRAGSPROBLEMATIK

Återstår att diskutera ett spörsmål. Har det givande bolaget rätt att i självdeklarationen yrka avdrag för ett koncernbidrag till det marknadsmässiga värdet på en sakegendom samtidigt som det accepteras att lovlighetsprövningen enligt 12 kap ABL sker till det skattemässiga värdet? Situationen är alltså den att en utbetalning av en sakegendom har skett till det skattemässiga värdet men att avdrag för koncernbidrag därefter yrkas för det marknadsmässiga beloppet. Problematiken tycks inte tidigare ha varit uppe till diskussion. Situationen är inte helt klar eftersom det ena verkar utesluta det andra men att det inte kan uteslutas att en offentlig domstol skulle ta sig an ärendet utifrån ett annat perspektiv än en privaträttslig. Om skatterätten och civilrätten varit helt samordnade hade diskussionen inte uppstått. Ett koncernbidrag måste ske till ett övervärde och detta hade då uteslutit en lovlighetsprövning till skattemässigt värde. Vänder man på myntet hade koncernbidraget inte kunnat utges eftersom lovlighetsprövningen i 12 kap ABL förbjöd utbetalningen.

Möjligtvis omöjliggör redovisningen diskrepansen i detta fall. Av regeringsrättens uttalande i RÅ 1998 ref 6 framgår att det saknas stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätten respektive skatteplikten beroende av viss bokföringsmässig redovisning av koncernbidraget. Men man kan inte från detta uttalande dra slutsatsen att man skatterättsligt kan frångå redovisningen i den mån att det yrkade avdraget inte har täckning i räkenskaperna. Tillåts förfarandet innebär det att skatterättsligt avdrag medges två gånger, först vid de årliga avskrivningarna av sakegendomen och därefter ytterligare en gång vid koncernbidragsavdraget. Detta strider mot skatterättsliga grundprinciper.

Skattelagstiftningen utgår emellertid ifrån marknadsvärdet. Det får anses vara en allmän skattemässig princip att om inget annat framgår ur lagtexten skall beskattning ske med beräkning från det marknadsmässiga värdet. Följer man förarbetsuttalandet tycks det framgå att för det fall att en sakegendom är upptagen till det skattemässiga värdet krävs det vid koncernbidrag att avdrag görs för det marknadsmässiga värdet, d v s förfarandet är möjligt. Liknande argumentation kan föras utifrån reglerna om underprisöverlåtelse och uttagsbeskattning. Om underprisöverlåtelse inte kan ske skall överföringen behandlas som om den skett till det marknadsmässiga värdet.

Problemet skall ses ur ett rent skatterättsligt perspektiv. Visserligen är det i redovisningen upptaget ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet men överföring har skett av en

sakegendom till ett marknadsmässigt värde. Regeringsrätten behöver i detta fall troligtvis inte ta hänsyn till associationsrätten, detta på grund av vad som sagts under avsnitt 8.4, d v s att koncernbidrag är ett skatterättsligt begrepp utan motsvarighet i aktiebolagsrätten. Istället är det redovisnings- och bokföringsmässiga överväganden som hänsyn bör tas till.

Enligt min mening vore det emellertid obilligt om ett företag i samma årsredovisning reducerar en tillgång med det skattemässiga värdet och samtidigt yrkar avdrag för samma egendom med ett annat belopp, ett belopp som kanske inte skulle tillåtas av 12:2 ABL att delas ut. Avdrag skulle dessutom medges två gånger för samma sakegendom. Situationen blir också ytterst märklig vid antagandet att en fastighet blivit avskriven och upptar ett värde om 1 kr i balansräkningen men har ett marknadsvärde om 10 mkr. Det vore dock mycket intressant om frågan dyker upp i exempelvis ett förhandsbesked.

15. AVSLUTNING

Denna uppsats inleddes med en omsorgsfull redogörelse över det skatterättsliga regelverket rörande koncernbidrag. Till stor del blev därför detta avsnitt deskriptivt och lämpar sig mindre för en avslutande analys. En sammanfattning över bestämmelserna har gjorts i avsnitt 6. Från övriga delar skall ett par punkter nämnas. En intressant kommentar rör rättsläget för förvaltande bolag. Sedan den 1 juli i år finns inte längre begreppet förvaltningsföretag i skattelagstiftningen. Dessa företag var inte kvalificerade att delta i koncernbidragstransaktioner på grund av att de var schablonbeskattade samt inte ansågs bedriva näringsverksamhet. Förvaltande bolag ska nu följa samma regler som övriga bolag men kan per definition fortfarande inte bedriva någon näringsverksamhet. Frågan har därför ställts huruvida konsekvenserna av de nya reglerna uppmärksammats under lagstiftningsarbetet samt hur situationen skall tolkas. Ordagrant ur lagtexten kan inte koncernbidrag ges med avdragsrätt men det visades även att det gick att argumentera för en annan lösning. Något klart svar på frågan gick inte att finna.

Fler oklarheter uppstod även då man djupare började analysera rättsläget vid ägarförändringar. Exempelvis var det osäkert om koncernbidragsrätt kvarstod mellan de bolag som före ägarförändringen bildade en underkoncern när denna underkoncern under året fick en ny koncern tillhörighet. Ordalydelsen i 35:7 ställde till problem i situationer när ett nybildat icke rörelsedrivande företag var inblandat. Vid en koncernintern ägarförändring har bolagen rätt att sinsemellan ge koncernbidrag med avdragsrätt om denna rätt förelegat redan före förändringen. Det nybildade bolaget bedriver inte näringsverksamhet och därför har denna rätt aldrig existerat. Konsekvensen av lagtexten blir då att detsamma gäller efter omstruktureringen. Det diskuterades då om detta varit lagstiftarens intention och argument lades fram för en annan lösning.

Efter en kortare presentation över förhållandet mellan skatträtt och civilrätt övergick uppsatsen till att beskriva koncernbidragen ur ett civilrättsligt perspektiv. Det har visats att koncernbidragen inte är anpassade till de aktiebolagsrättsliga utbetalningsreglerna men måste ändå följa dessa. Formella utdelningsbestämmelser anses kunna åsidosättas med samtliga aktieägares samtycke eftersom de är dispositiva och koncernbidragsförfarandet accepteras därför. Dagens rättsläge är enligt min mening inte tillfredställande. Eftersom läkning anses kunna ske av både ett formellt och materiellt felaktigt utdelningsbeslut riskerar ett bolags intressenter att drabbas. Det finns idag inget krav på att PRV skall underrättas om dessa utbetalningar såsom är fallet med vinstutdelning på ordinarie bolagsstämma. Viktig information kan därför undanhållas aktieägare och borgenärer. Läkningsmöjligheten leder även till en spekulationsrisk. Om endast vid någon tidpunkt före nästa ordinarie bolagsstämma det egna bundna kapitalet är intakt tillåts ett aktiebolag genom att företa en utbetalning i form av koncernbidrag att bryta mot en tvingande regel. Som framgår av uppsatsen anser jag detta felaktigt. Det skall dock understyrkas att beslutet är klanderbart, att HD valt att inte direkt behandla problematiken samt att det i EG-rätten möjligtvis finns vissa hinder mot dagens koncernbidragstransaktioner. Det skulle därför vara intressant och önskvärt med ett avgörande från HD och från EG-domstolen.

Därefter har utfallet av ett par domar från Regeringsrätten kommenterats och analyserats. Problem har uppstått till följd av diskrepansen mellan skatterätten och civilrätten. Den första diskussionen rörde det krav på förmögenhetsöverföring som domstolen uppställt för avdragsrätten. Koncernbidrag genomförs ofta med hjälp av bokslutdispositioner. Här visades att någon överföring civilrättsligt inte kan ske förrän aktieägarna på det efterföljande årets bolagsstämma beslutat om vinstutdelning. Skatterättsligt medges således avdrag för en händelse som sker på deklarationsåret och inte på taxeringsåret.

Nästa problematik uppstod på grund av att Regeringsrätten accepterat att kapitaldelen av ett koncernbidrag kan återföras utan skatterättsliga konsekvenser. På detta sätt har domstolen skapat ett utbetalningsbegrepp som inte går att hänföra till något av de idag existerande. Möjligtvis skulle under speciella omständigheter gåvobegreppet kunna aktualiseras men det faller troligen på att handlingen inte är benefik.

Till sist har diskussion förts huruvida det vid en sakutdelning skulle kunna accepteras att skatterättsligt avdrag medges för det fulla marknadsvärdet trots att utbetalningen civilrättsligt företagits till ett värde motsvarande det skattemässiga. Här finns argument som talar både för och emot ett sådant godkännande. Rättsläget är högst osäkert och det är inte otroligt att Regeringsrätten skulle bortse från den civilrättsliga laglighetsprövningen och medge avdrag.

Som avslutande konklusion konstateras att problematiken kring koncernbidragen är omfattande och många frågor förblir obesvarade. Det är önskvärt och det bör enligt min mening ske en samordning mellan de skatterättsliga och civilrättsliga regelverken. På så sätt kanske koncernbidragen kan integreras i ABL och konsekvenserna av regeringsrättens domar undanröjas.

16. LITTERATURFÖRTECKNING

16.1. ARTIKLAR

- Andersson Jan, Svensk Juridisk Tidning 1996 s 277, Nettometoden de lege lata – en kommentar med utgångspunkt i HD:s avgöranden, del I
- Andersson Jan, Svensk Juridisk Tidning 1996 s 427, Nettometoden de lege lata – en kommentar med utgångspunkt i HD:s avgöranden, del II
- Arvidsson Richard, Svensk Skattetidning 1998 s 1009, Värdeöverföringar
- Arvidsson Richard, Svensk Skattetidning 1999 s 195, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor
- Arvidsson Richard, Svensk Skattetidning 2000 s 847, Om aktieägartillskott
- Bergström Sture, Skattenytt 2003 nr 1-2 s 2, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid
- Birke Gunnar, Svensk Juridisk Tidning 1956 s 652, Kan utdelning å aktier beslutas å annan än ordinarie bolagsstämma eller fortsatt stämma
- Blomberg Gunnar, Balans 10/79 s 13, Visst måste man redovisa alla koncernbidrag
- Blomberg Gunnar och Persson Peter, Skattenytt 1995 s 653, Koncernbidrag – Om avdrag och redovisning
- Blomberg Gunnar, Balans 1/96 s 32, Ny redovisning av koncernbidrag och tillskott
- Burmeister Jari och Tivéus Ulf, Skattenytt 2002 s 429, Koncernbidragsrätt vid förändrat ägande/ändrad verksamhet
- Falkman, Balans 2/99 s 35
- Gometz Ulf, Balans 2/96 s 4, HD avvärjde katastrof
- Gregow Johan, Juridisk Tidskrift, Om samtliga aktieägares samtycke och de rättsliga förutsättningarna för att åstadkomma bolagsstämmobeslut genom förenklade förfaranden
- Grosskopf Göran, Skattenytt 1993 s 644, Beskattning av anteciperad utdelning
- Gäverth Leif, Svensk Skattetidning 1996 s 731, Regeringsrätten och genomsyn
- Håkansson Kaj, Skattenytt 1999 nr 12 s 772, Var för sig eller en enhet
- Innerstedt Klas och Kellgren Jan, Skattenytt 2001 s 504
- Knutsson Margit, Balans 3/98 s 14, Avdragsrätten för koncernbidrag gäller – oavsett hur bidraget behandlas i redovisningen
- Lindskog Stefan, Svensk Juridisk Tidning 1992 s 81, Om aktiebolags anspråk på grund av olovlig kapitalanvändning; särskilt om s.k. bristtäckningsansvar
- Melbi Ingrid, Skattenytt 2001 s 164, Förslag om slopad kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade aktier
- Nerep Erik, Svensk Skattetidning 1993 s 353, Om gränserna för utdelning av sakvärden och tillämpligheten av brutto- och nettometoden i aktiebolag
- Nerep Erik, Svensk Skattetidning 1996 s 74, Frågan om brutto- respektive nettometodens tillämplighet vid utdelning av sakvärden i aktiebolag slutligt avgjord
- Pettersson Tommy, Balans 4/95 s 31, Koncernlån och tvångsinlösen av aktier i dotterbolag ur EG-perspektiv
- Rhode Knut och Johansson Sven-Erik, Balans 1/78 s 30, Redovisning av koncernbidrag
- Tropp Ellerås Susanne och Folkesson Enar, Balans 2/86 s 36, Så testas man om transaktioner mellan koncernbolag är giltiga
- Von Bahr Jesper, Skattenytt 1998 s 52, Skatte- och redovisningsmässiga synpunkter på koncernbidrag
- Wennerstrand Kjell, Balans 10/84 s 49, Många oklarheter om obesktade reserver och koncernbidrag
- Westberg Björn, Skattenytt 2001 s 554, Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner
- Westermarck Christer, Skattenytt 1997 s 421, Anteciperad vinstutdelning i moderbolag
- Wiman Bertil, Skattenytt 2000 s 334, Koncernbeskattning
- Wiman Bertil, Skattenytt 2001 s 329, Koncernbeskattning
- Wiman Bertil, Skattenytt 2002 s 275, Koncernbeskattning

16.2. BÖCKER

- Andersson Jan, Kapitalskyddet i Aktiebolag, tredje upplagan
LitteraturCompagniet AB, Stockholm 2000
- Andersson Jan, Om Vinstutdelning från Aktiebolag - En Studie av aktiebolags rättsliga skyddsregler
Iustus Förlag AB, Göteborg 1995
- Bergström Sture, Skatter och civilrätt
LiberFörlag, Stockholm 1978
- Hagstedt Jan Anders, Om beskattning av stiftelser
PA Norstedt & Söners Förlag, Uppsala 1972
- Kedner Gösta, Former för Koncerninterna Vinstöverföringar
Studentlitteratur, Lund 1985
- Kedner Gösta och Svenberg Sven-Åke. Koncernredovisning, åttonde upplagan
Studentlitteratur, Lund 1993
- Lindskog Stefan, JF Kommentaren, 12:e och 13:e kapitlet, Kapitalskydd och Likvidation, andra upplagan
Fritzes Förlag AB, Göteborg 1995
- Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter och Silfverberg Christer. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1 och del 2, åttonde upplagan
Studentlitteratur, Lund 2001
- Nerep Erik. Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet
Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994
- Nial Håkan och Johansson Svante. Svensk Associationsrätt i huvuddrag, sjunde upplagan
Norstedts Juridik AB, Göteborg 2000
- Posselius Elisabet, Grosskopf Göran, Gometz Ulf och Huldén Lennart. Skyddet för Aktiebolagets Egna Kapital, fjärde upplagan
Ernst & Youngs serie professionella skrifter nr 43, Stockholm 2000
- Prytz Jesper och Tamm Mart, Tillskott utan Aktieteckning
Fritzes Förlag AB, Stockholm 1995
- Rabe Gunnar och Johansson Gunnar, Det svenska skattesystemet, trettonde upplagan
Norstedts Juridik AB, Göteborg 2000
- Rhode Knut. Aktiebolagsrätt, tjugonde upplagan bearbetad av Rolf Skog
Norstedts Juridik AB, Stockholm 2002
- Thorell Per, Rättsvetenskapliga studier tillägnade Carl Hemström
Iustus förlag AB, Göteborg 1996
- Wiman Bertil, Koncerbeskattning, tredje upplagan
Iustus Förlag AB, Göteborg 1995
- Wiman Bertil, Beskattning av Företagsgrupper
Norstedts Juridik AB, Stockholm 2002
- Åhamn Ola, Behörighet och Befogenhet i Aktiebolagsrätten
Iustus Förlag AB, Uppsala 1997

16.3. FÖRARBETEN

- Proposition 1965:126. Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) m.m.
- Proposition 1975:103. Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.
- Proposition 1978/79:210. Regeringens proposition om ändrad företagsbeskattning
- Proposition 1993/94:196. Ändringar i aktiebolagslagen (1975:1385) m.m.
- Proposition 1998/99:15. Omstruktureringar och beskattning
- Proposition 1999/2000:2 del 1-3. Inkomstskattelagen
- Proposition 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar

SOU 1931:40 Beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.
SOU 1941:9. Förslag till lag om aktiebolag m.m.
SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt
SOU 1964:29. Koncernbidrag m. m.
SOU 1971:15. Förslag till aktiebolagslag m.m.
SOU 1992:83. Aktiebolagen och EG
SOU 1995:44. Aktiebolagets organisation
SOU 1997:168 Delbetänkande av aktiebolagskommittén, Vinstutdelning i Aktiebolag
SOU 1998:1 Slutbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning
SOU 2001:11 Förslag om avskaffandet av kapitalvinstbeskattning

16.4. EG-DIREKTIV

77/91/EEG (Andra bolagsdirektivet)
78/660/EEG (Fjärde bolagsdirektivet)
90/435/EEG (Moder/dotterbolagsdirektivet)

16.5. REKOMMENDATIONER

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development - Committee on fiscal affairs: Model Tax Convention On Income and on Capital.
OECD Publications, Printed in France

17. RÄTTSFALLSFÖRTECKNING

Högsta domstolen

DT 231 1995
DT 232 1995
NJA 1951 s 6
NJA 1976 s 618
NJA 1977 s 393
NJA 1980 s 311
NJA 1980 s 642 I
NJA 1980 s 642 II
NJA 1990 s 343
NJA 1995 s 742
NJA 1997 s 418

Refererat ur Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

RSV 20/99, förhandsbesked 11 december 1998

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm, dom 14 mars 2002, målnr: 4288-2001
Kammarrätten i Jönköping, dom 16 maj 2003, målnr: 2498-01

Regeringsrätten

RÅ 1968 not 2036
RÅ 1970 Aa 122
RÅ 1970 ref 52
RÅ 1973 ref 37
RÅ 1980 1:22
RÅ 1985 1:72
RÅ 1986 ref 52
RÅ 1987 ref 145
RÅ 1990 ref 102
RÅ 1990 not 102
RÅ 1990 not 103
RÅ 1993 ref 91 I
RÅ 1993 ref 91 II
RÅ 1994 not 655
RÅ 1997 ref 11
RÅ 1998 ref 6
RÅ 1998 ref 53
RÅ 1999 ref 30
RÅ 1999 ref 74
RÅ 2000 ref 17
RÅ 2000 not 146
RÅ 2001 ref 6
RÅ 2001 ref 79
RÅ 2001 not 125

EG-domstolen

C-234/96
C-200/98