Agneta Danielsson

Koncernbidragets aktiebolagsrättsliga ställning

1. Inledning

Koncernbidraget är en skatterättslig term för överföringar av medel från ett koncernbolag till ett annat. I skattelagstiftningen har man utformat ett komplicerat regelsystem, som anger under vilka förutsättningar ett koncernbidrag skall anses utgöra en avdragsgill kostnad för givaren och en motsvarande skattepliktig intäkt för mottagaren. Avdragsmöjligheten medför stora resultatutjämnande fördelar för koncernen som helhet, varför överföringar i form av koncernbidrag har blivit ett vanligt sätt att fördela resurser på inom en koncern. Att ett koncernbidrag är skatterättsligt avdragsgillt medför emellertid inte att det därmed även utgör en aktiebolagsrättsligt giltig vinstöverföring. Någon motsvarighet till det skatterättsliga koncernbidraget går ej att finna i aktiebolagslagen. Vid en civilrättslig bedömning av koncernbidragets giltighet, är man istället hänvisad till de begränsningar aktiebolagslagen ställer upp för ett bolag att företa vederlagsfria utbetalningar av olika slag.

Min avsikt med denna artikel är, att genom att tolka innebörden av de aktiebolagsrättsliga överföringar som kan vara av intresse, klargöra vilka av dessa överföringar koncernbidraget kan jämställas med, för att därmed kunna fastställa vilka bestämmelser som kan komma att begränsa en fri överföring av medel inom en koncern. I samband med denna redogörelse vill jag också peka på vissa av de svårigheter det innebär att lösa ett koncernrättsligt problem utifrån aktiebolagslagens regelsystem. Inledningsvis kommer jag även att, i all korthet, redogöra för den skatterättsliga regleringen av koncernbidraget.

2. Koncernbegreppet i ABL

Koncernen som rättslig företeelse är relativt ny i svensk lagstiftning. Det var först

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

genom 1944 års aktiebolagslag, som koncernbegreppet infördes i lag. Idag återfinns den aktiebolagsrättsliga definitionen i 1 kap 2 § i 1975 års aktiebolagslag.

Det utmärkande kriteriet för en koncern är att ett bolag (moderbolaget) utövar ett bestämmande inflytande på ett eller flera andra företag (dotterföretag). Vanligtvis grundar sig inflytandet på att moderbolaget äger mer än hälften av aktierna eller andelarna i dotterbolaget, och aktie- eller andelsinnehavet motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i dotterföretaget. Men ett koncernförhållande kan föreligga även om moderbolaget inte äger majoriteten av aktierna i dotterföretaget. Det bestämmande inflytandet kan istället grundas på ett mindre aktie- eller andelsinnehav, som ger s k praktisk majoritet, jämte rätten till en betydande andel av vinsten i dotterbolaget. Vidare kan en koncern anses uppkomma genom ett avtal, varigenom ett företag ställer sig under ett annat företags bestämmande. Även i denna situation krävs dock, att inflytandet är förknippat med en betydande andel i resultatet av företagets verksamhet.[1] Den aktiebolagsrättsliga definitionen omfattar endast svenska aktiebolag som moderbolag. Dotterföretaget kan däremot vara något annat slag av juridisk person, t ex ett handelsbolag eller en ekonomisk förening eller en utländsk juridisk person av något slag.[2]

Av intresse för denna uppsats är emellertid endast de typer av koncerner, där moderbolaget och dotterföretaget är så nära knutna till varann, att man kan tala om en s k helägd bolagskoncern. Detta är fallet dels när moderbolaget äger samtliga aktier i dotterbolaget, men också när moderbolaget direkt eller indirekt äger mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget. Något krav på motsvarande röstmajoritet föreligger inte skatterättsligt, men jämväl enligt den ovan angivna aktiebolagsrättsliga definitionen. Det är för de helägda koncernbolagen som man i skattelagstiftningen har infört en avdragsrätt för vinstöverföringar i form av koncernbidrag.

3. Den skatterättsliga avdragsrätten

Inom skatterätten används termen koncernbidrag för två olika kategorier av överföringar. Den ena kategorin utgörs av vederlag för utförda prestationer och bör således hänföras till rörelsens kostnader, snarare än att betecknas som ett bidrag[3]. Den andra kategorin, de egentliga koncernbidragen, är överföringar som inte utgör vederlag för utförda prestationer, utan är rena vinsttransfereringar. Dessa egentliga bidrag kan vara synliga, s k öppna koncernbidrag, eller dolda. När bidragen visas öppet i skattedeklarationen, kallas de öppna koncernbidrag, och det är för dessa bidrag som avdragsrätt kan bli aktuell under de i 2 § 3 mom SIL givna förutsättningarna. Det är vidare de öppna koncernbidragen jag skall behandla i denna artikel.

Målsättningen bakom bestämmelserna i 2 § 3 mom SIL är att den totala skattebelastningen för en koncern skall vara densamma, som om verksamheten hade bedrivits av ett enda bolag[4]. Man har med andra ord velat uppnå en form av koncerntaxering. Samtidigt har man varit tvungen att begränsa avdragsmöjlighe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

ten i olika hänseenden, för att den inte skall kunna utnyttjas som ett kringgående av andra bestämmelser. Lagen ställer upp vissa grundläggande förutsättningar för att koncernbidrag skall godtas, oavsett i vilken riktning de lämnas. Dessa förutsättningar kan sammanfattas i följande punkter:

1. Både givande och mottagande bolag skall vara svenska aktiebolag, ekonomiska föreningar eller ömsesidiga skadeförsäkringsbolag.
2. Moderbolaget skall direkt eller indirekt äga mer än 90 % av aktierna i dotterföretaget.
3. Koncernförhållandet skall ha bestått hela beskattningsåret, eller i vart fall sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag.
4. Den huvudsakliga verksamheten, för såväl givare som mottagare, skall avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse.
5. Såväl givare som mottagare skall redovisa bidraget öppet till samma års taxering.
6. Om bidraget lämnas mellan fåmansföretag enligt 35 § 1a mom KL och givarens huvudsakliga verksamhet avser annan fastighet, skall även mottagarens huvudsakliga verksamhet avse sådan fastighet.[5]

Utöver dessa grundförutsättningar har man ställt upp vissa speciella begränsningar, beroende på i vilken riktning koncernbidraget lämnas. När det är fråga om bidrag som lämnas av dotterföretag, har man gjort en direkt koppling till kedjebeskattningsreglerna i 7 § 8 mom SIL. En förutsättning för att ett dotterföretag skall erhålla avdragsrätt för ett koncernbidrag som lämnas till dess moderbolag är därför, att moderbolaget åtnjuter skattefrihet för utdelning från dottern. Är moderbolaget inte befriat från denna skatteskyldighet, skall det inte heller vara möjligt att kringgå denna begränsning genom att lämna öppna koncernbidrag.[6]

Kopplingen till 7 § 8 mom SIL får även konsekvenser vad gäller koncernbidrag mellan dotterföretag till samma moderbolag. Ett dotterföretag, som inte kan lämna bidrag till sitt moderbolag med avdragsrätt, skall inte heller kunna göra en dylik överföring till ett annat dotterföretag, vilket i sin tur kan lämna koncernbidrag till moderbolaget med avdragsrätt. Detta innebär att avdrag medges i de fall både mottagande och givande dotterföretag skattefritt kan lämna utdelning till moderbolaget, eller i de fall mottagande bolag inte skattefritt kan lämna utdelning till modern.[7] Regelsystemet i 2 § 3 mom SIL anger ett antal ytterligare begränsningar för avdragsrätt i olika speciella situationer, men det skulle föra för långt att gå in på dessa här.

Det kan finnas ett flertal olika motiv bakom en överföring av vinstmedel i form av koncernbidrag, men det främsta är sannolikt skatteoptimeringsmotivet[8] Koncernbidraget lämnas med obeskattade medel. I de fall mottagarbolaget går med förlust, täcker bidraget upp underskottet och koncernbidraget blir således inte heller beskattat hos mottagaren. Det är uppenbart att avdragsrätten kan medföra stora resultatutjämnande fördelar för koncernen som helhet. De skatterättsliga bestämmelserna ger emellertid inga som helst direktiv vad gäller hur stora belopp som fritt får överföras inom en koncern. Det är bl a i detta sammanhang som det aktiebolagsrättsliga regelsystemet ställer upp vissa begränsningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

4. Intressekonflikten

Trots att den helägda koncernen utåt framträder som en fast enhet, och även inom koncernen uppfattas som sådan, behandlas varje bolag i koncernen, ur rättslig synvinkel, som en självständig enhet. Koncernen utgör således inget eget rättssubjekt, utan såväl moderbolaget som dotterföretaget bibehåller formellt sett sin ställning som självständig juridisk person.[9] Denna rättsliga självständighet gör sig inte alltid gällande i praktiken. Även om varje företags bolagsstämma, styrelse och VD formellt har kvar sin rättsliga befogenhet, är denna ofta kraftigt beskuren. I helägda dotterföretag har bolagsstämmobeslut kommit att bli endast en formalitet. De egentliga besluten fattas av koncernledningen.[10]

Ett dotterföretag kan således på uppmaning från sitt moderbolag, tvingas företa rättshandlingar, som exempelvis vinstöverföringar, som är till nackdel för bolaget, dess eventuella minoritetsaktieägare och dess borgenärer, men till fördel för moderbolaget. Likväl är det endast dotterbolagets tillgångar som dess borgenärer har att hålla sig till vid ett täckande av sina skulder. Moderbolaget ansvarar generellt inte för dotterbolagets skulder enligt lag.[11] Det uppstår följaktligen lätt en konflikt mellan moderbolagets intressen och de intressen dotterföretagets minoritetsaktieägare och borgenärer har. Eller annorlunda uttryckt; mellan koncernintresset å ena sidan och minoritetsskyddsintresset respektive borgenärsskyddsintresset å andra sidan.[12]

Lagstiftaren har uppmärksammat den möjlighet ett moderbolag skulle kunna ha att genom transaktioner mellan sig själv och dotterföretagen, skapa vinster hos sig själv som inte svarar mot en vinst för koncernen som helhet. Moderbolagets utdelningsmöjligheter har därför begränsats, dels genom reglerna om samlad koncernredovisning i 11 kap 10 § ABL, och dels genom förbudet för moderbolag att dela ut större belopp än vad som enligt denna redovisning är vinst för koncernen som helhet.[13]

Däremot har lagstiftaren inte gått närmare in på den risk det innebär för ett dotterföretags borgenärer och eventuella minoritetsaktieägare, när moderföretaget har i sin makt att besluta om hur dotterföretaget skall förfara med sina vinstmedel. I detta sammanhang har man endast att falla tillbaka på de allmänna skyddsreglerna i ABL, vilka inte är speciellt utformade med sikte på koncernförhållanden och därför ofta ej är tillräckligt effektiva.[14] Jag skall nu övergå till att redogöra för de skyddsregler som är av intresse för ovan nämnda problem, för att sedan klargöra hur de inverkar på koncernbidragen.

5. Skyddsreglerna i ABL

5.1 Borgenärsskyddet

5.1.1 Utbetalningsförbudet

En grundläggande princip i aktiebolagslagen är att aktieägarna inte är personligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

ansvariga för bolagets förpliktelser. Bolagets borgenärer har endast att hålla sig till tillgångarna i bolaget vid ett täckande av sina skulder. För att säkra borgenärernas ställning gentemot bolaget, har man därför utformat skyddsregler, som avser att bevara aktiebolagets egna kapital.[15] En väsentlig del av dessa skyddsregler återfinns i 12:e kapitlet ABL. I kapitlets första paragraf stadgas det s k utbetalningsförbudet. Denna bestämmelse preciserar i vilken omfattning bolagets medel får utbetalas till aktieägarna i form av vederlagsfria utbetalningar. Utbetalningar får göras endast enligt reglerna för:

— vinstutdelning i 12 kap 2 § ABL
— utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfond i 6 kap
— ABL respektive 12 kap 4 § sista stycket ABL
— utskiftning vid bolagets upplösning i 13 kap ABL

Utbetalningar som sker på annat sätt än de ovan angivna, är att anse som olovliga.

5.1.2 Vinstutdelningsreglerna

Vad beträffar de s k egentliga koncernbidragen, som ju är en typ av vinstöverföringar, är det närmast vinstutdelningsreglerna som är av intresse. Dessa ger en norm för hur stora belopp som får delas ut till aktieägarna utan att fordringsägarnas rätt träds för nära.[16]

I 12 kap 2 § fastslås att vinstutdelning inte får ske i vidare mån än vad som enligt fastställd balansräkning, och för moderbolag även koncernbalansräkning, utgör årets vinst, balanserad vinst och fria fonder, med avdrag för dels redovisad förlust, dels vad som enligt lag eller bolagsordning skall sättas av till bundet eget kapital och dels för i bolagsordningen angivet belopp, som är avsett för annat ändamål än vinstutdelning. Vidare stadgas det i 12 kap 2 § 2st att man vid vinstutdelning måste beakta bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, dess likviditet samt ställning i övrigt, så att utdelningen inte strider mot god affärssed. Denna s k allmänna försiktighetsregel är emellertid, men hänsyn till de olika förhållanden som råder för olika typer av verksamhet, mycket svårbestämbar.[17] I 12 kap 4 § regleras den skyldighet bolaget har att avsätta medel till det bundna egna kapitalet, i form av en årlig avsättning till reservfond. I den mån nettovinsten inte går åt till att täcka balanserad förlust, skall 10 % därav sättas av till reservfond, till dess att den uppgår till 20 % av aktiekapitalet.

Huvudprincipen är med andra ord att vinstutdelning begränsas till vad som är fritt eget kapital, efter avdrag för det belopp som bolaget är skyldigt att avsätta till bundet eget kapital. Som allmän regel gäller vidare att ett belopp utgör fritt eget kapital först sedan det blivit redovisat och fastställt som årsresultat, d v s först sedan det blivit beskattat. Man kan följaktligen likna balansräkningen vid en sluss, vilken bolagets vinst måste passera för att den skall kunna delas ut till aktieägarna[18].

Beslut om vinstutdelning fattas av bolagsstämman enligt 12 kap 3 §. Styrelsen kan ej överta denna befogenhet, men har dock en vetorätt vad gäller ' -gsta utdel-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

ning. Vinstutdelning som ej godkänts av styrelsen, efter beslut av bolagsstämman är således olovlig.[19] Utmärkande för de skyddsregler jag redogjort för ovan är slutligen, att de ej lagligen kan åsidosättas genom enhälligt beslut av aktieägarna, utan är av tvingande karaktär till förmån för bolagets fordringsägare.

5.2 Minoritetens ställning i helägda koncernbolag

Minoritetsskyddet är tämligen uttunnat i en helägd koncern. Som villkor för att minoriteten skall kunna utnyttja de olika minoritetsrättigheterna, uppställs i åtskilliga fall ett krav på att den representerar minst 1/10 av samtliga aktier[20]. Då detta ej är fallet i helägda koncernbolag, faller således en väsentlig del av minoritetsskyddet bort. Det skydd som återstår, och som just tar sikte på en minoritet i ett helägt bolag, är reglerna för tvångsinlösen i 14 kap 9 §. Bestämmelserna ger såväl en minoritet, som ett moderbolag en möjlighet att påfordra inlösen av minoritetens aktier. Det krävs dock att moderbolaget, direkt eller indirekt, äger mer än 90 % av aktierna i bolaget och att det dessutom innehar en röstmajoritet som överstiger 90 %.

Om dotterbolaget har aktier med olika röstvärde, kan den oönskade situation uppstå, att moderbolaget äger mer än 90 % av aktierna, men har mindre än 90 % av rösterna. Minoriteten befinner sig här i ett utsatt läge, då den saknar många av de normala minoritetsrättigheterna, och inte heller kan påfordra inlösen, om moderbolaget sätter sig emot det. Inte minst är detta olyckligt med tanke på att de skatterättsliga reglerna kan ge ett moderföretag en möjlighet att företa koncernbidragstransaktioner från dotter- till moderbolaget i denna situation. Det minoritetsskydd som finns att tillgå i sammanhanget, i form av ett åberopande av likhetsprincipen, vilken jag återkommer till nedan, är i realiteten förhållandevis ineffektiv. Det vore således lämpligt att låta kravet på 90 % röstmajoritet gälla även i fråga om den skatterättsliga avdragsrätten för koncernbidrag, för att om möjligt förbättra minoritetens ställning i denna situation.[21]

Utöver de skyddsregler som endast kan åberopas av en viss minsta minoritet, finns det principer och bestämmelser i ABL som är avsedda att ge den enskilde aktieägaren ett skydd mot maktmissbruk. En sådan grundläggande aktiebolagsrättslig princip, vilken är av största vikt för en liten minoritet, är den s k likhetsprincipen. Denna innebär att med varje aktie skall följa samma rättigheter och skyldigheter gentemot bolaget, om inte olikheter mellan aktierna har föreskrivits i bolagsordningen. I 3 kap 1 § återfinns en regel med i princip motsvarande innebörd[22]. Likhetsprincipen kommer vidare i uttryck genom generalklausulerna i 8 kap 13 § och 9 kap 16 §, vilka fastslår att styrelse och bolagsstämma är förhindrade att fatta beslut eller företa rättshandlingar eller andra åtgärder, som är ägnade att bereda otillbörlig fördel åt aktieägare eller annan, till nackdel för bolaget eller annan aktieägare.

En annan aktiebolagsrättslig princip är, att syftet med ett aktiebolags verksamhet skall vara att tillföra aktieägarna vinst, om inte annat uttryckligen stadgas i bolagsordningen[23]. Varken bolagsstämma eller styrelse har rätt att fatta beslut som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

innebär att bolaget avhänder sig tillgångar eller åtar sig förpliktelser, som strider mot vinstsyftet. För att ett dylikt beslut skall kunna upphävas krävs dock att det rör sig om en åtgärd, som klart strider mot vinstsyftet[24]. Det enda undantaget från denna huvudregel är bestämmelsen i 12 kap 6 §, där det stadgas att: ”Bolagsstämman äger besluta om gåva till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål. . . Styrelsen äger till sådant ändamål använda tillgång som med hänsyn till bolagets ställning är av ringa betydelse.”

Det föreligger även ett förbud för bolagsstämma och styrelse mot att använda bolagets tillgång eller åta sig förpliktelser, för ändamål som är främmande för föremålet för bolagets verksamhet[25]. I doktrin har man emellertid framhållit att denna regel inte får tolkas alltför snävt[26]. Det måste t ex vara möjligt för ett företag att slå sig in på nya affärsområden, som kan tänkas vara till nytta för den verksamhet bolaget bedriver, utan att denna regel ställer hinder i vägen. Slutligen bör det påpekas att minoritetsskyddsreglerna är dispositiva i den bemärkelse att de kan frångås om samtliga aktieägare samtycker.

När ett moderbolag beslutar om att transaktioner i form av koncernbidrag skall företas mellan de i koncernen ingående bolagen, har det således att beakta de aktiebolagsrättsliga regler som redogjorts för ovan. Jag skall nu övergå till att närmare behandla vilka regler som är tillämpbara i förhållande till i vilken riktning bidraget lämnas.

6. Bidrag från dotter- till moderbolag

6.1 Bidragets karaktär

6.1.1 Vinstutdelning

Utbetalningsförbudet i 12 kap 1 § ABL anger de tillåtna formerna för vederlagsfria överföringar från ett bolag till dess aktieägare. Förbudet har emellertid tolkats så att det i princip inte utesluter överföringar som sker under annan benämning än de där återgivna, så länge de beloppsmässiga begränsningarna efterföljs. I rättspraxis har man sålunda accepterat en s k förtäckt utdelning[27]. En förtäckt utdelning kan förekomma i en mängd olika skepnader. Det gemensamma för dessa olika transaktioner är att de helt eller delvis utgör en benefik överföring till aktieägarna, som är jämförbar med utdelning.[28]

Även koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag betecknas i doktrin som en form av vinstutdelning[29]. I likhet med vad som är praxis för den förtäckta utdelningen, accepteras denna form av vinstöverföring, trots att den företas utan beaktande av de formella föreskrifterna för vinstutdelning.

6.1.2 Gåva

I den debatt som förs angående koncernbidragets civilrättsliga natur, diskuteras även möjligheten att betrakta bidraget som en gåva[30]. För den aktiebolagsrättsliga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

regleringen av koncernbidraget, är denna problemställning främst av intresse ur minoritetsskyddssynpunkt. Som det kommer att visa sig längre fram, kan det vara tämligen svårt att avgöra om en vinstöverföring i form av koncernbidrag är en typ av transaktion som minoritetsskyddet är avsett att förhindra. Väljer man att betrakta koncernbidraget som en gåva, kommer emellertid överföringen att framstå som klart stridande mot en minoritets intressen.

Frågan är då om samtliga gåvorekvisit är uppfyllda. Civilrättsligt anses en gåva föreligga när; mottagarens förmögenhet ökar och givarens förmögenhet minskar, samt att transaktionen företas frivilligt och med en benefik avsikt, s k gåvoavsikt[31].

Enligt en i doktrinen vanligt förekommande uppfattning ökar vanligtvis inte moderbolagets förmögenhet när det mottager bidrag från dess dotterbolag, eftersom aktierna i dotterbolaget minskar i värde i motsvarande mån. Detta torde i princip vara fallet om man beaktar substansvärdet på dotterbolagets aktier. Tittar man istället på vilket avkastningsvärde aktierna betingar, behöver en förmögenhetsöverföring inte medföra en motsvarande minskning av aktievärdet. Utgår man ifrån att aktierna minskar i värde, kommer den förmögenhetsminskning som drabbar moderbolagets aktier endast att motsvara så stor del av det mottagna beloppet, som moderbolagets aktieinnehav utgör av totala antalet aktier i dotterbolaget. Finns en minoritet representerad i dotterföretaget, och denna exempelvis innehar 9 % av total antalet aktier, kommer moderns aktier således endast att vidkännas en värdeförsämring av 91 % av det belopp modern mottagit i form av koncernbidrag. 9 % av koncernbidraget skulle följaktligen utgöra en ren förmögenhetsökning.

Inte heller uppstår det en motsvarande försämring av dotterföretagets aktievärde i det fall dotterbolaget är på obestånd och aktierna därför redan är värdelösa. I denna situation, liksom i samtliga fall en motsvarande förmögenhetsminskning inte uppkommer, anses den avgörande omständigheten vara, att transaktionen knappast företas frivilligt, utan är ett resultat av moderbolagets bestämmande inflytande över dotterföretaget, varför transaktionen trots allt förlorar sin benefika karaktär[32]. Mot uppfattningen att det skulle brista i frivillighetsrekvisitet, kan anföras att om styrelserna i de bägge bolagen är identiska, kan transaktionen trots allt anses vara benefik[33].

I sammanhanget kan det även vara av intresse att titta på vissa andra relationer som kan tänkas påverka koncernbidragets civilrättsliga natur. För att återgå till exemplet ovan, som tog upp inverkan av att en 9 %-ig minoritet är representerad, så är det belopp som moderbolaget berikas med, direkt motsvarigt den värdeminskning som minoritetens aktier utsätts för. Man skulle därför kunna säga att koncernbidraget, till denna del, utgör en indirekt överföring från minoriteten till moderbolaget. Samtycker minoriteten till överföringen är likheten med en gåva stor. Bristen på gåvoavsikt respektive arten av ”frivillighet” medför sannolikt, att det ändå är uteslutet att jämställa överföringen med en gåvotransaktion.

En annan infallsvinkel är, att i det fall man har att göra med ett insolvent moderbolag, liksom när både moder- och dotterbolag är insolventa, koncernbidrag

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

från dotterbolaget eventuellt skulle kunna ses som en indirekt gåva från dotterbolaget till moderbolagets borgenärer. En strikt tillämpning av gåvorekvisiten medför emellertid även här, att det vanligen inte kan bli fråga om en gåva, då överföringen oftast sker på order från moderbolaget och frivillighet således saknas.

Sammanfattningsvis kan sägas att ett koncernbidrag vanligtvis inte kan anses utgöra en gåvotransaktion från dotter- till moderbolag med tillämpning av de civilrättsliga gåvorekvisiten. Därmed kan koncernbidragen inte heller bli föremål för gåvobeskattning. I vissa fall kan dock, såsom när styrelserna i givande och mottagande bolag är identiska, ett koncernbidrag betinga stora likheter med en gåva. Bedömningen blir i vissa fall tämligen osäker, då den bygger på så svårbestämda begrepp som de subjektiva gåvorekvisiten. Det finns därför stort utrymme för varierande ställningstaganden i frågan.

6.2 Begränsningar för givaren

I rättspraxis har den grundprincip fastslagits att så länge den förtäckta utdelningen inte går utöver det belopp som finns tillgängligt för utdelning, strider den ej mot utdelningsförbudet. I den mån den förtäckta utdelningen går utöver denna gräns, är den däremot att anse som olovlig.[34] Denna grundprincip är även tillämplig på koncernbidraget. Ett dotterföretag får inte lämna så stort koncernbidrag, att det inkräktar på det bundna kapitalet. Vidare gäller att koncernbidragen skall ingå i det vinstbelopp som utgör underlag för dotterföretagets avsättning till reservfond. Slutligen får koncernbidrag inte lämnas i strid mot den allmänna försiktighetsregeln.[35] Det torde inte var möjligt att kräva att koncernbidraget skall redovisas som utdelning av vinst enligt fastställd balansräkning. För att det skall vara möjligt för utomstående intressenter att få en bild av företagets egentliga överskott, bör koncernbidraget i vart fall redovisas öppet i resultaträkningen såsom en bokslutsdisposition.[36]

I likhet med vad som är praxis för förtäckt utdelning, fattas beslut om koncernbidrag utan tillämpning av de formella föreskrifterna för vinstutdelningsbeslut. I rättspraxis har förtäckt utdelning godtagits utan att det föregåtts av ett formellt bolagsstämmobeslut. Då det i samtliga fall rört sig om enmansbolag, där aktieägare tillika utgjort styrelse, har frågan om lagligheten av detta förfarande egentligen aldrig ställts på sin spets.[37] Vad beträffar beslut om att lämna koncernbidrag, fattas detta vanligen genom att bolagsstämman fastställer en balansräkning som redovisar bidraget. Enligt doktrin är detta en sedvana som säkerligen måste tolereras när bolaget endast har en aktieägare. I de fall det finns en minoritet i dotterföretaget, krävs det dock att alla aktieägare i minoriteten lämnar sitt samtycke till åtgärden.[38]

Kravet på samtycke sammanhänger med minoritetens möjligheter att åberopa likhetsprincipen, när koncernbidrag, liksom när förtäckt utdelning, lämnas till viss eller vissa aktieägare, men inte till andra. Vid första påseendet förefaller transaktionen vara ett typiskt exempel på en åtgärd som är ägnad att bereda otillbörlig fördel åt aktieägare, till nackdel för annan aktieägare. Detta behöver dock ej vara fallet. Avgörande är, om den fördel ett moderbolag får genom ett mottaget kon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

cernbidrag verkligen är otillbörlig, och vidare om den kan anses vara till nackdel för minoriteten.

Allmänt gäller att en åtgärd som är i bolagets intresse och som framstår som företagsekonomiskt riktig eller försvarbar, inte kan ge upphov till otillbörliga fördelar i generalklausulens mening[39]. Huruvida ett lämnande av koncernbidrag ligger i bolagets intresse och huruvida det framstår som en företagsekonomiskt försvarbar åtgärd, beror naturligtvis på omständigheterna i det enskilda fallet. Motivet bakom transaktionen, förhållandet mellan koncernbolagen liksom den koncernbidragspolitik moderbolaget för i stort, är faktorer som inverkar på bedömningen. I vissa koncerner uppfattas t ex moderbolaget som koncernens finansiella kärna, dit dotterbolagens vinster oftast styrs i första hand. Samtidigt har moderbolaget ett finansiellt ansvar gentemot dotterbolagen och ser därför till att medlen tilldelas det eller de bolag som bäst kan behöva dem, för att t ex täcka en förlust eller företa en större investering.[40] Utifrån detta perspektiv torde en överföring i form av koncernbidrag kunna framstå som en företagsekonomiskt försvarbar åtgärd, men denna typ av bidragspolitik råder inte i alla koncerner. Den komplexa ekonomiska enhet som koncernen utgör, gör det synnerligen svårt att ge något allmängiltigt svar.

Vill man däremot förenkla det hela, kan man se det som att ett lämnat koncernbidrag må anses minska värdet på aktierna i dotterföretaget i motsvarande mån, vilket är till uppenbar nackdel för minoriteten. Just av samma anledning berikas visserligen moderbolaget inte tillgångsmässigt, men bidraget medför sannolikt andra fördelar för moderbolaget, annars skulle ju transaktionen inte företagits. Sett strikt ur minoriteten i det enskilda dotterbolagets perspektiv, kan man således anse att transaktionen är otillbörlig och därför strider mot likhetsprincipen. Utan tvivel är resonemanget korrekt i de koncernförhållanden där det kan påvisas att moderbolaget regelmässigt tillgodogör sig dotterbolagets vinstmedel, utan att tillföra dotterbolaget något i gengäld, i vilken form det nu än må vara.

7. Bidrag från moder- till dotterbolag

7.1 Bidragets karaktär

7.1.1. Tillskott

När ett moderbolag lämnar koncernbidrag till sitt dotterbolag kan det av naturliga skäl inte jämställas med en utdelning. Såsom aktieägare i dotterföretaget, är det istället en form av tillskott modern överför när det lämnar koncernbidrag. En nära liggande typ av transaktion är det s k aktieägartillskottet. Vanligen tillskjuts ett dylikt i syfte att fylla en brist i dotterbolagets aktiekapital, för att på så sätt undanröja ett likvidationshot[41], men syftet kan t ex också vara, att ge ett företag under utveckling, ekonomiska resurser för att möjliggöra en expansion[42]. Dessa motiv kan även ligga bakom ett lämnande av koncernbidrag, och man kan då fråga sig vad skillnaden är mellan dessa bägge typer av tillskott.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

Kapitaltillskott från moderbolag, i form av koncernbidrag såväl som i form av aktieägartillskott, är en typ av vinstöverföring[43] Vid den skatterättsliga behandlingen av dessa vinstöverföringar, är man hänvisad till det utgivande bolagets egna rubricering av överföringen[44] Yrkar bolaget avdrag för tillskottet, och alla förutsättningar där för är för handen, medges avdragsrätt, med en motsvarande skatteskyldighet för mottagaren. Om givaren däremot inte yrkar avdrag, följer automatiskt att mottagaren inte blir skatteskyldig för det mottagna beloppet. Tillskottet utgör då ett aktieägartillskott. Något annat sätt, än det ovan angivna, finns inte för att skattemässigt begränsa de båda transaktionerna från varann, såvida inte överföringarnas karaktär klart framgår av särskilda omständigheter[45].

Vad är då den civilrättsliga skillnaden mellan koncernbidraget och aktieägartillskottet? Inledningsvis måste man skilja mellan villkorliga och ovillkorliga aktieägartillskott. Utmärkande för det villkorliga tillskottet är att aktieägarna förbehåller sig rätt till återbetalning, antingen så fort bolaget har fritt eget kapital tillgängligt härför, eller också vid likvidation eller konkurs, innan aktieägarna i denna sin egenskap får ut något[46]. Det bör understrykas att, i likhet med vad som gäller för koncernbidrag, det formellt sett inte är fråga om något lån, då tillskottets syfte är att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder.

Koncernbidraget torde vanligtvis lämnas utan krav på återbetalning[47], varför det snarare är att likna vid det ovillkorliga aktieägartillskottet, som är definitivt i den meningen att inga villkor ställs upp för återbetalning. Skillnaden mellan dessa bägge tillskott framträder klarast vid en likvidation, då det ovillkorade aktieägartillskottet behandlas som inbetalt aktiekapital, emedan koncernbidraget betalas ut till aktieägarna i form av utbetalning av uppsamlade vinstmedel[48].

Även när man tittar på motiven bakom dessa bägge typer av tillskott, framstår skillnaden dem emellan, som tämligen marginell. Det kan visserligen finnas många olika skäl till att ett moderbolag lämnar ett tillskott, men det övergripande motivet är utan tvivel, att värna om koncernen som helhet, vilket ju medför direkta fördelar för modern[49]. När ett moderbolag tillskjuter medel, i form av såväl koncernbidrag som aktieägartillskott, kan man därför se det som en form av omkostnad för moderbolaget, i syfte att bevara och vårda sina tillgångar[50]. Det är således sällan fråga om rent vederlagsfria överföringar.

7. 1. 2 Gåva

Såväl i skatterättsliga som bolagsrättsliga sammanhang har det diskuterats huruvida kapitaltillskott från moder-till dotterbolag, under vissa förhållanden kan anses utgöra en gåvotransaktion[51]. Såvitt gäller de skatterättsliga frågorna kring detta problem, har de troligen fått en lösning i och med arvs- och gåvoskattekommitténs slutbetänkande i SOU 1987:62. Då det är det civilrättsliga gåvobegreppet som ligger till grund för utredningens ställningstagande, anser jag att de resonemang som där förs, även är relevanta för den civilrättsliga bedömningen av kapitaltillskott.

I utredningen konstateras att ett tillskott från en aktieägare, som är ensam ägare i bolaget, liksom tillskott från samtliga aktieägare i proportion till deras aktieinnehav, inte skall gåvobeskattas. Som stöd för detta uttalande anför man att:”. . . rekvisitet förmögenhetsminskning hos givaren knappast anses uppfyllt, eftersom

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

aktierna i bolaget ökar i lika hög grad som den personliga förmögenheten minskar. Någon gåvoavsikt finns inte heller, eftersom transaktionen indirekt är riktad mot givarna själva . . .''[52]. Följaktligen utgör tillskottet ingen gåva i dessa fall. Situationen är emellertid en annan, när endast en viss eller viss aktieägare tillskjuter bolaget medel. Övriga aktieägares aktier ökar då i värde. Är en gåvoavsikt riktad mot dessa aktieägare, utgör överföringen således en gåva till dem.

Kommittén föreslår att gåvobeskattningen skall vara begränsad till de fall syftet med tillskottet är att gynna närstående[53]. Denna begränsning hänger, såvitt jag förstår, samman med att det endast är i dessa situationer, som en gåvoavsikt kan anses föreligga. ''Däremot skall gåvobeskattning inte förekomma om syftet är affärsmässigt.''[54], fastslår man i utredningen. Tillskott i form av koncernbidrag lämnas vanligtvis av affärsmässiga skäl, varför en tillämpning av utredningens argument innebär att tillskottet varken kan betraktas som en gåva till bolaget eller dess eventuella minoritetsaktieägare.

De ovan anförda resonemangen förutsätter dock att man har att göra med solventa företag. Är ett dotterföretag på obestånd och dess aktier därför är värdelösa, behöver ett tillskott inte innebära en ökning av aktievärdet i dotterföretaget. För moderbolaget blir det då snarare fråga om en vederlagsfri överföring av gåvokaraktär. Man kan emellertid ifrågasätta om det kan anses ligga en gåvoavsikt bakom moderns ingripande. Även tillsynes benefika överföringar, företas vanligen av modern i syfte att bibehålla en viktig inkomstkälla och förväntas sannolikt betala sig. Inte heller i detta sammanhang verkar man följaktligen kunna jämställa koncernbidraget med en gåva till dotterbolaget.

Även om det slutliga ändamålet med bidraget är att det skall betala sig, kan det inte bortses ifrån att överföringen, utifrån ett mer begränsat perspektiv, innebär ett indirekt berikande av borgenärerna i dotterföretaget. När modern genom sitt bidrag möjliggör att borgenärerna kan erhålla täckning för sina skulder, sker en förmögenhetsöverföring indirekt till borgenärerna. Moderbolaget, som inte är ansvarigt för att skulderna betalas, åtar sig frivilligt att indirekt gälda desamma, vilket också kan ses som avsikten med överföringen, såtillvida att den omedelbara användningen av medlen just avser gäldstäckning. Utifrån detta perspektiv förefaller det således som om samtliga gåvorekvisit skulle kunna vara uppfyllda. I ett vidare perspektiv blir svaret, i enlighet med vad jag ovan anfört, sannolikt det motsatta. Svårigheten i bedömningen är här, liksom i övrigt vad gäller gåvoproblematiken, att den är beroende av dels vilka framtida omständigheter som tas med i beräkningen, dels hur man väljer att tolka de subjektiva gåvorekvisiten.

Som vi snart skall se är dessa överföringar dock, oavsett vilket svar man kommer fram till avseende gåvoaspekten, vanligen aktiebolagsrättsligt ogiltiga på grund av att skyddet för borgenärerna, liksom för minoriteten i moderbolaget gör sig starkt gällande i obeståndssituationer.

7. 2. Begränsningar för givaren

Vad finns det då för begränsningar för ett moderbolag att överföra medel till övriga bolag i koncernen? Vanligtvis anses dessa transaktioner inte möta några aktiebolagsrättsliga hinder, eftersom medlen trots allt stannar inom moderbolagets för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

mögenhetssfär. Likväl uppkommer situationer då moderbolagets borgenärer kan behöva ett skydd mot att bolaget tillskjuter för stora belopp. Detta gör sig särskilt gällande i de fall dotterbolaget är på obestånd, och ännu mer så om både moder och dotter är på obestånd. I dessa fall rör det ju sig, som jag tidigare framfört, om en vederlagsfri överföring, som kan komma att innebära att borgenärerna i dotterbolaget berikas på bekostnad av moderbolagets fordringsägare. Det är därför av största vikt att det uppmärksammas att det även i denna riktning finns skyddsregler för borgenärerna i det givande bolaget.

Såvitt jag kan finna har detta problem inte tagits upp till behandling i varken förarbeten eller doktrin. Vad aktieägartillskott beträffar, är avsaknaden på regler i detta sammanhang troligen ett resultat av att man utgått ifrån att det är fysiska personer, som i sin egenskap av aktieägare tillskjuter medel, varför det inte funnits någon anledning att begränsa tillskotten. Situationen är emellertid en annan när det är fråga om en juridisk person, ett moderbolag, som ger tillskott.

Den sannolika lösningen är att reglerna om olovlig vinstutdelning analogvis får äga tillämpning. Denna lösning har för övrigt angivits i doktrin, vad gäller begränsningen av koncernbidrag som lämnas av moderbolag[55]. Modern får således inte tillskjuta ett belopp som överstiger vad som finns tillgängligt för utdelning i bolaget. De speciella utdelningsreglerna i 12 kap 2§ ABL, som föreskriver att moderbolag inte får dela ut mer än vad som är vinst för koncernen som helhet, äger ej tillämpning i den situation jag nu behandlat. Denna ytterligare begränsning är endast tillämplig i förhållande till moderbolagets aktieägare, d v s när medel lämnar koncernen.

En minoritet i moderbolaget kan ha anledning att motsätta sig att medel förs över till ett dotterbolag. Beroende på vad typ av verksamhet dotterbolaget bedriver, liksom vilka förhållanden som råder i detta bolag, kan minoriteten åberopa att tillskottet strider mot föremålet eller syftet med moderbolagets verksamhet.[56]

Liksom vad beträffar borgenärsskyddet, är det just i obeståndssituationer som dessa skyddsregler blir av avgörande betydelse. När ett moderbolag tillskjuter medel till ett insolvent dotterbolag innebär det ett gynnande av minoriteten i dotterbolaget på bekostnad av moderbolagets minoritetsaktieägare. Det sker med andra ord en förskjutning mellan minoritetsintressena i de båda bolagen, på samma sätt som det medför en motsvarande förskjutning mellan borgenärsintressena. Minoriteten kan i denna situation åberopa att transaktionen strider mot syftet med moderbolagets verksamhet, nämligen att bereda vinst åt aktieägarna.

8. Bidrag mellan systerbolag

8. 1. Bidragets karaktär

8. 1. 1. Vinstutdelning

När ett dotterbolag lämnar koncernbidrag till ett annat brukar det betraktas som en genväg, för att låta dottern föra över medel till modern, som i sin tur för det vidare till det andra dotterföretaget[57]. På så sätt blir reglerna för vinstutdelning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

tillämpliga även på denna transaktion, trots att bidraget ges direkt till ett systerbolag, som inte är aktieägare i givarbolaget. Enligt mitt förmenande förefaller denna konstruktion vara, om än korrekt, så något av en omväg för att slippa ta ställning till vad typ av överföring ett koncernbidrag mellan systerbolag egentligen utgör, och vilka ytterligare begränsningar man därmed kan behöva beakta. Om man istället väljer att se på transaktionen som en direkt överföring från ett dotterbolag till ett annat, och utesluter moderns eventuella inblandning, har man att göra med en annan typ av överföring.

8. 1. 2. Vederlagsfri utbetalning till tredjeman

Till att börja med vill jag förtydliga mig genom att påpeka, att en total uteslutning av moderns medverkan är omöjlig, eller i vart fall av föga intresse, såtillvida att det uteslutande är modern som fattar beslut om att en dylik transaktion skall företas. Men bortsett från denna nödvändiga inverkan, vill jag fortsättningsvis utesluta modern från mitt resonemang. I förhållande till sitt systerbolag är ett bolag att betrakta som tredje man. Detta förutsatt att inget av systerbolagen äger aktier i det andra. När ett bolag lämnar koncernbidrag till sitt systerbolag, kan därför reglerna för vederlagsfria utbetalningar till tredje man äga tillämpning.

8. 2. Begränsningar för givaren

Det är en vedertagen uppfattning att vederlagsfria utbetalningar till tredje man är lovliga så länge de håller sig inom det belopp som är tillgängligt för utdelning, enligt senast fastställd balansräkning. Vidare krävs även att utbetalningen kan företas utan hinder av den allmänna försiktighetsregeln i 12 kap 2§2 st.[58] Ur borgenärssynpunkt föreligger således samma begränsningar för koncernbidrag i denna riktning, som för övriga riktningar inom koncernen, d v s begränsningar som reglerna för vinstutdelning i 12 kap 2§ ställer upp.

I de bolag en minoritet är representerad, hur liten den än må vara, kan rättsliga hinder uppkomma för ett bolag att företa en vederlagsfri överföring till tredje man. Låt oss säga att vi har två systerbolag som bedriver helt skilda typer av verksamhet, utan något egentligt affärsutbyte sinsemellan. När så ett av företagen, på order från moderbolaget, tvingas lämna ifrån sig vinster till det andra, kan man fråga sig om detta inte är en transaktion som strider mot syftet med givarbolagets verksamhet, att ge vinst åt sina aktieägare.

Det enda undantaget lagen anger från förbudet mot beslut i strid mot bolagets vinstsyfte, är bestämmelsen i 12 kap 6§ om allmännyttiga gåvor. Lagrummet kan inte anses tillämpligt vid ett lämnande av koncernbidrag. Till att börja med är ett koncernbidrag till ett systerbolag vanligtvis inte av gåvokaraktär, eftersom överföringen inte sker frivilligt, utan på inverkan från moderbolaget. Skulle styrelsen i det givande bolaget vara identisk med styrelsen i moderbolaget, bortfaller visserligen tvånget, men överföringen kan i vart fall inte anses falla in under undantaget, eftersom den inte har till syfte att främja allmännyttiga ändamål eller därmed jämförliga ändamål. Ett koncernbidrag kan således komma att strida mot verksamhetens vinstsyfte. Man skulle även kunna tänka sig att minoriteten motsätter sig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

vinstöverföringen av den anledningen att den företas för ändamål, som är främmande för föremålet för bolagets verksamhet.

Svårigheten i att bedöma dessa, för en minoritet möjliga invändningar, ligger i det faktum att det bolag de är aktieägare i tillhör en koncern, där varje vinstöverföring, bolagen emellan, kan ses som ett led i en övergripande resursfördelning. Att tillhöra en koncern innebär både ett givande och ett tagande, varför en transaktion, som, om den företogs av ett självständigt bolag, skulle anses strida mot minoritetsintressena, i ett koncernförhållande kan vara affärsmässigt försvarbar.[59] Kanske är detta också en av anledningarna till att de invändningar en minoritet har att tillgå i dessa situationer, sällan utnyttjas i praktiken.

Det skall avslutningsvis understrykas att den hänsyn som kan, och kanske bör, tas till koncernintresset vid bestämmandet av koncernbidragets aktiebolagsrättsliga giltighet, kan anses befogad så länge de i koncernen ingående bolagen är solventa och dessutom drar nytta av att vara en del av koncernen. Vad däremot gäller det motsatta förhållandet, är det i allra högsta grad påkallat att minoritetsintresset, liksom borgenärsintresset får spela den avgörande rollen i bedömningen av koncernbidragets giltighet.

9. Påföljder av lagstridiga koncernbidrag

9. 1. Återbetalningsskyldigheten enl. 12 kap 5§ ABL

Såsom framgått av min framställning är överföringar i form av koncernbidrag begränsade, antingen direkt eller analogvis, av vinstutdelningsreglerna i 12 kap 2§ ABL. Beroende på i vilken riktning överföringarna företas, kan även vissa minoritetsskyddsregler ställa upp hinder mot att koncernbidrag lämnas fritt. Vilka påföljder kan då aktualiseras om transaktionen företas utan hänsyn till dessa begränsningar?

I 12 kap 5§ föreskrivs att den som mottagit olovlig utdelning är skyldig att betala tillbaka denna, med ränta som skall beräknas efter 1975 års räntelag. Återbäringsskyldigheten bortfaller emellertid, enligt samma lagrum, om mottagaren hade skälig anledning att anta, att utbetalningen var laglig. Skulle den återbetalningsskyldige sakna betalningsförmåga eller vara skyddad av godtrosregeln, inträder ett ansvar för de som medverkat till utbetalningen, enligt reglerna i 15 kap 1-4§§ ABL, för vad som brister.

9. 2. Ansvaret för lagstridiga koncernbidrag

Ett koncernbidrag som lämnats i strid mot en bestämmelse i ABL, skall således återbäras till givarbolaget. Att återbäringsskyldigheten bortfaller vid god tro, torde knappast vara en omständighet som kan åberopas av ett moderbolag, som mottagit koncernbidrag[60]. Huruvida god tro föreligger hos ett dotterföretag när det erhåller bidrag, får såvitt jag förstår, bedömas efter omständigheterna i varje särskilt fall. Då det är moderbolaget som beslutar om resursfördelningen inom en koncern, kan det inte på något sätt anses självklart att ett dotterföretag har tillräcklig insyn och kunskap om det givande bolagets förhållanden, för att god tro

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

inte skulle kunna föreligga. Det kan emellertid antas att god tro ofta utesluts på grund av persongemenskap i styrelserna, vilket är vanligt förekommande i koncerner.

Skulle det återbetalningsskyldiga bolaget sakna betalningsförmåga, eller, vad gäller dotterbolag, vara skyddat av godtrosregeln, blir de som medverkat till den olovliga överföringen ansvariga för det som brister. Hänvisningen till skadeståndsreglerna i 15 kap 1—4 §§ innebär att styrelseledamöter, VD, revisorer och aktieägare kan bli ansvariga under de i paragrafen angivna förutsättningarna. Ansvar åläggs vidare de som medverkat oavsett om någon egentlig skada åsamkats bolaget och oavsett om de som företagit transaktionen har haft någon glädje av utbetalningen för egen del[61].

Vid sidan om reglerna om ansvarighet för brist vid återbäringsskyldighet, kan även de som medverkat till en överträdelse av ABL eller bolagsordningen bli skadeståndsskyldiga enligt 15 kap 1—4 §§ för skada som de därigenom åsamkat bolaget, aktieägare eller annan. Moderbolagets inflytande över koncernen medför att det bär det yttersta ansvaret för den skada som uppstår som en följd av lagstridiga koncernbidrag. Moderbolaget kan därför bli skadeståndsskyldigt enligt reglerna i 15 kap 3§, som stadgar att aktieägare skall ersätta skada som han, genom att medverka till överträdelse av ABL eller bolagsordningen uppsåtligen eller av grov oaktsamhet tillfogat bolaget, aktieägare eller annan.

Medverka kan en aktieägare göra, dels genom att själv begå överträdelsen, men också genom att utöva påtryckningar på styrelseledamöter eller VD att begå överträdelsen[62]. Ett moderbolag kommer därför att bli ansvarigt, i den mån det kan anses ha förfarit grovt vårdslöst. Med tanke på att moderbolaget har fullständig insyn i dotterbolagets förhållanden, torde det inte vara så svårt för borgenärerna att påvisa uppsåt eller grov vårdslöshet hos moderbolaget, vid en styrkt olaglig överföring från dotterbolaget.

Bolagsfunktionärerna i det bolag som vidtagit den olovliga vinstöverföringen, kan bli skadeståndsskyldiga enligt 15 kap 1—2§§ ABL, gentemot såväl bolaget, aktieägarna som borgenärerna. För bolagsfunktionärerna inträder dessutom ett ansvar på lindrigare grunder än för moderbolaget, då det endast krävs att de förfarit oaktsamt, för att skadeståndsskyldighet skall kunna åläggas dem. Det kan emellertid förutsättas att skadeståndet för styrelseledamöter och VD blir nedsatt enligt 15 kap 4§, då de befunnit sig i ett tvångsläge[63]. Man kan i detta sammanhang ifrågasätta ändamålsenligheten i att låta dotterbolagets bolagsfunktionärer ha ett strängare ansvar än vad moderbolaget, såsom aktieägare har. Lagens konstruktion verkar inte passa riktigt för de maktförhållanden som råder i en koncern[64].

10. Sammanfattande slutsatser

I mitt försök att tillämpa de aktiebolagsrättsliga skyddsreglerna på de öppna koncernbidragen, har det visat sig att detta ibland svårligen låter sig göras. I åtskilliga fall ställs man inför det faktum att en transaktion, som i ett snävare perspektiv förefaller strida mot bestämmelser i ABL, i ett vidare perspektiv kan anses vara för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

enlig med lagens intentioner. Detta är särskilt tydligt vid tillämpningen av minoritetsskyddsreglerna, som om de tolkas snävt, kan utgöra ett stort hinder mot överföringar i form av koncernbidrag. Inte desto mindre förekommer det att ett moderbolag missbrukar sitt inflytande över ett dotterbolag, och det är i denna situation, liksom i de fall något av de i transaktionen inblandade bolagen är på obestånd, som de aktiebolagsrättsliga skyddsreglerna är av största vikt.

Jag har kommit till den slutsatsen att koncernbidraget, oavsett i vilken riktning det lämnas, är begränsat av reglerna för vinstutdelning i 12 kap 2§. Såvitt gäller koncernbidrag från dotter- till moderbolag, är vinstutdelningsreglerna direkt tillämpliga, eftersom bidrag i denna riktning utgör en form av utdelning. När bidrag går från moder- till dotterbolag, är det istället fråga om ett kapitaltillskott. Det finns inga givna begränsningar för tillskott, men när de lämnas av en juridisk person, får sannolikt reglerna för vinstutdelning analogvis äga tillämpning, som gräns för hur stora tillskott som får överföras. Slutligen gäller för koncernbidrag mellan systerbolag, att dessa kan anses utgöra en form av vederlagsfri utbetalning till tredje man. Enligt vedertagen uppfattning är en dylik utbetalning tillåten så länge den håller sig inom det belopp, som är tillgängligt för utdelning.

Hinder mot att lämna koncernbidrag kan även uppkomma i de fall det finns en minoritet representerad i det givande bolaget. Lämnas bidrag till moderbolag, måste samtliga aktieägare i givarbolaget lämna sitt samtycke, i annat fall kan transaktionen komma att strida mot den s k likhetsprincipen. När bidrag lämnas till dotterbolag, kan en minoritet motsätta sig överföringen för att den anses strida mot syftet eller föremålet för bolagets verksamhet.

Sammanfattningsvis kan också sägas att koncernbidraget onekligen har en benefik karaktär, men att det vanligtvis inte kan anses utgöra en gåvotransaktion, oavsett i vilken riktning det lämnas. Under vissa speciella omständigheter företer koncernbidraget dock så stora likheter med en gåva, att det torde kunna jämställas med en dylik.

Källförteckning
Litteratur och artiklar

Borgström, Carl	Koncernrättsliga problem, en komparativ studie Norstedts Stockholm 1970
Englund, Göran	Beskattning av arv och gåva Norstedts 6 uppl. Lund 1984
Folkesson, Enar & Tropp Ellerås, S	Så testar man om transaktioner mellan koncernbolag är giltiga Balans 1986:2
Grosskopf, Göran	Familjeföretagens generationsskifte Hagström & Sillén AB Solna 1986
Grosskopf, Göran	Några synpunkter på gåvobeskattning av aktiebolag Skattenytt 1981:7

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

Kedner, Gösta	Former för koncerninterna vinstöverföringar Studentlitteratur Lund 1985
Kedner, Gösta & Roos, C. M.	Aktiebolagslagen Del I och II Norstedts 2 uppl. Lund 1982
Pehrson, Lars	Generalklausuler i aktiebolagslagen Festskrift till Sveriges advokatsamfund 1887—1987
Rodhe, Knut	Aktiebolagsrätt Norstedts 13 uppl. Lund 1987
Rodhe, Knut	Företagskombinationer i Västtysklands nya aktiebolagslag Ekonomisk revy 1966:10 s. 595—602
Rodhe, Knut	Något om aktieägartillskott Balans 1981:2
Rodhe, Knut	Moderbolags ansvar för dotterbolags skulder Festskrift till Jan Hellner s. 483—499
Rodhe, Knut och Johansson, S-E	Redovisning av koncernbidrag Balans 1978:1
Wennerstrand, Kjell	Många oklarheter om obeskattade reserver och koncernbidrag Balans 1984:10

Lagförarbeten

SOU 1964:29	Koncernbidrag m m Betänkande av Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m m
SOU 1977:86	Beskattning av företag Slutbetänkande av företagsskattekommittén
SOU 1979:46	Koncernbegreppet m m Slutbetänkande av 1974 års bolagskommitté
SOU 1987:59	Ansvarsgenombrott m m Betänkande av betalningsansvarskommittén
SOU 1987:62	Ny arvs- och gåvoskattelag Arvs- och gåvoskattekommitténs slutbetänkande
Prop 1973:93	med förslag till lag om konvertibla skuldebrev m m
Prop 1975:103	Förslag till ny aktiebolagslag

Rättsfall

NJA 1951 s. 6 I och II

Noter

[1] SOU 1979:46 s 31—32
[2] Prop 1975:103 s 279
[3] Rodhe, K och Johansson, S-E Redovisning av koncernbidrag, Balans 1978:1 s 32

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

[4] SOU 1964:29 s 80
[5] Kedner, G Former för koncerninterna vinstöverföringar s 73—74
[6] SOU 1964:29 s 94
[7] SOU 1964:29 s 94
[8] Se vidare Kedners framställning angående olika motiv bakom ett moderbolags koncernbidragspolitik. Former för koncerninterna vinstöverföringar s 78—82
[9] Kedner, G Former för koncerninterna vinstöverföringar s 17
[10] Borgström, C Koncernrättsliga problem s 27
[11] Se vidare Rodhe, K Moderbolags ansvar för dotterbolags skulder, Festskrift till Jan Hellner s 481. Se även betalningsansvarskommitténs förslag i SOU 1987:59 om att införa ett ansvarsgenombrott i lag.
[12] Borgström, C Koncernrättsliga problem s 24
[13] Kedner, G & Roos, C. M Aktiebolagslagen Del II s 196
[14] Rodhe, K Företagskombinationer i Västtysklands nya aktiebolag, Ekonomisk Revy 1966:10 s 596
[15] Kedner, G & Roos, C. M Aktiebolagslagen Del II s 189
[16] Kedner, G & Roos, C. M Aktiebolagslagen Del II s 192
[17] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 81
[18] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 80
[19] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 82—83
[20] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 249—250
[21] Se vidare SOU 1977:86 s 571
[22] Pehrson, L Generalklausuler i Aktiebolagslagen, Festskrift till Sveriges advokatsamfund s 485f
[23] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 237
[24] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 238
[25] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 239
[26] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 239
[27] Se t ex NJA 1951 s 6 I, det s k Sueciafallet och NJA 1951 s 6 II
[28] Kedner, G & Roos, C. M Aktiebolagslagen Del II s 198
[29] Kedner, G & Roos, C. M Aktiebolagslagen Del II s 199, Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 82
[30] Wennerstrand, K Många oklarheter om obeskattade reserver och koncernbidrag, Balans 1984:10 s 51f
[31] Englund, G Beskattning av arv och gåva s 167
[32] Englund, G Beskattning av arv och gåva s 170
[33] Wennerstrand, K Många oklarheter om obeskattade reserver och koncernbidrag, Balans 1984:10 s 53
[34] NJA 1951 s 6 I s 25
[35] Rodhe, K och Johansson, S-E Redovisning av koncernbidrag, Balans 1978:1 s 33
[36] Rodhe, K och Johansson, S-E Redovisning av koncernbidrag, Balans 1978:1 s 33
[37] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 103
[38] Rodhe, K och Johansson, S-E Redovisning av koncernbidrag, Balans 1978:1 s 33
[39] Prop 1973:93 s 137
[40] Se vidare Kedner, G Former för koncerninterna vinstöverföringar s 78-82
[41] Kedner, G Former för koncerninterna vinstöverföringar s 25
[42] Kedner, G Former för koncerninterna vinstöverföringar s 85
[43] Kedner, G Former för koncerninterna vinstöverföringar s 85
[44] SOU 1964:29 s 83
[45] SOU 1964:29 s 83
[46] Rodhe, K Något om aktieägartillskott, Balans 1981:2 s 19
[47] Kedner, G Former för koncerninterna vinstöverföringar s 83
[48] Se Kedner, G Former för koncerninterna vinstöverföringar s 87 vad gäller skillnaden i den skatterättsliga behandlingen vid likvidation
[49] Kedner, G Former för koncerninterna vinstöverföringar s 87
[50] Grosskopf, G Familjeföretagens generationsskifte s 36
[51] Se Wennerstrand, K Många oklarheter om obeskattade reserver och koncernbidrag, Balans 1984:10 s. 51f. Se även Grosskopf, G Några synpunkter på gåvobeskattning av aktiebolag, Skattenytt 1981:7 s. 315f

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

[52] SOU 1987:62 s 261
[53] SOU 1987:62 s 262
[54] SOU 1987:62 s 262
[55] Grosskopf, G Familjeföretagens generationsskifte s 36
[56] Jfr Kedner, G & Roos, C. M Aktiebolagslagen Del I s 185 vad gäller lån och ställande av säkerheter till dotterbolag
[57] Se Rodhe, K och Johansson, S-E Redovisning av koncernbidrag, Balans 1978:1 s 33 och Wennerstrand, K Många oklarheter om obeskattade reserver och koncernbidrag, Balans 1984:10 s 53
[58] Rodhe, K Aktiebolagsrätt s 117—118
[59] Beträffande koncernintressets inverkan på bedömningen av transaktionens giltighet, se Folkesson, E och Tropp-Ellerås, S Så testar man om transaktioner mellan koncernbolag är giltiga, Balans 1986:2 s 39
[60] Rodhe, K Moderbolags ansvar för dotterbolags skulder, Festskrift till Jan Hellner s 483
[61] Kedner G & Roos, C. M Aktiebolagslagen Del II s 218
[62] Rodhe, K Moderbolags ansvar för dotterbolags skulder, Festskrift till Jan Hellner s 483
[63] Borgström, C Koncernrättsliga problem s 140
[64] Borgström, C Koncernrättsliga problem s 140



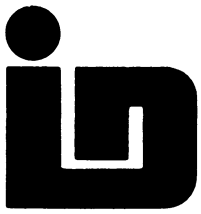
är företagsjurist examinerad vid handelshögskolan i Göteborg och artikeln utgör en bearbetning av hennes tillämpningsuppsats.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

IDT

STANDARDSYSTEMET FÖR TIDREDOVISNING, FAKTURERING OCH UPPFÖLJNING

* **Lättanvänt – Modernt – Komplett.**
* **För IBM-kompatibla PC-datorer.**
* **Kontakta oss så får Du gratis en Demo-diskett med programmet.**



INFO - DATA AB

Dalagatan 50 – 113 24 STOCKHOLM
Tel. 08-32 64 50

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57