Jari Burmeister & Ulf Tivéus

Koncernbidragsrätt vid förändrat ägande/ändrad verksamhet

I artikeln diskuteras bl.a. om koncenbidragsreglern i IL uppnår syftet att kodifiera praxis. Hörutöver diskuteras koncernbidragsrätt i vissa fall för icke rörelsedrivande bolag.

1 Inledning

Reglerna om koncernbidrag fanns tidigare i 2 § 3 mom. SIL. Som lagtexten då var utformad kunde koncernbidrag inte ges under det år då det skett en koncernintern överlåtelse av dotterbolagsaktier. Genom klarlägganden i praxis var dock detta ändå möjligt om väl koncernbidrag hade kunnat ges vid oförändrade ägarförhållanden. Koncernbidragsförutsättningar ansågs sålunda vara uppfyllda mellan ett moderbolag och ett dotterbolag, trots att dotterbolaget vid ingången av beskattningsåret hade varit ett dotterdotterbolag.[1] Att det mellanliggande bolaget efter en sådan koncernintern överlåtelse under samma år avyttrats externt förtog inte heller rätten till koncernbidrag.[2] Denna praxis har nu kodifierats i samband med införandet av IL genom bestämmelsen i 35 kap. 7 § IL. Däremot föreligger alltjämt i enlighet med tidigare praxis inte koncernbidragsrätt mellan två systerbolag som under året bytt moderbolag och därmed fått ny koncerntillhörighet.[3]

Bestämmelsen i 35 kap. 7 § IL lyder:

> Ett företag som blir helägt dotterföretag till ett nytt moderföretag och som fortsätter att vara det till utgången av givarens och mottagarens beskattningsår anses trots ägarförändringen ha varit helägt av det nya moderföretaget under hela beskattningsåret, om förhållandena mellan det företaget och dotterföretaget under hela den del av bådas beskattningsår som föregick ägarförändringen varit sådana att företagen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra om förhållandena hade bestått under hela deras beskattningsår.

Vi skall i denna artikel diskutera om lydelsen av lagtexten överensstämmer med syftet att kodifiera tidigare praxis. Vår analys utgår från några exempel varför artikeln inte gör anspråk på att vara heltäckande för alla tänkbara situationer som kan uppstå. Vidare kommer vi att ta upp frågan om koncernbidragsrätt för ett icke rörelsedrivande företag

[1] Se RÅ 1973 ref. 37.
[2] Se RÅ 1990 not. 102 och 103.
[3] Se RÅ 1994 not. 655.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:28:52

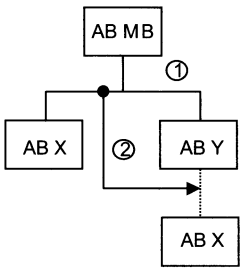
som endast förvaltat dotterbolagsaktier (holdingbolag) i en koncern som under beskattningsåret avyttrat samtliga sina aktier i rörelsedrivande dotterbolag och därmed övergår till att bli ett förvaltningsföretag.

2 Koncernbidragsrätt vid ändrade ägarförhållanden enligt 35 kap. 7 § IL

2.1 Koncernbidragsrätt efter koncernintern aktieöverlåtelse till nybildat/vilande bolag

Anta att moderbolaget AB MB sedan ingången av beskattningsåret äger det rörelsedrivande dotterbolaget AB X och någon gång under samma år nybildar ett annat dotterbolag, AB Y, som i sin tur under samma år förvärvar aktierna i AB X av AB MB (alternativt utgör Y ett sedan länge vilande koncernföretag). Koncernen är därefter intakt resten av beskattningsåret. En fråga som därvid uppkommer är om Y kan ge och ta koncernbidrag till och från X enligt reglerna i 35 kap. IL. En annan fråga är om ägarförändringen kan äventyra MB:s avdragsrätt för koncernbidrag till X eller omvänt X:s koncernbidragsrätt till MB.

Gjorda transaktioner kan förtydligas med följande bild.



① AB Y bildas alt. utgör ett vilande koncernföretag

② AB Y förvärvar aktierna i AB X

Det kan allmänt sägas att som lagtexten var utformad tidigare kunde koncernbidrag inte ges efter en koncernintern aktieöverlåtelse annat än när fusionsregeln tillät koncernbidrag nedåt till dotterföretag. Genom praxis har dock detta varit möjligt om koncernbidrag hade kunnat ges vid oförändrade ägarförhållanden (se RÅ 1973 ref. 37, RÅ 1990 not. 102 och 103). I IL har denna praxis som nämnts inledningsvis kodifierats genom lagregeln i 35 kap. 7 §. Enligt bestämmelsen skall ett företag som blir ett helägt dotterföretag till ett nytt moderföretag i koncernen anses helägt av det nya moderföretaget under hela beskattningsåret. En förutsättning är att ägarförhållandet består till utgången av båda företagens beskattningsår. En annan är att förhållandena mellan det nya moderföretaget och dotterföretaget skall ha varit sådana att företagen under hela den del av båda företagens beskattningsår som föregick ägarförändringen varit sådan att företagen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra om förhållandena hade bestått under hela deras beskattningsår. Ovan nämnda rättsfall från Regeringsrätten täcks in av 35 kap. 7 § IL. Praxis torde inte heller ha förhindrat att en koncernintern aktieöverlåtelse kunde under samma år följas av ytterligare koncernintern omstrukturering utan att koncernbidragsreglerna sattes ur spel. Enligt lydelsen i 35 kap. 7 § IL skulle detta dock inte vara möjligt, vilket synes omotiverat.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:28:52

Vid en prövning av 35 kap. 7 § IL mot exemplet ovan – dvs. om koncernbidragsförutsättningar föreligger mellan det nybildade alternativt vilande AB Y och det under året koncerninternt förvärvade bolaget AB X – uppkommer däremot tolkningsproblem. Den prövning som måste göras enligt regeln är om koncernbidragsförutsättningar hade förelegat mellan AB X och det nya moderföretaget AB Y under beskattningsåret om någon ägarförändring aldrig hade ägt rum. Detta bör vara fallet om man enbart ser på uppställt villkor i 35 kap. 3 § punkt 3 IL, dvs. att AB Y skall ha varit ett under hela beskattningsåret helägt eller nybildat dotterföretag. Genom att samtliga företag ingår i samma koncern samt att AB Y är ett nybildat/sedan tidigare ägt vilande dotterföretag bör prövningen av villkoret att dotterföretaget varit ”helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag”, klaras. Det är dock oklart om man vid tillämpningen av 35 kap. 7 § IL skall göra en fullständig bedömning av om koncernbidragsförutsättningar förelegat enligt den oförändrade koncernstrukturen eller om det är tillräckligt att konstatera att kravet i 3 § punkt 3 om ägarförhållande är uppfyllt.

I de fall samtliga förutsättningar för koncernbidragsrätt skall vara uppfyllda vid prövningen av bestämmelsen innebär det att AB Y skulle anses utgöra ett förvaltningsföretag genom att det vare sig direkt eller indirekt har bedrivit någon verksamhet om inte AB X hade förvärvats. Ett förvaltningsföretag kan enligt 35 kap. 3 § punkt 1 IL inte med avdragsrätt lämna eller ta emot koncernbidrag. Koncernbidragsförutsättningar skulle därmed inte föreligga.

Summeras kan att utformningen av lagtexten i 35 kap. 7 § IL ger upphov till en osäkerhet om koncernbidragsförutsättningar föreligger i den beskrivna situationen när ett nybildat dotterbolag eller ett sedan länge vilande dotterbolag under året förvärvar ett rörelsedrivande systerbolag från moderbolaget. Om den koncerninterna överlåtelsen inte hade skett hade allt annat lika det nya bolaget/vilande bolaget varit ett förvaltningsföretag. Paragrafen avser emellertid att reglera enbart ägarförändringar varför en rimlig tolkning är att det av innehållet i övriga paragrafer i 35 kap. IL följer att koncernbidragsrätt föreligger i den angivna situationen. Enligt vår mening bör det inte krävas en fullständig prövning av samtliga rekvisit för koncernbidragsrätt i den tänkta situationen att den koncerninterna överlåtelsen inte hade skett. En rimlig tolkning är istället att 35 kap. 7 § IL bör ses som en utvidgning av bestämmelsen i 3 § punkten 3 i samma kapitel. [4]

Vad gäller frågan om ägarförändringen i exemplet kan äventyra MB:s avdragsrätt för koncernbidrag till X eller omvänt X:s koncernbidragsrätt till MB kan följande konstateras. Möjligheten för X att erhålla avdrag för koncernbidrag till MB beror på hur den ovan behandlade frågan skall tolkas. Detta på grund av att den s.k. slussningsregeln i 35 kap. 6 § IL ställer upp kravet att avdragsrätt skulle förelegat om koncernbidraget hade ”slussats rätt väg” genom koncernen. Det handlar således om att pröva varje led för sig vad gäller koncernbidrag från X till MB, dvs. initialt om en dylik rätt finns mellan X och Y. Däremot bör koncernbidrag kunna lämnas från MB till X med avdragsrätt eftersom den s.k. fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL borde vara tillämplig.

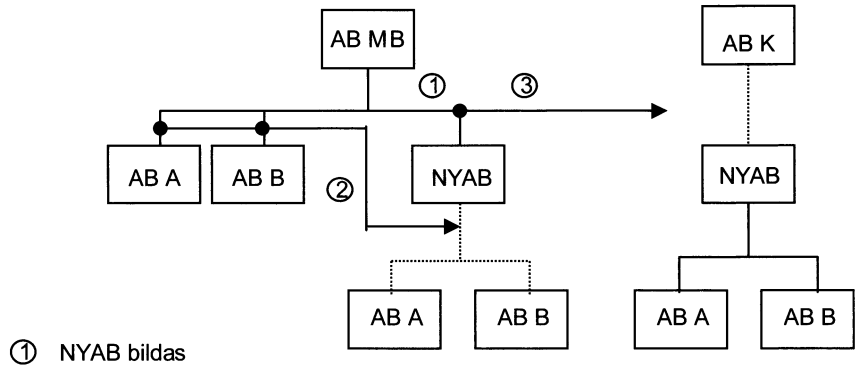
Det kan i sammanhanget även diskuteras om inte lydelsen i 35 kap. 7 § IL även löst en tidigare oprövad fråga. Ett nybildat koncernföretags möjlighet att ge och ta koncernbidrag reglerades tidigare uteslutande i 2 § 3 mom. första stycket d SIL (motsvarande lydelsen i nuvarande 35 kap. 3 § punkt 3 IL), dvs. avsåg endast fall när det nybildade koncernföretaget uppträdde som dotterföretag. Med utformningen av 35 kap. 7 § IL anser vi att det nu bör vara klarlagt att ett nybildat företag även kan uppträda som moderföretag, se vårt exempel ovan.

[4] Se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 429 där det sägs; ”Det är således fråga om förutsättningarna i 3 § 3 är uppfyllda. Paragrafen innebär en utvidgning av möjligheten att med skattemässig verkan ge koncernbidrag enligt såväl 3, 4 som 6 §.”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:28:52

2.2 Koncernbidragsrätt mellan systerföretag vid ändrade ägarförhållanden

En annan situation där tolkningssvårigheter uppkommer är följande. Moderbolaget AB MB äger sedan tidigare de två helägda rörelsedrivande dotterbolagen AB A och AB B. MB bildar under beskattningsåret NYAB, som genast förvärvar aktierna i de två bolagen A och B. Härefter överlåter MB under året NYAB-koncernen till en extern köpare, AB K.



① NYAB bildas

② NYAB förvärvar A och B

③ AB K köper NYAB-koncernen

I detta avseende bör det inledningsvis sägas att Regeringsrätten inte godtagit att koncernbidragsförutsättningar fortfarande föreligger mellan två systerföretag som avyttrats externt direkt och där avyttringen inte endast inneburit att dessa fått ett nytt moderföretag utan även att de helt bytt koncerntillhörighet genom avyttringen (se RÅ 1994 not. 655). Ett sådant fall ryms inte heller inom tillämpningen för 35 kap. 7 § IL. I vårt exempel avyttras inte bolagen A och B direkt till den externa köparen utan förvärvas istället initialt koncerninternt av NYAB. Ett dylikt fall har enligt vår kännedom inte varit föremål för prövning av Regeringsrätten vare sig mot de tidigare reglerna i SIL eller mot reglerna i 35 kap. IL. Kammarrätten i Stockholm har dock i en dom den 14 mars 2002 (Mål nr 4288-2001) gällande inkomsttaxeringen 1999 (dvs. en prövning mot reglerna i SIL) inte medgivit avdrag för koncernbidrag i ett likartat fall med motiveringen att bolagen "... inte endast har fått nya moderföretag, utan bolagen också har bytt koncerntillhörighet".

Om man vid prövningen av frågan enligt dagens regler utgår från 35 kap. 7 § IL måste det bedömas om koncernbidragsförutsättningar hade förelegat mellan dotterbolagen A och B och det nya moderföretaget NYAB under beskattningsåret om någon ägarförändring aldrig hade ägt rum. Om den riktiga tolkningen av frågeställningen i avsnittet ovan är att det föreligger koncernbidragsrätt mellan NYAB och AB A resp. AB B kommer även koncernbidragsrätt att finnas mellan bolagen A och B så länge som AB MB inte avyttrat NYAB-koncernen till den externe köparen AB K. AB A och AB B skall i denna situation anses ha varit helägda av NYAB under hela beskattningsåret (läs 35 kap. 4 § mot 7 § samma kapitel).[5] Det bör emellertid understrykas att osäkerhet föreligger gällande frågeställningen som behandlats i avsnittet ovan.

Om vi utgår från att AB A och AB B skall anses ha varit helägda av NYAB under hela beskattningsåret enligt med 35 kap. 7 § IL är nästa fråga om avyttringen av NYAB med dotterbolag till den externe köparen AB K under samma beskattningsår utgör hinder

[5] Se även prop. 1999/2000:2, del 2, s. 427.

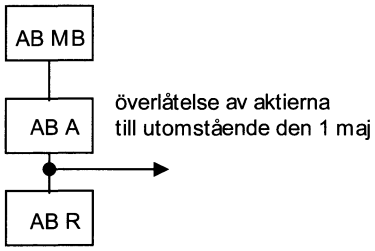
Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:28:52

mot koncernbidragsrätt mellan AB A och AB B. Någon klar vägledning går ej att finna i tidigare praxis från Regeringsrätten. Notera dock ovan nämnda avgörande från Kammarrätten i Stockholm. Vid tidpunkten för när denna artikel går i tryck har överklagandetiden för nämnda dom ej löpt ut. Reglerna i 35 kap. IL ger inte heller något tydligt svar på frågan. Gällande rätt får därför anses vara oklar. I de fall 35 kap. 7 § IL är tillämplig på den koncerninterna överlåtelsen kan det emellertid anses följa av lagtextens ordalydelse att AB A och AB B anses ha varit helägda av NYAB under hela beskattningsåret. Detta i kombination med att dotterföretag till moderföretag som fått en ny koncerntillhörighet under beskattningsåret bibehåller sin koncernbidragsrätt i förhållande till varandra om förutsättningarna för koncernbidragsrätt varit uppfyllda även innan moderföretaget avyttrades externt, skulle kunna tala för att koncernbidragsrätt mellan bolagen i NYAB-koncernen finns även efter AB K:s förvärv.

3 Koncernbidragsrätt vid ändrad verksamhet

En annan intressant fråga är om ett rörelsedrivande företag tappar koncernbidragsmöjligheterna redan genom att upphöra med sin direkt eller indirekt bedrivna rörelse. Vi kan utgå från ett exempel där moderbolaget i en koncern, AB MB, äger holdingbolaget AB A, som i sin tur äger det rörelsedrivande bolaget AB R. Den 1 maj under beskattningsåret överlåter A aktierna i R till utomstående.

Exemplet kan illustreras med följande bild.



I 1990 års skattereform får varken givare eller mottagare av koncernbidrag vara ett förvaltningsföretag.[6] Samtidigt ändrades definitionen av förvaltningsföretag så att det klart framgick av lagtexten att även indirekt bedriven verksamhet skall beaktas vid prövning om ett företag bedriver någon verksamhet vid sidan av förvaltningsverksamhet.[7] Ett bolag som inte självt bedriver någon verksamhet men äger ett rörelsedrivande dotterbolag är därmed inte ett förvaltningsföretag. Vid bedömningen om ett företag är ett förvaltningsföretag eller ej har RÅ 1999 ref. 30 tolkats på så sätt att förhållandena vid beskattningsårets utgång skall vara avgörande. I detta fall ansågs ett företag, som under större delen av året uppfyllde förutsättningarna för att vara ett förvaltningsföretag enligt 24 kap. 14 § IL, men som i slutet av beskattningsåret förvärvat samtliga aktier i ett bolag med betydande rörelse från ett annat koncernföretag, kunna lämna och motta koncernbidrag för det aktuella året. Skatterättsnämndens motivering, som delades av Regeringsrätten var att företaget »efter förvärvet av aktierna» inte längre var ett förvaltningsföretag.

Utgången i detta mål åberopas av Regeringsrätten i RÅ 2001 ref. 49, som avsåg frågan om ett företag skulle anses övergå till att vara ett investmentföretag redan vid ingången

[6] För avdragsrätt krävdes tidigare att den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare av koncernbidrag avsåg jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse.

[7] Se prop. 1989/90:110 s. 555 och s. 707 f. Definitionen av förvaltningsföretag infördes dock redan genom lagstiftning 1960 (prop. 1960:162, bet. 1960:BevU79).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:28:52

av beskattningsåret eller först vid den tidpunkt under året då villkoren i 39 kap. 15 § IL för investmentföretag var uppfyllda. Regeringsrätten uttalar här att 1999 års mål i varje fall inte talar mot en uppdelning av beskattningsåret när ett företag byter karaktär (till investmentföretag). Detta uttalande kan tolkas som att en ny praxis skulle vara under uppseglande med innebörd att ett karaktärsbyte från eller till ett förvaltningsföretag skulle kunna ske under ett visst beskattningsår. Detta skulle i sin tur leda till att företaget vid en och samma taxering skulle kunna beskattas som såväl ett förvaltningsföretag som ett rörelsedrivande företag.

Man skulle nämligen kunna tänka sig att man vid bedömningen av om ett företag är ett förvaltningsföretag eller ej anlägger en helhetssyn endast i de fall när det under samma beskattningsår förvaltar aktier m.m. och vid sidan av denna förvaltning bedriver annan verksamhet (jfr RÅ 1992 not.9[8]). Om den andra verksamheten är mer än obetydlig vid denna helhetsbedömning är företaget inte ett förvaltningsföretag. Om ett företag däremot *övergår* till att vara ett förvaltande skulle man i analogi med RÅ 1999 ref. 30 se till förhållandena vid utgången av beskattningsåret och inte till om den andra verksamheten totalt sett under året varit mer än obetydlig i förhållande till förvaltningen.

I vårt exempel ovan skulle då A behandlas som ett rörelsedrivande företag till den 30 april och som ett förvaltningsföretag från den 1 maj. I avvaktan på ett klarläggande från Regeringsrätten kan det därför vara rekommendabelt att A lämnar koncernbidraget redan den 30 april till MB. Något krav att koncernbidrag skall lämnas som en bokslutsdisposition vid beskattningsårets utgång finns inte i IL. Inte heller synes aktiebolagslagens regler förhindra att koncernbidrag lämnas under året, trots att formellt utdelningsbeslut kan fattas först nästföljande år.[9] Att avdragsrätten inte är beroende av hur koncernbidraget redovisas i räkenskaperna framgår av RÅ 1999 ref. 74. Som villkor för avdragsrätt måste dock den skattskyldige kunna visa att en värdeöverföring motsvarande bidraget har skett.[10] Vad som utgör god redovisningssed framgår av Redovisningsrådets akutgrupps uttalande i september 1998.

Det bör understrykas att den diskuterade lösningen inte är given och inte heller överensstämmer med tidigare praxis från Skatterättsnämnden. Se bl.a. Skatterättsnämndens förhandsbesked (ej överklagat) från 1998 där ett bolag inte skulle anses som förvaltningsföretag under följande förhållanden.[11] Bolaget överlät den 25 maj samtliga sina dotterbolag till sitt moderbolag och den 1 juni hela sin egna rörelse till ett annat koncernbolag. Bolaget visade ett överskott för tiden fram till den 31 maj och hade därefter ränteintäkter om 25 milj. kr. Det bokförda värdet den 31 maj på tillgångarna uppgick till 19003 milj. kr och den 30 juni till 1115 milj. kr. Tillgångarna sistnämnda dag bestod av likvida placeringar samt en fordran på det koncernföretag som hade övertagit rörelsen. Bolagets verksamhet efter den 1 juni bestod endast av förvaltning av dessa tillgångar. Skatterättsnämnden fann att bolaget inte var ett förvaltningsföretag och förklarade att bolaget skulle ha rätt till avdrag för koncernbidrag till sitt moderbolag. Beskedet överklagades inte.

I ett annat förhandsbesked under 1999 (meddelat den 22 september) prövade Skatterättsnämnden återigen frågan om ett företag var ett förvaltningsföretag eller ej. Bolaget i fråga skulle den 1 juli eller den 1 september 1999 överlåta sitt inkråm och därefter inte bedriva annan verksamhet än att inneha en fordran på grund av överlåtelsen. Mot bakgrund bland annat av att bolagets intäkter under beskattningsåret i fråga huvudsakligen skulle bestå av intäkter från den tidigare bedrivna rörelsen samt intäkter på grund av inkråmsöverlåtelsen fann nämnden att så ej var fallet samt att bolaget därför hade rätt till

[8] Den icke förvaltande verksamheten (handel med värdepapper bedriven i dotterföretag) ansågs där som obetydlig i relation till koncernens hela verksamhet.
[9] Jfr RÅ 1998 ref. 6.
[10] Se även RR:s dom den 19 december 2001 i RSV:s rättsfallsprot. 02/02.
[11] Refererat i RSV:s rättsfallsprot. 20/99.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:28:52

avdrag för ifrågavarande koncernbidrag. Beskedet blev inte överprövat av Regeringsrätten. Enligt RSV förklaras detta med att förhandsbeskedet ”inte kommit berörd personal tillhanda förrän i slutet av år 2000. Någon möjlighet att överklaga beskedet förelåg då inte längre.”[12]

4 Slutord

Koncernbidragsreglerna har i stora delar varit intakta sedan de infördes 1965.[13] De i denna artikel behandlade frågorna – som ingalunda är ovanliga – har likväl ännu inte hunnit lösas i praxis. Frågorna riskerar dessutom delvis att begravas utan att de har fått sin slutliga lösning genom att begreppet förvaltningsföretag föreslås utmönstras ur skattelagstiftningen, sannolikt redan med verkan från den 1 juli nästa år.[14] Trots denna risk för att intresset för frågorna kan svalna inom kort har vi ansett det viktigt att påpeka dessa oklarheter. Frågan om ”koncernbidragsrätt mellan systerföretag vid ändrade ägarförhållanden” kommer däremot att vara fortsatt aktuell även framdeles.

Genomgången ovan belyser att bestämmelsen i 35 kap. 7 § IL täcker in avgörandena RÅ 1973 ref. 37, RÅ 1990 not. 102 och 103 samt RÅ 1994 not. 655. Däremot är det inte givet att svaren på de av oss behandlade frågorna vid en prövning mot 35 kap. IL utgör en kodifiering av tidigare praxis. Samtidigt bör det påpekas att osäkerhet även förelåg av hur frågorna skulle ha blivit bedömda enligt de gamla reglerna.

Vidare kan det inte uteslutas att en ny praxis kan vara under uppseglande innebärande att ett karaktärsbyte från eller till ett förvaltningsföretag skulle kunna ske under ett visst beskattningsår. I vissa fall kan det därför finnas skäl att lämna koncernbidrag under ett pågående beskattningsår.

Författarna är verksamma vid KPMG Skatt, Stockholm.

[12] Se RSV:s rättsfallsprot. 3/01. RSV förordar dock att man i denna situation skall tillämpa en helhetssyn.
[13] SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573.
[14] Se SOU 2001:11 s. 151 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:28:52