

MICHAEL WITTING

Koncernbidragsrätt efter koncernintern aktieöverlåtelse till ett under året förvärvat lagerbolag

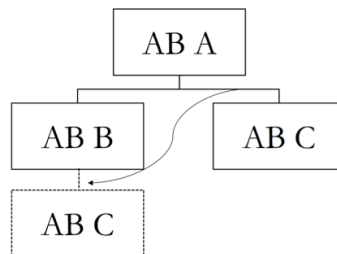
1 Inledning

Den 1 januari 2009 infördes en möjlighet för ett moderbolag att enligt 35 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) med skatterättslig verkan både lämna och ta emot koncernbidrag från ett under året förvärvat lagerbolag.¹ Denna ändring föranleddes av Regeringsrättens dom i RÅ 2006 ref. 58 i vilken domstolen fann att det inte var möjligt, trots att lagerbolaget vid förvärvstillfället var vilande. Blir emellertid lagerbolaget inblandat i en koncernintern omstrukturering kan denna möjlighet eventuellt gå förlorad. Det är en följd av att någon justering av 35 kap. 7 § IL inte skedde då lagstiftaren ändrade i 3 §. Syftet med denna artikel är att belysa och analysera detta problem.²

2 Problemet

Anta följande fiktiva förhållande: I december 2009 förvärvar AB A samtliga aktier i det rörelsedrivande bolaget AB C. I maj 2010 förvärvar sedan AB A samtliga andelar i lagerbolaget AB B. De tre bolagen har kalenderår som räkenskapsår. Under förutsättning att inga andra förändringar sker inom koncernen under 2010 kan AB B och AB C enligt 35 kap. 4 § IL lämna koncernbidrag till varandra under 2010.

Anta emellertid att AB A i november 2010 överlåter andelarna i AB C till AB B. Enligt huvudregeln i 35 kap. 3 § IL kan då AB B och AB C inte lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varandra eftersom AB C enligt punkten 3 i nämnda paragraf inte varit helägt under hela AB B:s och AB C:s beskattningsår eller sedan AB C började bedriva verksamhet. Fråga är då istället om förutsättningarna enligt 35 kap. 7 § IL är uppfyllda.



¹ Prop. 2008/09:40 s. 21 ff.

² Jari Burmeister och Ulf Tivéus har i SN 2002 s. 424 tidigare belyst problematiken med 35 kap. 7 § IL.

Enligt bestämmelsen ska ett bolag som blir ett helägt dotterbolag (AB C) till ett nytt moderbolag (AB B) och som förblir det till utgången av givarens och mottagarens beskattningsår anses, trots ägarförändringen, ha varit helägt av det nya moderbolaget (AB B) under hela beskattningsåret, om förhållandena mellan det bolaget (AB B) och dotterbolaget (AB C) under *hela den del* av bådas beskattningsår som föregick ägarförändringen varit sådana att bolagen skulle ha haft rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra om förhållandena skulle ha bestått under hela deras beskattningsår. I mitt exempel är det perioden 1 januari till november 2010 som är relevant.

Eftersom AB B inte tillhört samma koncern som AB C under tiden 1 januari till maj 2010 kan inte dessa bolag med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varandra under denna period. Därmed är inte förutsättningen i 35 kap. 7 § IL att koncernbidragsrätten ska ha förelegat vid ingången av bådas beskattningsår fram till ägarförändringen uppfyllt. AB B och AB C synes således "förlora" möjligheten att under 2010 lämna koncernbidrag till varandra efter att AB A överlätit andelarna i AB C till AB B. Fråga är om det var lagstiftarens avsikt?

3 35 kap. 7 § IL

Bestämmelsen i 35 kap. 7 § IL är en kodifiering av tidigare praxis och tillkom i och med införandet av IL.³ Såsom lagtexten tidigare var utformad var det inte möjligt för två bolag att efter en koncernintern aktieöverlåtelse lämna koncernbidrag till varandra med avdragsrätt. Av bestämmelsen följer alltså att ett företag som fått ett nytt moderföretag under beskattningsåret ska anses som helägt under hela beskattningsåret om vissa förutsättningar är uppfyllda. I förarbetena anges att det är de i 35 kap. 3 § 3 p. IL stadgade förutsättningarna som ska vara uppfyllda. Vidare anges att bestämmelsen är en utvidgning av möjligheten att med skatterättslig verkan ge koncernbidrag enligt såväl 35 kap. 3, 4 som 6 §§.⁴

Såsom tidigare nämnts är 35 kap. 7 § IL en kodifiering av tidigare praxis. Den praxis som avses är RÅ 1973 ref. 37, RÅ 1990 not. 102 och 103 samt RÅ 1994 not. 655. I det första fallet ansågs inte det förhållande att ett bolag under beskattningsåret skulle övergå från att vara dotterdotterbolag till att bli ett direkt och helägt dotterbolag förhindra avdrag för koncernbidrag som moderbolaget lämnat till sitt numera direktägda dotterbolag. Regeringsrätten uttalade bl.a. att koncernbidraget vid *oförändrad ägarstruktur* varit avdragsgillt för moderbolaget. Enligt RÅ 1990 not. 102 och 103 förhindrar inte heller det faktum att det tidigare moderbolaget, det mellanliggande bolaget, avyttras externt möjligheten till avdrag för lämnat koncernbidrag. Även i dessa avgöranden uttalar Regeringsrätten att koncernbidraget skulle ha varit avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren vid *oförändrad ägarstruktur*.

³ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 427.

⁴ A. st.

Däremot har inte två systerbolag ansetts kunna lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varandra när båda bolagen var för sig fått ett nytt gemensamt moderbolag, d.v.s. när bolagen bytt koncerntillhörighet (se RÅ 1994 not. 655).

Ovan nämnda domar avser överklagade förhandsbesked. En omständighet som var gemensam i samtliga fall var att givaren och mottagaren av koncernbidragen tillhört samma koncern vid ingången av det beskattningsår som koncernbidragen lämnades.

Sedan införandet av 35 kap. 7 § IL har Skatterättsnämnden, i ett ej överklagat förhandsbesked av den 20 december 2002,⁵ lämnat ett i detta sammanhang intressant förhandsbesked. Enligt det förhandsbeskedet ansågs koncernbidragsrätt föreligga mellan två tidigare systerbolag när det ena bolaget under beskattningsåret blev moderbolag till det andra och aktierna i det först nämnda bolaget därefter och under samma beskattningsår avyttrades externt. I detta fall ansågs alltså koncernbidrag med avdragsrätt föreligga trots att bolagen bytt koncerntillhörighet.

4 Analys

I den fiktiva situation som beskrivits i avsnitt 2 synes inte AB B och AB C kunna lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varandra till följd av ordalydelsen i 35 kap. 7 § IL. Detta eftersom AB B inte tillhörde samma koncern som AB C under hela det aktuella beskattningsåret. Bestämmelsens ordalydelse får enligt min mening anses vara förenlig med den äldre praxis som önskades kodifieras. Regeringsrätten anför nämligen särskilt i domskälen i RÅ 1973 ref. 37, RÅ 1990 not. 102 och 103 att givaren och mottagaren av koncernbidragen tillhörde samma koncern vid ingången av det beskattningsår som koncernbidragen skulle lämnas. Rättsfallen täckte dock inte den situation som beskrivits ovan i avsnitt 2.

Såsom nämnts ovan anges det i förarbetena att det för bestämmelsens tillämplighet är fråga om att förutsättningarna i 35 kap. 3 § 3 p. IL ska vara uppfyllda. Så borde även vara fallet när koncernbidragsrätt föreligger för ett dotterbolag som bildats under beskattningsåret eller, som i mitt fiktiva fall, när ett lagerbolag förvärvats under beskattningsåret. Av förarbetena framgår också att 35 kap. 7 § IL innebär en utvidgning av möjligheterna att med skatterättslig verkan lämna koncernbidrag enligt 35 kap. 3, 4 och 6 §§ IL. Mot bakgrund av detta borde rimligtvis inte bestämmelsen i 35 kap. 7 § IL vara snävare än bestämmelsen i 35 kap. 3 § IL. Med beaktande härav finns det visst stöd för att ordalydelsen i 7 § inte överensstämmer med dess syfte, vilket enligt min mening är att om koncernbidrag med avdragsrätt hade kunnat ges vid oförändrade ägarförhållanden ska det även kunna ges efter ett sådant. Om två bolag innan ägarförändringen enligt 3, 4 och 6 §§ kunde utbyta koncernbidrag med varandra ska de således enligt 7 § kunna göra det även efter ägarförändringen.

⁵ Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 3/03.

I förevarande fall skulle därmed AB B och AB C kunna utbyta koncernbidrag med varandra även efter ägarförändringen eftersom detta var möjligt innan enligt 35 kap. 4 § IL.

5 Avslutande kommentarer

Med beaktande av att ordalydelsen i 35 kap. 7 § IL är tydlig och uttalandena i förarbetena är oklara måste ordalydelsen i lagtexten ges företräde. Det finns därför enligt min mening anledning att se över nämnda bestämmelse. Jag finner ingen anledning varför den fiktiva situation som beskrivits i avsnitt 2 inte ska omfattas av nämnda bestämmelse eftersom ett moderbolag kan lämna koncernbidrag till ett under året förvärvat lagerbolag. Den begränsning som 35 kap. 7 § IL synes ge uttryck för förefaller vara en konsekvens av att bestämmelsen är en kodifiering av några överklagade förhandsbesked i vilka endast ett begränsat antal situationer blivit prövade.

Michael Witting är verksam på Setterwalls Advokatbyrå.