

Målnummer:	2221-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1999-11-24		
Rubrik:	Avdrag för koncernbidrag har ansetts kunna medges utan hinder av att 72 eller 75 procent av bidraget återförs till givaren och att de överförda beloppen inte redovisas var för sig i bolagens bokföring utan endast som en nettopost. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	RÅ 1998 ref. 6		

REFERAT

Svenska Cellulosa AB SCA m.fl. hade första gången år 1993 och därefter vid flera tillfällen erhållit förhandsbesked från Skatterättsnämnden avseende ett inom SCA-koncernen tillämpat system för skatteutjämning. Systemet innebar att det bolag som erhållit koncernbidrag genast betalade tillbaka den s.k. kapitaldelen av bidraget, dvs. den del av bidraget som inte gav någon skatteeffekt för det givande bolaget utan att yrka avdrag. Denna del uppgick till 72 eller 75 procent av det ursprungligen utgivna koncernbidraget beroende på om hänsyn togs till koncernens samlade skattesituation eller inte. Skatterättsnämnden hade i dessa förhandsbesked funnit att avdragsrätt förelåg för hela det som koncernbidrag betecknade beloppet och att den återförda delen inte var skattepliktig för det bolag till vilket kapitaldelen återfördes. Nämnden hade vidare funnit att dessa bedömningar inte påverkades av om återföringen uppgick till 75 eller 72 procent av bidraget. Inte heller hade det enligt nämnden någon betydelse om moderbolaget inträdde som part i samtliga transaktioner och några överföringar således inte gick direkt mellan dotterbolagen. Skatterättsnämnden motiverade sitt ställningstagande med att det saknades grund för att beakta återbetalningen vid tillämpningen av koncernbidragsreglerna.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Svenska Cellulosa AB SCA (publ.) med flera (sökandebolagen) följande. Sedan det senast lämnade förhandsbeskedet hade Regeringsrätten i en dom förklarat att det saknades stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning av sådana överföringar (RÅ 1998 ref. 6). I domen uttalades att koncernbidrag skall redovisas öppet i självdeklarationen eller i därvid fogad bilaga. Något krav på att redovisningen av koncernbidraget skulle ske över resultaträkningen eller på annat särskilt sätt fanns inte angivet som förutsättning för avdragsrätt. - Avgörandet syntes öppna möjligheter för SCA att ytterligare utveckla det system för skattemässig utjämning som tillämpats inom koncernen sedan 1994. - Förändringen skulle innebära att koncernbidragsdispositionerna inte längre skulle komma att framgå av sökandebolagens räkenskaper utan endast av bolagens självdeklarationer.

Ansökan innehöll en exemplifiering av hur redovisningen hos koncernbolagen skulle komma att se ut. Av denna framgick att de överförda beloppen i framtiden inte skulle redovisas var för sig. Istället skulle nettoeffekten av överföringen redovisas under rubriken "intern skatt".

Sökandebolagen ställde följande frågor. Beträffande fråga 1 med delfrågor ägde Skatterättsnämnden förutsätta att återlagd del av koncernbidrag skulle komma

att motsvara skillnaden mellan mottaget koncernbidrag och nominell bolagsskattesats. Vid besvarandet av fråga 1 och 2 ägde Skatterättsnämnden förutsätta att koncernbidragsdispositionerna även återspeglades i redovisningen (jfr Nuläge). - Fråga 1. En förutsättning för att systemet skulle få avsedd effekt var att det bolag som lämnade koncernbidraget fick skattemässigt avdrag (brutto) för överföringen samtidigt som återläggningen av kapitaldelen var skattefri. - a) Var det koncernbidrag för vilket avdrag yrkades avdragsgillt för givarbolaget resp. skattepliktigt för mottagarbolaget i sin helhet dvs. förelåg avdragsrätt brutto eller endast för nettoöverfört belopp, i det avsedda fallet med 28 procent? - b) Var den återlagda kapitaldelen skattefri för det bolag som erhöll beloppet? - c) Påverkades svaret på delfråga a) och b) av om moderbolaget SCA ingick som part i samtliga transaktioner och några överföringar således inte gick direkt mellan systerföretagen? - Fråga 2. Beträffande fråga 2 med delfrågor ägde Skatterättsnämnden även utgå från att den återlagda kapitaldelen översteg skillnaden mellan koncernbidragets nominella belopp och aktuell bolagsskattesats med 3 procent. Återläggning skulle således ske med 75 procent och inte som under delfråga 1 med 72 procent. - a) Var det koncernbidrag för vilket avdrag yrkades avdragsgillt för givarbolaget resp. skattepliktigt för mottagarbolaget i sin helhet dvs. förelåg avdragsrätt brutto eller endast för nettoöverfört belopp, i det avsedda fallet med 25 procent? - b) Var den återlagda kapitaldelen skattefri för det bolag som erhöll beloppet? - c) Påverkades svaret på delfråga a) och b) av om moderbolaget SCA ingick som part i samtliga transaktioner och några överföringar således inte gick direkt mellan systerföretagen? - Fråga 3. Påverkades svaren under 1 eller 2 av om bolagens redovisning skedde på sätt som angivits ovan (jfr Nyordning)? - Vid besvarandet av fråga 3 ägde Skatterättsnämnden förutsätta att koncernbidragsdispositionerna även fortsättningsvis skulle komma att redovisas öppet i sökandebolagens självdeklarationer. Däremot kom dispositionerna inte längre att framgå av de enskilda sökandebolagens redovisning.

Skatterättsnämnden (1999-03-29, Ersson, ordförande, Wingren, Johansson, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1 och 2 - Oavsett om återbetalningsdelen bestäms till 72 eller 75 procent är de i förhandsbeskedet den 10 december 1993 angivna principerna tillämpliga även vid 1999-2001 års taxeringar. - Fråga 3 - Svaren på frågorna 1 och 2 påverkas inte av om bolagens redovisning sker på sätt som angivits i ansökningen. - Motivering. - Frågorna 1 och 2 - Skäl att göra en annan bedömning än i förhandsbeskedet den 10 december 1993 föreligger inte. - Fråga 3 - I bestämmelserna i 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, regleras rätten till avdrag för koncernbidrag. Enligt ansökningen kommer dessa förutsättningar att vara uppfyllda. Av bestämmelserna framgår inte att avdragsrätten skulle vara beroende av hur koncernbidragen redovisas i räkenskaperna (jfr RÅ 1998 ref. 6).

Ledamöterna Armholt och Silfverberg var skiljaktiga och anförde följande: Reglerna i 2 § 3 mom. SIL reglerar koncernbidrag som lämnas från givare till mottagare. Reglernas utformning talar för att det som avses är en förmögenhetsöverföring från en givare till en mottagare. - Till grund för reglerna om koncernbidrag låg förslagen i betänkandet (SOU 1964:29) Koncernbidrag m.m. I den föreslagna lagtexten (s. 14) hade intagits som ett villkor att bidraget lämnats kontant eller i form av fordran eller genom efterskänkande av fordran. Som motivering härtil anfördes (s. 100) praktiska skäl. Genom det föreslagna villkoret undveks de värderingsproblem som uppstår om överföringen sker i form av andra tillgångar. Vid lagstiftningen togs detta villkor inte med i lagtexten. Förslaget hade enligt redovisningen i propositionen (prop. 1965:126 s. 70) kritiserats av flera remissinstanser och det anmärktes särskilt att Sveriges redareförening tagit upp frågan om vinstöverföring genom inte marknadsmässig prissättning vid inbördes leveranser. Föreningens uttalande citerades. Detta avslutades med att föreningen hemställde, att bestämmelserna ändrades så, "att avdragsrätten för vinstöverföringar genom prisreduktioner eller pristillägg vid affärer mellan

närstående företag bedöms på samma sätt, som då öppna koncernbidrag lämnats". Departementschefen förklarade sig (s. 73) dela den uppfattningen, att koncernbidrag bör kunna lämnas även genom att prissättningen på varor och tjänster sätts lägre eller högre än normalt. Ett oeftergivligt villkor skulle vara att bidraget redovisades öppet i självdeklarationen eller därtill fogad bilaga. Härefter konstateras "Detta innebär att det belopp varmed överföring skett skall anges". Enligt vår mening framgår av de redovisade förarbetena till lagreglerna att det som avsågs med koncernbidrag var en förmögenhetsöverföring. - Sökande har som förutsättning för samtliga frågor angett att endast ett nettobelopp skall överföras från givaren till mottagaren. Nettobeloppet är avsett att framräknas i koncernens skatteoptimeringsprogram och skall svara mot vad som återstår efter det att ett framräknat (och i deklarationen redovisat) koncernbidrag reducerats med en till givaren framräknad utdelning. Enligt vår mening har därmed som koncernbidrag endast lämnats det överförda nettobeloppet. - De ställda frågorna borde enligt vår mening ha besvarats i enlighet härmed.

Ledamoten Ståhl var skiljaktig och anförde följande: Enligt min mening borde fråga 3 ha besvarats enligt följande: Avdrag för koncernbidrag medges inte till den del bidraget inte lämnas till mottagande bolag. - Motivering. - Enligt 2 § 3 mom. SIL är koncernbidrag som lämnas mellan bolag i samma koncern under vissa förutsättningar avdragsgilla för det givande bolaget. Att koncernbidrag enligt lagtexten skall lämnas måste enligt min mening tolkas på så sätt att hela det belopp för vilket avdrag yrkas måste lämnas till det mottagande bolaget. Detta kan ske genom att bidraget betalas ut kontant eller genom att ett skuldförhållande uppstår. Att utbetalningen eller skuldföringen i ett senare skede kompenseras genom en utdelning eller kapitaltillskott i den andra riktningen bör enligt min mening i och för sig inte påverka avdragsrätten för det utgivna koncernbidraget. Att endast betala ut eller skuldföra den skattevinst som erhålls pga. koncernbidraget kan dock inte anses uppfylla lagens krav.

Riksskatteverket (RSV) överklagade hos Regeringsrätten Skatterättsnämndens beslut utom såvitt avsåg svaret på frågorna 1 och 2 för taxeringsåret 1999. RSV yrkade att förhandsbeskedet skulle ändras så att frågorna 1 och 2 skulle besvaras med att avdrag respektive beskattning endast skulle ske för det bokförda nettobeloppet och att fråga 3 skulle besvaras med att avdrag helt skulle vägras för koncernbidrag. Till stöd för sin talan åberopade RSV bl.a. vad de skiljaktiga ledamöterna hade anförut i Skatterättsnämnden. Vidare anfördes såvitt avsåg fråga 3 att det i det föreslagna nya systemet inte förekom någon bokföring alls av koncernbidragen. Istället bokfördes ett nettobelopp med helt annan beteckning med egna skattemässiga konsekvenser. Samtidigt måste den i deklarationen återlagda kapitaldelen beräknas separat. RSV ansåg att en sådan hantering av koncernbidrag saknade lagstöd och definitivt inte varit avsedd vid 1965 års lagstiftning.

Sökandebolagen motsatte sig att förhandsbeskedet skulle ändras och anförde bl.a. följande. RSV hävdade att koncernbidrag förutsatte en förmögenhetsöverföring och att koncernbidrag endast skulle anses ha lämnats med "nettobeloppet", dvs. för skillnaden mellan lämnat koncernbidrag och återförd kapitaldel. Såsom systemet hittills hade tillämpats hade det återspeglats i bolagens redovisning genom två olika transaktioner båda angivna till sina bruttobelopp. I den skiljaktiga mening som RSV åberopade angavs - under hänvisning till koncernbidragsreglernas förarbeten - att avdrag för koncernbidrag förutsatte att det skedde (en motsvarande) förmögenhetsöverföring. Sökandebolagen hade inte något att invända mot denna uppfattning. Utgivna koncernbidrag hade hittills redovisats till bruttobelopp såväl i räkenskaperna som i självdeklarationerna. Detta gällde även för de återförda kapitalbeloppen. Samtliga belopp representerade även en motsvarande förmögenhetsöverföring. Om så inte varit fallet hade bolagens räkenskaper varit felaktiga. Att det endast var nettobeloppet (av de båda bruttobeloppen) som faktiskt betalades mellan bolagen hängde samman med

att de motstående fordringarna förutsattes gå i avräkning mot varandra. Det var givetvis inte något som hindrade att de båda beloppen faktiskt betalades eller att fordringarna i sin helhet kvarstod oreglerade i bolagens balansräkningar. Hur och på vilket sätt fordringarna reglerades saknade betydelse för den skattemässiga bedömningen av avdragsrätten för yrkade koncernbidrag. Uppfattningen att bruttobeloppen skulle avräknas mot varandra vid bedömningen av koncernbidragets storlek syntes grunda sig på någon form av skatterättslig helhetssyn. En sådan inställning innebar en inskränkning i parternas möjligheter att genom koncernbidrag utjämna underlaget för inkomstskatt (jfr RÅ 1989 ref. 31). Inställningen stred även mot parternas uppfattning om innebörden av transaktionerna och vad de syftade till att uppnå därmed. I sak var det inte heller någon skillnad i skattehänseende mellan en återförd kapitaldel enligt SCA:s skatteutjämningsystem och ett lämnat aktieägartillskott alternativt en lämnad utdelning. Eftersom RSV åberopat vad två ledamöter anfört i sin skiljaktiga mening skulle påpekas att vad som angivits i den skiljaktiga meningen inte var korrekt. Som en förutsättning för ansökan hade inte angivits att endast ett nettobelopp skulle överföras från givaren till mottagaren och SCA-koncernen hade heller inte ett skatteoptimeringsprogram för att räkna fram detta belopp. Såvitt avsåg fråga 3 anfördes att avsikten var att båda transaktionerna även fortsättningsvis skulle ske till bruttobelopp och var för sig representera motsvarande förmögenhetsöverföringar. Bruttobeloppen skulle komma att framgå av bolagens deklarationsmaterial. Skillnaden i förhållande till nuvarande ordning var att överföringarna skulle komma att nettoredovisas i bolagens resultaträkningar som intern skatt med lämpliga specifikationer i not.

Sökandebolagen uppgav vidare att fråga 3 saknade betydelse för taxeringsåret 1999.

Regeringsrätten (1999-11-24, Björne, Holstad, Lindstam, Eliason, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Såvitt avser frågorna 1 och 2 gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Såvitt avser fråga 3 är frågeställningen i målet om avdrag för koncernbidrag kan medges utan hinder av att koncernbidraget och den återförda s.k. kapitaldelen inte redovisas var för sig i bolagets bokföring utan endast nettobeloppet med beteckningen intern skatt. Enligt ansökan kommer övriga förutsättningar för rätt till avdrag för koncernbidrag att vara uppfyllda. Under förutsättning att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att det bolag som yrkar avdrag i sin deklaration kan visa detta är avdragsrätten enligt Regeringsrättens mening inte beroende av hur koncernbidraget redovisats i räkenskaperna.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar det överklagats.

Föredraget 1999-11-03, föredragande Bengtsson, målnummer 2221-1999

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: SOU 1964:29, s. 99 f.; prop. 1965:126, s. 65 ff.; SOU 1995:43, s. 85 f., 98 och 117 ff.
