

Finansministern Magdalena Andersson  
Näringsministern Ibrahim Baylan

Stockholm 2019-05-06

## Hemställan om översyn av tidpunkten för värdeöverföring vid tillämpning av reglerna om koncernbidrag

Möjligheten att ge och ta emot koncernbidrag är en viktig del av skattesystemet. Syftet är att den sammantagna skattebelastningen för en koncern ska vara densamma oavsett hur verksamheten är organiserad. P.g.a. många och genomgripande förändringar av företagsbeskattningen under årens lopp är det nödvändigt att göra en generell översyn av reglerna som påverkar beskattningen av koncerner.

I avvaktan på en sådan översyn bör en justering göras redan nu. Det gäller tidpunkten vid vilken en värdeöverföring senast ska ske för att ett koncernbidrag ska vara avdragsgillt (tidsvillkoret). Syftet med denna hemställan är att beskriva de som problem som uppstår i dagens skattesystem p.g.a. tidsvillkoret samt peka på hur problemet kan lösas, se vidare bilagan till denna hemställan.

Mot bakgrund av ovanstående hemställer Svenskt Näringsliv om att Finansdepartementet snarast tar initiativ till en ändring av 35 kap. 1 § inkomstskattelagen (IL).

Med vänlig hälsning



Johan Fall



Claes Norberg

## Bilaga

### Bakgrund

Ett koncernbidrag är avdragsgillt om vissa villkor är uppfyllda. Ett av dessa är att koncernbidraget ska motsvaras av en värdeöverföring från givaren till mottagaren. Ett annat är att värdeöverföringen ska ha skett senast vid en viss given tidpunkt.

Villkoret om värdeöverföring grundar sig på synsättet att koncernbidraget är en vederlagsfri överföring av pengar eller andra tillgångar. Aktiebolagsrättsligt anses ett koncernbidrag som en värdeöverföring som ska bedömas enligt reglerna i 17 kap. aktiebolagslagen (ABL). Det har inte ansetts som nödvändigt att införa några särskilda bestämmelser om koncernbidrag i ABL (se prop. 2004/05:85 s. 386).

Avdragsrätten är inte beroende av hur koncernbidraget redovisats i räkenskaperna (jfr RÅ 1998 ref. 6). Det har också accepterats att det mottagande bolaget återför kapitaldelen, dvs. den del av koncernbidraget som inte ger någon skatteeffekt, till givaren (RÅ 1999 ref. 74).

Tidpunkten för när en värdeöverföring ska ske för att avdrag ska medges för ett koncernbidrag var tidigare skatterättsligt oreglerad. Enligt det tidigare förhärskande synsättet skulle värdeöverföringen ske senast vid bokslutstidpunkten (31 december om företaget hade kalenderår som räkenskap- och beskattningsår), för att avdrag skulle medges. Numera är tidpunkten lagreglerad. Fr.o.m. 1 januari 2017 gäller att värdeöverföringen ska ske senast vid den tidpunkt då givaren enligt skatteförfarandelagen ska lämna inkomstskattedeklaration för beskattningsåret, se 35 kap. 1 § IL. Ändringen innebär att värdeöverföringen kan ske efter beskattningsårets utgång.

Förslaget om att lagreglera tidpunkten för värdeöverföringen och bestämma den till tidpunkten då inkomstdeklarationen ska lämnas in kom ursprungligen från Företagsskattekommittén. Den motiverade ändringen med att de förslag som kommittén lämnat om ränteavdragsbegränsningar innebar att ytterligare faktorer måste beaktas vid bedömningen av hur koncernbidrag ska lämnas inom en koncern. I praktiken kunde det enligt kommittén leda till att det inte skulle vara möjligt att hålla bokslutstidpunkten som en sista dag för värdeöverföringar (SOU 2014:40 s. 327 ff). Kommitténs förslag återkom därefter i en promemoria från Finansdepartementet (Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser samt vissa förenklingar på företagsskatteområdet, mars 2016). Enligt promemorian var det lämpligt att värden motsvarande koncernbidraget fördes över från givaren till mottagaren senast den dag då inkomstdeklaration skulle lämnas. Förslaget i promemorian genomfördes utan ändring (se prop. 2016/17:1 s. 233 f).

### Behovet av justering av koncernbidragsreglerna

Bakgrunden till villkoret om en värdeöverföring är, som redan nämnts, att det ska vara fråga om en vederlagsfri överföring av pengar eller andra tillgångar. Vid en översyn av reglerna bör frågan ställas om villkoret överhuvudtaget behövs. Om det behövs, ska då villkoret utformas så att värdeöverföringen ska motsvara skatteeffekten – jfr exempelvis ovan nämnda RÅ 1999 ref. 74?

I avvaktan på en generell översyn finns det ett villkor beträffande koncernbidragsreglerna som behöver justeras redan nu. Det gäller tidpunkten vid vilken en värdeöverföring senast ska ske för att koncernbidraget ska vara avdragsgillt, tidsvillkoret.

Enligt gällande regler i 35 kap. 1 § IL är tidpunkten bestämd till senast den dag då givaren enligt skatteförfarandelagen ska lämna sin inkomstdeklaration. Tidsvillkoret innebär att det inte är möjligt att i efterhand använda koncernbidragssystemet för resultatutjämning mellan två företag på det sätt som är avsett. Det kan illustreras av följande exempel.

Om Skatteverket vid granskningen av ett företag anser att den beskattningsbara inkomsten ska höjas – t.ex. därför att en intäkt som redovisats som skattefri ska beskattas eller därför att ett avdrag inte medges – kan en eventuell skatteeffekt inom en koncern inte motverkas genom koncernbidrag eftersom det inte är möjligt att göra en värdeöverföring i efterhand.

Reglerna om begränsning av ränteavdrag finns i 24 kap. IL. Dessa har justerats i flera omgångar. Nya kvantifierade regler för räntebegränsningar infördes 1 januari 2019. Enligt dessa bestämmelser beräknas avdragsunderlaget som resultatet före räntor, skatt och avskrivningar (EBITDA). Beräkningen av ränteavdragsunderlaget påverkas bl.a. av lämnade och mottagna koncernbidrag. För att optimera en koncerns skattebelastning krävs en i sig komplex beräkning men givet att samtliga parametrar är kända bör det ändå vara möjligt. Problem uppkommer däremot om någon parameter är okänd, eller om någon av parametrarna ändras i efterhand.

Om Skatteverket anser att det inte finns förutsättningar för ett ränteavdrag kan företaget ha ett behov av att justera ett lämnat – eller mottaget – koncernbidrag för att uppnå resultatutjämning i koncernen, för att upprätthålla principen om neutral beskattning. Nuvarande regler om senaste tidpunkt då en värdeöverföring ska göras innebär dock att en sådan justering av resultatet inte är möjligt.

Uttalandet från Företagsskattekommittén understryker att beräkningen av avdragsunderlaget för räntor är komplex, vilket blivit ännu tydligare om man ser till de nyligen införda bestämmelserna. Det finns ett behov av att i vissa fall kunna lämna koncernbidrag i efterhand. Behovet får anses ha ökat i och med de nya ränteavdragsreglerna. Det är inte tillräckligt att en värdeöverföring kan ske senast vid tidpunkten för inlämnande av inkomstdeklarationen.

Ett slopande av tidsvillkoret skulle innebära att det blir möjligt att i efterhand lämna ett koncernbidrag som skattemässigt får effekt ett tidigare beskattningsår. Ett villkor för att koncernbidrag ska kunna lämnas bör vara att förutsättningarna för koncernbidrag ska vara uppfyllda under det år då koncernbidraget får skattemässig effekt, det år då koncernbidraget faktiskt lämnas samt även under eventuella mellanliggande år. En ytterligare förutsättning bör vara att skälet till att kunna lämna eller ta emot koncernbidrag är att det avser en omräkning av avdragsunderlaget för ränteutgifter.

En möjlig lösning är att införa en särskild regel avseende sådana fall i IL. Här lämnas ett förslag på utformning.

## Lagförslag

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

### **35 kap.**

#### **1 §**

Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i 3, 4, 5 eller 6 § är uppfyllda och värden motsvarande bidraget förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration.

Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i 3, 4, 5 eller 6 § är uppfyllda och värden motsvarande bidraget förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration.

*Om ett företag begär omprövning enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) av koncernbidrag avseende ett beskattningsår gäller följande. Värden motsvarande bidraget ska ha förts över senast den dag givaren i begäran om omprövning framställer yrkande om avdrag för bidrag. De förutsättningar som anges i första stycket ska vara uppfyllda för det år då koncernbidraget ska dras av, det år överföring av värden görs samt för eventuella mellanliggande beskattningsår.*

Med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givare att förvärva eller bibehålla inkomster.

## Exempel

Hur det föreslagna andra stycket i 35 kap. 1 § IL ska tillämpas kan illustreras med ett exempel.

Företag A har i sin deklaration för år 1 yrkat avdrag för räntekostnader med visst belopp. Skatteverket anser vid granskning av deklarationen att förutsättningar för avdrag inte föreligger och beslutar år 3 att företagets beskattningsbara inkomst ska höjas. Som en konsekvens av detta beslutar företag A att lämna ett koncernbidrag för år 1 till koncernföretaget B. Värden motsvarande bidraget förs över år 3. Förutsättningarna för att lämna koncernbidrag till företag B är uppfyllda för år 1, 2 och 3. Företag A yrkar att Skatteverket ska ompröva beskattningen för år 1 och medge avdrag för koncernbidrag. I begäran om omprövning har företag A även gjort en omräkning av avdragsunderlaget för räntor för år 1 – eftersom avdragsunderlaget påverkas av lämnade koncernbidrag.

Även företag B måste lämna in en begäran till Skatteverket om omprövning av år 1. I begäran yrkas att koncernbidraget från företag A ska tas upp som intäkt. Företag B ska också göra en omräkning av avdragsunderlaget för räntor. Beroende på de faktiska förhållandena kan det också krävas att företagen ska göra en omräkning av avdragsunderlaget för räntor för det mellanliggande år 2. Det kan exempelvis vara fallet om något av företagen har utnyttjat ett negativt räntenetto som påverkas av den ändring som ska göras för år 1. En förutsättning för att Skatteverket i ett sådant fall ska bifalla en begäran om omprövning är att en begäran om omprövning också omfattar det mellanliggande beskattningsåret.

Slutligen kan tilläggas att det förutsätts att företag A och B kan lämna in en begäran om omprövning enligt de tidsfrister som anges i skatteförfarandelagen.