

10 Koncernbidrag och näringsbetingade andelar, m.m.

I 2 kap. 5 § IL stadgas att med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Stiftelser och ideella föreningar har sedan 1 januari 1999 delvis omfattats av de skatterättsliga koncernreglerna. Detta innebär bl.a. att de numera som moderföretag kan lämna och ta emot koncernbidrag i likhet med svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag (35 kap. 2 § IL). Subjekten har även intagits i den krets som skattefritt kan ta emot utdelning på näringsbetingade aktier (24 kap. 13 § p.2 IL).

Motiveringen till införlivandet har varit neutralitetsprincipen. Stiftelser och ideella föreningar omfattas inte av några skatterättsliga inskränkningar i rätten att bedriva näringsverksamhet. Det förefaller därför omotiverat att undanta dessa subjekt från möjligheten att lägga vissa funktioner i dotterbolag eller från att samverka med andra gemensamägda bolag (prop. 1998/99:7).

För att undvika kollision med regelsystemet för inskränkt skattskyldiga och för att bolagsinkomst inte helt ska undgå beskattning omfattar bestämmelserna endast oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar och stiftelser.

Stiftelsers civilrättsliga koncerndefinition finns primärt i Stiftelselagens (1994:1220) 1 kap. 5 § och den är utformad efter aktiebolagens bestämmelser.

Ideella föreningar regleras inte av någon specifik civilrättslig svensk lag. En koncernrättslig definition som ideella föreningar omfattas av finns i årsredovisningslagens ÅRL, (1995:1554) 1 kap. 4 §.

10.1 Koncernbidrag

Varje företag inom en koncern är ett särskilt skattesubjekt. Koncernen som sådan beskattas inte. På olika sätt tar man hänsyn till koncernförhållandet. Det mest tydliga exemplet på detta är reglerna om öppna koncernbidrag. Koncernbidrag innebär en renodlad vinstöverföring och resultatutjämning mellan två koncern-

företag. Syftet med reglerna om koncernbidrag är främst att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda företag. I IL 35 kap. finns reglerna som anger förutsättningarna för att koncernbidrag ska få lämnas med skattemässig verkan. I kapitlets 2 § anges att stiftelser och ideella föreningar, som ej är undantagna inkomstbeskattning enligt 7 kap. IL och som äger mer än nio tiondelar av andelarna i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, omfattas av regelsystemet

10.2 Näringsbetingade andelar

Utdelning

Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar ska som huvudregel inte tas upp till beskattning om den tas emot av en svensk stiftelse eller svensk ideell förening som är oinskränkt skattskyldig (24 kap. 13 och 17 §§ IL).

Kapitalvinst

Vid avyttring av näringsbetingad andel ska kapitalvinst inte tas upp till beskattning och en kapitalförlust får inte dras av (25 a kap. 3 och 5 §§ IL). Skattefriheten gäller för avyttringar som skett efter den 30 juni 2003.

Definition

Med näringsbetingad andel avses, enligt 24 kap. 14 § IL, en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller förutsättningarna i någon av punkterna nedan. Som ägarföretag räknas bl.a. svensk stiftelse och svensk ideell förening som inte är undantagen skattskyldighet enligt 7 kap. IL.

1. Andelen är inte marknadsnoterad.
2. Det sammanlagda röstetalet för stiftelsens (eller den ideella föreningens) andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång ska motsvara 10 % eller mer av röstetalet för samtliga andelar i det utdelande företaget (röstvillkoret).
3. Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av stiftelsen (eller den ideella föreningen) eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (utredningsvillkoret).

(För beskattningsår som påbörjats före 1 januari 2004 gäller en definition av näringsbetingade andelar som delvis skiljer sig från ovanstående. Se föregående års utgåva av denna handledning.)

Vid prövning av utredningsvillkoret föreligger ett krav på att rörelse bedrivs, direkt eller indirekt. Regeringsrättens uppfattning om indirekt rörelseverksamhet är att man i normalfallet för stiftelser, bör stanna för den tolkning som ibland har förordats i doktrinen, nämligen att det ska vara fråga om moder- och dotter-

företag eller företag under i huvudsak gemensam ledning, se RÅ 2001 ref. 6. (jfr Grosskopf, Aktiebolagens kedjebeskattnings, s. 34–35; jfr KGA Sandström, Beskattnings vid aktieutdelning mm. s. 390–391.)

Reglerna om näringsbetingade andelar beskrivs närmare i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering, del 3, avsnitt 22.

10.3 Kapitalplaceringsandelar

Kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar (ej näringsbetingade andelar) är avdragsgilla i den s.k. aktiefällan, 48 kap. 26 § IL. Det innebär att en förlust bara får dras av mot kapitalvinster på andelar. Förlusten kan även utnyttjas av annat företag inom samma koncern. Förlust som inte har kunnat dras av behandlas som en ny kapitalförlust följande beskattningsår hos det företag som haft förlusten. Se vidare Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering, del 3, avsnitt 22.4.

10.4 Fastighetsfällan

Ett företag som kan inneha näringsbetingade andelar får endast dra av kapitalförlust på fastighet mot kapitalvinster på fastigheter, 25 kap. 12 § IL. Denna begränsning av avdragsmöjligheten gäller för avyttringar som sker efter 30 juni 2003. Vissa undantag finns. För mer information om dessa regler, se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering, del 3, avsnitt 22.13.2.3.

10.5 Uttagsbeskattning

Vid beskattning av näringsverksamhet gäller som huvudregel att de tillgångar som omsätts i verksamheten ska beskattas oavsett hur tillgångarna disponeras. Beskattning ska därför i princip ske när tillgångar lämnar verksamheten genom försäljning, byte, uttag, gåva m.m. Av 22 kap. 3 § IL framgår att uttagsbeskattning ska ske om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Huvudregeln är att uttagsbeskattning endast ska ske om avyttringen av tillgången skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. I kapitlets 4 § anges att vid tillhandahållande av tjänst gäller motsvarande uttagsbeskattning förutsatt att värdet av tjänsten är mer än ringa.

För att stiftelser och ideella föreningar inte ska undgå beskattning i samband med att de övergår från att vara oinskränkt till inskränkt skattskyldiga har även denna situation reglerats, i 22 kap. 5 §.

Uttag ska behandlas som om avyttring skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Beskattning sker av skillnaden mellan det verkliga värdet och det skattemässiga. Ifall tillgången förvärvades när stiftelsen eller den ideella föreningen var inskränkt skattskyldig, ska tillgångens marknadsvärde vid beskattningsinträdet användas i stället för den faktiska anskaffningsutgiften, se RÅ 2004 ref. 93.

Undantag

En vanlig anledning till varför fråga om uttagsbeskattning uppkommer är omstruktureringar. För den skattskyldige är det då av intresse huruvida en överlåtelse till underpris kommer att medföra uttagsbeskattning eller inte. Förutom i några speciella situationer angivna i 22 kap. 9–12 §§ IL då uttag inte medför uttagsbeskattning regleras undantagen från uttagsbeskattning i IL:s kapitel 23. Kapitlet reglerar på ett uttömmande sätt beskattningen vid underprisöverlåtelser.

Stiftelser och ideella föreningar omfattas av regleringen som överlåtare oavsett om de är inskränkt eller oinskränkt skattskyldiga. En ideell förening kan även vara förvärvare av en tillgång, men då endast om den är oinskränkt skattskyldig och om förvärvet görs från en annan ideell förening. Huvudskälet till denna begränsning är att överlåtelser annars skulle kunna komma i strid med avdragsförbudet för gåvor.

Uttagsbeskattning kan av neutralitetsskäl inte underlåtas för koncernintern tjänster som avser ideell verksamhet om marknadsmissig ersättning inte har erlagts. Detta oavsett om koncernbidragsrätt föreligger.

Se även artikel i Svensk Skattetidning nr 5 1999, s. 339 ff.