

Koncernbidrag vid likvidation m.m.

Innehållsförteckning

Sammanfattning	3
1 Författningsförslag	4
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
2 Bakgrund och gällande rätt.....	6
2.1 Koncernbidrag.....	6
2.2 Koncernavdrag.....	6
3 Överväganden och förslag.....	8
3.1 Rätt till koncernbidrag vid likvidation	8
3.2 Koncernavdrag det sista beskattningsåret.....	10
3.3 Ikraftträdandebestämmelser	11
4 Konsekvensanalys.....	12
4.1 Syfte och alternativa lösningar	12
4.2 Offentligfinansiell effekt.....	12
4.3 Effekter för företagen	12
4.4 Effekter för enskilda	14
4.5 Effekter för offentlig sektor	14
4.6 Effekter för miljön	14
4.7 Effekter för sysselsättningen	14
4.8 Fördelningseffekter	14
4.9 Effekter för jämställdheten	14
4.10 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	14
4.11 Förslagets förenlighet med EU-rätten	14
5 Författningskommentar.....	15
5.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	15

Sammanfattning

Promemorian innehåller ett förslag som innebär att det ska bli möjligt att få avdrag för koncernbidrag som lämnas det år som ett dotterföretag i en koncern upplöses genom likvidation. Detta är inte möjligt enligt nuvarande lagstiftning. Vid införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244) var avsikten att det skulle vara möjligt och en ändring gjordes i 35 kap. 3 § andra punkten inkomstskattelagen (1999:1229) för att åstadkomma detta. I tredje punkten i samma paragraf anges dock att koncernbidrag får dras av under förutsättning att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår. Ett sådant heläggande består inte under hela beskattningsåret vid en likvidation. Eftersom en ändring av den här bestämmelsen inte föreslogs realiserades därmed inte den uttalade intentionen att möjliggöra koncernbidrag under det sista beskattningsåret. Den föreslagna ändringen är således av systemvårdande karaktär. Ändringen bedöms förenkla för berörda företag som slipper skjuta fram avslutandet av likvidationen och några negativa effekter av vikt bedöms inte uppkomma.

Till följd av den föreslagna ändringen föreslås också att koncernavdrag för förlust som uppkommer i ett utländskt dotterföretag det sista beskattningsåret tillåts. Detta för att säkerställa den likabehandling som krävs för att upprätthålla etableringsfriheten.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 35 kap. 3 § och 35 a kap. 7 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 kap.

3 §¹

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,

2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör,

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,

4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,

5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och

6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

Om förutsättningarna i första stycket i övrigt är uppfyllda ska enbart det faktum att dotterföretagets beskattningsår har avslutats genom likvidation inte innebära att dotterföretaget inte ska anses vara helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår.

35 a kap.

7 §²

Avdrag får inte göras med ett belopp som

1. överstiger förlusten hos dotterföretaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande, eller 1. överstiger förlusten hos dotterföretaget vid likvidationens avslutande, eller

¹ Senaste lydelse 2011:1256.

² Senaste lydelse 2010:353.

avslutande eller vid likvidationens avslutande, eller

2. överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget.

Vid beräkningen av resultatet hos moderföretaget ska detta minskas med koncernbidrag som företaget har tagit upp till beskattning efter det att dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i 5 § 2 om det har medfört eller ökat ett underskott hos givaren.

Förlusten hos dotterföretaget ska räknas om till svenska kronor enligt den av Europeiska centralbanken fastställda valutakursen den dag då likvidationen avslutades. Om det inte har fastställts någon kurs för denna dag, ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2021.

2 Bakgrund och gällande rätt

2.1 Koncernbidrag

Koncernbidrag är en inkomstöverföring mellan företag inom en koncern. Bestämmelser om koncernbidrag finns uteslutande i skattelagstiftningen. Inom associationsrätten utgör överföringarna mellan koncernföretag antingen vinstutdelning eller aktieägartillskott. Sverige har valt att beskatta varje enskilt företag för sig, oavsett om det ingår i en koncern eller inte. Syftet med reglerna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda bolag (jfr SOU 1964:29 s. 85 f.).

Enligt 35 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag dras av bland annat under förutsättning

att både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i sin inkomstdeklaration för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringskyldighet upphör (punkt 2) och

att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag (punkt 3).

Vid införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, ändrades antalet deklarationstidpunkter för andra juridiska personer än dödsbon från en till fyra stycken. Vid införandet av SFL, försvann också begreppet taxeringsår. Som en följd av detta ändrades bestämmelsen i 35 kap. 3 § 2 IL på så sätt att bidraget ska redovisas av både givaren och mottagaren i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt SFL eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringskyldighet upphör. Tidigare gällde att koncernbidraget skulle redovisas av både givaren och mottagaren vid samma års taxering.

Enligt 35 kap. 3 § 3 IL gäller att dotterföretaget ska ha varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag. Någon justering motsvarande den som gjordes i 35kap. 3 § 2 IL med anledning av att begreppet taxeringsår försvann gjordes inte.

2.2 Koncernavdrag

Koncernavdrag är en möjlighet för ett svenskt moderföretag att under vissa förutsättningar få skattemässigt avdrag för en slutlig förlust hos ett utländskt dotterföretag. Det handlar om situationer där ett svenskt moderföretag haft ett helägt dotterföretag i ett annat EES-land, där dotterföretaget gått med förlust som inte kunnat nyttjas skattemässigt och förlusten blivit definitiv genom att dotterföretaget likviderats. För att få göra avdrag krävs att inget annat företag i intressegemenskapen bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hörde hemma.

Koncernavdragsreglerna finns i 35 a kap. IL och infördes den 1 juli 2010 för att läka den brist i EU-rättsligt hänseende som Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 13 fann i koncernbidragsreglerna. I detta avgörande fann Regeringsrätten med stöd av

EU-domstolens dom avseende Marks & Spencer³, att det kan finnas avdragsrätt för koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett dotterbolag inom EES-området om det finns kvarvarande outnyttjade förluster i dotterbolaget efter det att det upplösts genom likvidation.

Reglerna om koncernavdrag har likheter med koncernbidragsreglerna, men de är ett helt eget regelverk. En skillnad mellan regelverken är att koncernbidragsreglernas krav på samtidig redovisning inte upprätthålls i reglerna om koncernavdrag. Detta eftersom det normalt ingår i förutsättningarna att det utländska dotterföretaget inte är skattskyldigt, och därmed inte heller är skyldig att lämna deklARATION, i Sverige.

I 35 a kap. 7 § första stycket 1 IL anges när koncernavdragets storlek ska bestämmas. Det finns två alternativa slutpunkter för den tidsperiod som ska beaktas, utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande eller tidpunkten för likvidationens avslutande. Det råder inte någon valfrihet mellan dessa tidpunkter, utan det är det lägsta beloppet för förlusten som ska gälla. Resultatet för det avkortade beskattningsår då likvidationen avslutas kan alltså inte öka utan bara minska förlustens storlek.

³ Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763

3 Överväganden och förslag

3.1 Rätt till koncernbidrag vid likvidation

Förslag: Det ska vara möjligt att få avdrag för koncernbidrag som lämnas det år som ett dotterföretag i en koncern upplöses genom likvidation.

Skälen för förslaget: När skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, infördes år 2012 ändrades antalet deklARATIONSTIDPUNKTER för företag från en till fyra. Vidare försvann begreppet taxeringsår. I samband med att SFL infördes ändrades bestämmelsen i 35 kap. 3 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Enligt den lydelse 35 kap. 3 § 2 IL då fick ska ett koncernbidrag dras av under förutsättning av bland annat att både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt SFL eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör. Någon ändring gjordes däremot inte av bestämmelsen i 35 kap. 3 § 3 IL. Enligt den bestämmelsen är en förutsättning för att ett koncernbidrag ska kunna dras av att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag. Kravet på heläggande under givarens och mottagarens hela beskattningsår innebär enligt Skatteverkets uppfattning att koncernbidrag inte kan dras av när den ena partens beskattningsår avbrutits (jfr Skatteverkets ställningstagande den 13 maj 2014, dnr 131 273811-14/111). Skatteverkets uppfattning baseras på den tolkning Regeringsrätten gjorde i RÅ 2009 ref. 13. Det avgörandet gällde avdragsrätt för koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag som upplöstes genom likvidation. Regeringsrätten anförde följande:

”Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag är avdragsgillt vid beskattningen under förutsättning att dotterföretaget har varit helägt under såväl givarens som mottagarens hela beskattningsår (35 kap. 3 § IL). Därför kan ett svenskt moderföretag inte genom koncernbidrag det beskattningsår då likvidationen avslutats tillgodogöra sig förlusten i ett svenskt dotterföretag.”

I kommentaren till 35 kap. 3 § IL hävdas⁴ att det enligt nuvarande lagstiftning är möjligt att ge koncernbidrag när det sista beskattningsåret har förkortats på grund av en likvidation. I kommentaren hänvisas till departementschefens resonemang vid införandet av regler för omvandling av ekonomiska föreningar till aktiebolag. Departementschefen ansåg där att om en förening lämnar koncernbidrag och därefter upplöses under samma beskattningsår får det anses som om föreningen avkortat sitt beskattningsår och att kravet på ett ägande under hela beskattningsåret därmed skulle anses uppfyllt.⁵ I kommentaren till 35 kap. 3 § IL argumenteras vidare för att Regeringsrättens avgörande RÅ 2009 ref. 13 bör vara överspelat med beaktande av vad som anförs om koncernbidrag vid konkurs och likvidation i propositionen vid införandet av skatteförfarandelagen.⁶

Vid införandet av skatteförfarandelagen beaktade man att deklARATIONSTIDPUNKTERNA inte skulle överensstämma vid konkurs eller likvidation

⁴ Andersson, Saldén Enérus, Tivéus, Inkomstskattelagen m.m., (1 september 2019, Juno), kommentaren till 35 kap. 3 § IL.

⁵ Se prop. 1992/93:131, s. 38.

⁶ Prop. 2010/11:165 s. 1249-1250

och man gjorde ett tillägg i 35 kap. 3 § 2 IL för att möjliggöra att koncernbidrag skulle kunna ges i en sådan situation. Skatteverkets konstaterar att oavsett vad som sägs i förarbetena så har det inte lett till att 35 kap. 3 § 3 IL har ändrats. Ordalydelsen i bestämmelsen är otvetydig i ljuset av den bedömning som Regeringsrätten gjorde i RÅ 2009 ref. 13. Skatteverket noterar också att lagstiftaren vad gäller reglerna om koncernavdrag i 35 a kap. 5 § 2 IL funnit skäl att särskilt reglera den situation att dotterbolaget på grund av likvidationens avslutande inte varit helägt hela året. Koncernbidragsbestämmelserna tillkom för att det skulle vara möjligt att göra resultatutjämnningar som om de båda bolagen är en och samma skattskyldig. Att verksamheten av organisatoriska skäl delats på två företag borde inte behöva få skattemässiga verkningar. För att möjliggöra avdrag för koncernbidrag som lämnas det år som ett dotterföretags likvidation avslutas krävs en lagändring, förslagsvis i form av ett nytt andra stycke i 35 kap. 3 § IL. En sådan ändring ligger i linje med de intentioner som uttrycks i förarbetena till SFL⁷. Det innebär att i en koncern behöver man inte särskilt anpassa tidpunkten för likvidationens avslutande med hänsyn till koncernbidragsrätten.

En följd av förslaget är att den systematiska samordning av reglerna om kapitalvinstbeskattning av onoterade aktier i helägda dotterföretag och bestämmelserna om koncernbidrag som Regeringsrätten berörde i RÅ 2009 ref 13 upphör. Samordningen avser avdragsförbud för kapitalförlust visavi koncernbidragsrätt det sista beskattningsåret vid likvidation.⁸ Den är en effekt av hur de olika reglerna är utformade och inte ett uttalat syfte av lagstiftaren. De eventuella negativa konsekvenser som förslaget medför kan sägas existera redan i dag eftersom samordningen har liten betydelse i den här situationen med tanke på företagens möjlighet att anpassa tidpunkten för likvidationens avslutande. Det bör nämnas att vid en tvångslikvidation är en sådan anpassning inte möjlig på samma sätt, men tvångslikvidation inom en koncern är mycket ovanligt. Se vidare om detta i avsnitt 4.3.

En effekt av den föreslagna ändringen är att det även kommer att vara möjligt att lämna koncernbidrag mellan systerföretag eftersom det i de efterföljande bestämmelserna, i 35 kap. 4 § IL, stipuleras att en grundförutsättning för att koncernbidragsrätt ska föreligga är att de förutsättningar som anges i 35 kap. 3 § IL är uppfyllda.

En fråga som infinner sig är om det bör vara möjligt att få avdrag för koncernbidrag som lämnas det år som ett moderföretags likvidation avslutas. Skatteverket anser att det inte är lämpligt eftersom effekterna är svåra att överblicka. Den valda utformningen av förslaget kommer att göra det möjligt att inom, en till antalet bolag, större koncern, lämna koncernbidrag till det likviderade bolaget oavsett i vilken relation givaren står till mottagaren. Ett systerdotterbolag till det likviderade bolaget kommer till exempel att kunna ge koncernbidrag till det likviderade bolaget likvidationsåret med tillämpning av regeln i 35 kap. 6 § IL eftersom bidraget hade kunnat förmedlas via det gemensamma moderbolaget. Om det likviderade företaget istället är hela koncernens moderföretag kommer koncernbidragsrätten inom koncernen att påverkas i vissa situationer. Om koncernen till exempel består av tre bolag, moderbolag med två dotterbolag, kommer koncernbidragsrätten helt att upphöra det år moderbolaget likvideras eftersom koncerngemenskapen upphör genom likvidationen. Effekten av likvidationen skulle bli att dotterföretagen kommer att ägas direkt av den eller de

⁷ Prop. 2010/11:165 s. 1249-1250

⁸ RÅ 2009 ref 13 s. 7

som ägde det likviderade företaget. Dessa ägare skulle vara en eller flera fysiska personer eller en sådan juridisk person som inte omfattas av 35 kap. 2 a § IL. Det är en situation där koncernbidrag normalt inte ska kunna lämnas eller tas emot.

Lagförslag

Förslaget föranleder ett nytt andra stycke i 35 kap. 3 § IL.

3.2 Koncernavdrag det sista beskattningsåret

Förslag: Det ska vara möjligt att göra koncernavdrag för förlust som uppkommit hos dotterföretaget under det sista beskattningsåret.

Skälen för förslaget: Om en ändring av koncernbidragsreglerna görs som möjliggör avdrag för koncernbidrag det år som en likvidation avslutas, bör en ändring också göras för en liknande situation för koncernavdrag. I 35 a kap. 7 § första stycket 1 IL anges att avdrag inte får göras för en förlust som uppkommit efter utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande. Med andra ord får man med dagens regler göra avdrag för förlust som finns efter det sista hela beskattningsåret, men inte för förlust som uppkommer efter det och fram till att likvidationen avslutas. Det råder symmetri mellan koncernavdragsreglerna och koncernbidragsreglerna i den här situationen. I avgörandet RÅ 2009 ref. 13 uttryckte Regeringsrätten att de svenska bestämmelserna om koncernbidrag inte kan anses diskriminera ett utländskt dotterföretag i förhållande till ett svenskt dotterföretag när det gäller möjligheten för moderföretaget att täcka en definitiv förlust i dotterföretaget det år en likvidation har avslutats. Regeringsrätten tolkade dock gemenskapsrätten som innefattande en skyldighet för medlemsstaterna att åstadkomma en faktisk likabehandling i fråga om risktagande vid en etablering i hemlandet respektive i en annan medlemsstat. Regeringsrätten fann att koncernbidragsreglerna stred mot etableringsfriheten i gemenskapsrätten, vilket låg till grund för införandet av koncernavdragsreglerna i 35 a kap. IL året efter.

Det innebär att om en ändring görs av koncernbidragsreglerna men inte för koncernavdragsreglerna så kommer de svenska aktiebolag som har ett utländskt dotterbolag som likvideras att komma i en sämre ställning än om de haft ett svenskt dotterbolag som likvideras. Att företag med utländska dotterbolag behandlas sämre innebär en sådan olik behandling som troligen bryter mot etableringsfriheten. Det vill säga en sådan situation som ledde fram till att koncernavdragsreglerna infördes. Med tanke på Regeringsrättens resonemang i sina avgöranden den 11 mars 2009, om möjligheten att med rätt till avdrag vid beskattningen lämna koncernbidrag i gränsöverskridande situationer, är det svårt att motivera en sådan olik behandling med någon av de tre rättfärdigande grunder som framgår av EU-domstolens praxis.⁹ Dessa rättfärdigande grunder är om regler uppställs för att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan berörda medlemsstater, hindra att förlusterna beaktas två gånger samt att förhindra skatteundandragande. En sådan regel som behandlar inhemska och utländska skattesubjekt olika skulle också behöva vara proportionerlig i förhållande till det syfte som eftersträvas.¹⁰

⁹ RÅ 2009 ref. 13, m.fl.

¹⁰ Se avgörandena Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkten 53 och Oy AA, C- 231/05, EU:C:2007:439 punkten 61.

Skatteverket anser att det inte finns skäl att återinföra en olik behandling och att det därför finns anledning att även beakta rätten till koncernavdrag om en ändring görs av koncernbidragsreglerna.

EU-domstolen meddelade den 19 juni 2019 dom i målen Holmen, C-608/17 och Memira, C-607/17.¹¹ Båda målen avsåg begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen gällande gränsöverskridande förlustutjämning och mer specifikt svenska moderbolags rätt att dra av slutliga förluster i utländska dotterbolag. I Holmen-målet var det fråga om en direkt prövning av en koncernavdragssituation, medan förlustutjämningen i Memira-målet skulle ske genom fusion. Skatteverket kan inte se att dessa domar har någon betydelse för den här aktuella situationen, dvs. frågan om likabehandling av en intern och en gränsöverskridande förlustutjämning likvidationsåret.

För att uppnå likabehandling med svenska företag som likvideras bör därför vid en ändring av reglerna den förlust som bestämmer koncernavdragets storlek inte överstiga ett belopp som motsvarar den slutliga förlusten vid likvidationens avslutande. Någon ändring av sättet att beräkna förlusten behöver inte göras utan det sker enligt gällande regler i 35 a kap II.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 35 a kap. 7 § första stycket 1 II.

3.3 Ikraftträdandebestämmelser

Förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 juli 2021.

Skälen för förslaget: Vid införandet av ändringarna bör dessa tillämpas på företag vars sista beskattningsår påbörjas tidigast samma dag som bestämmelserna träder i kraft. De föreslagna ändringarna kan träda i kraft så snart det är möjligt. Den 1 juli 2021 bedöms vara lämpligt.

¹¹ Holmen, C-608/17, EU:C:2019:511 och Memira, C-607/17, EU:C:2019:510.

4 Konsekvensanalys

4.1 Syfte och alternativa lösningar

Två mindre regeländringar föreslås som skulle möjliggöra koncernbidrag och koncernavdrag i samband med likvidation av dotterbolag. *Koncernbidrag* gäller svenska helägda dotterbolag och *koncernavdrag* gäller helägda utländska dotterbolag som ingår i svenska koncerner. Dessa möjliggör att resultat kan fördelas mellan koncernbolagen så att beskattningen av koncernens sammanlagda resultat blir densamma som om koncernen endast bestod av ett bolag.

Enligt nuvarande regler är koncernbidrag inte tillåtna under det år likvidationen avslutas. Regeländringarna, som berör 35 kap. (koncernbidrag) och 35 a kap. (koncernavdrag) inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, syftar till att möjliggöra koncernbidragen även under likvidationsåret. Någon alternativ lösning för att åstadkomma detta bedöms inte finnas.

4.2 Offentligfinansiell effekt

Den offentligfinansiella effekten av förslaget om koncernbidrag, om någon, skulle främst vara i form av förändrade bolagsskatteintäkter. Om regeländringen möjliggör ökat nyttjande av koncernbidrag skulle skattebasen för bolagsskatten kunna minska. Den direkta effekten på (minskningen av) skatteintäkterna skulle då uppgå till bolagsskattesatsen multiplicerat med den sammanlagda ökningen per år av koncernbidrag som regeländringen möjliggör.

Det förefaller dock som att möjligheten och därmed benägenheten att nyttja koncernbidrag skulle påverkas i mycket liten grad av förslaget. Därmed skulle även bolagsskatteintäkterna påverkas i mycket liten grad. Den offentligfinansiella effekten av förslaget bedöms därför som obefintlig.

Om ändringen för koncernavdrag får någon offentligfinansiell effekt är svårt att bedöma. Det går inte att ta fram underlag för till vilka belopp företag gör koncernavdrag. Koncernavdrag tas upp tillsammans med många andra typer av avdrag under "Övriga ej bokförda kostnader" i inkomstdeklarationen. Det är därför i praktiken ogörligt att beräkna en offentligfinansiell effekt av koncernavdraget. Skatteverkets bedömning är att den föreslagna förändringen avseende koncernavdrag rimligen inte kommer att få någon offentligfinansiell effekt.

4.3 Effekter för företagen

Av de cirka 440 000 aktiebolag som fanns i slutet av år 2016 var en fjärdedel (109 000) dotterbolag i svenska koncerner. Året dessförinnan lämnade eller mottog 49 200 bolag koncernbidrag, dvs. knappt hälften av dotterbolagen. Förfarandet med koncernbidrag är med andra ord vanligt förekommande.

Likvidation innebär att ett bolag upplöses. Givet att likvidationen är frivillig, sker den under ordnade och planerade former. Bolagsverket kan enligt 25 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) begära ett bolag i *tvångslikvidation* i följande fall:

- aktiebolaget har inte anmält en behörig styrelse till Bolagsverket
- aktiebolaget har varit skyldigt att anmäla en särskild delgivningsmottagare till Bolagsverket men inte gjort det

- ett publikt aktiebolag har inte anmält en verkställande direktör till Bolagsverket
- aktiebolaget har krav på revisor och någon sådan har inte anmälts till Bolagsverket
- aktiebolagets årsredovisning, och när det krävs revisionsberättelse, har inte kommit in till Bolagsverket inom elva månader från räkenskapsårets utgång.
- aktiebolaget är skyldigt att lämna en koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till Bolagsverket, men har inte gjort det inom elva månader från räkenskapsårets utgång.

De senaste åren har ungefär mellan 4 500 och 5 500 bolag likviderats varje år. Av dessa är, enligt siffror från Bolagsverket, ungefär en tredjedel tvångslikvidationer. Enligt Bolagsverket är det emellertid mycket ovanligt att bolag som ingår i en koncern tvångslikvideras. Koncerner är oftast stora nog att hålla ”ordning och reda” i den grad att Bolagsverkets tvångsmedel att sätta ett bolag i likvidation inte blir aktuellt.

Vid frivillig likvidation är det osannolikt att dagens regelverk innebär någon betydande begränsning i hanteringen av koncernbidrag. Om ett dotterbolag som står inför planerad likvidation har en förlust, kan bolaget ta emot koncernbidrag från andra bolag i koncernen, varefter likvidationen kan ske följande år.¹² Tvångslikvidation av ett dotterbolag kan ske utanför koncernens kontroll, vilket i princip innebär att möjligheten till koncernbidrag till eller från bolaget i fråga förgås det år som bolaget likvideras. Eftersom tvångslikvidation av koncernbolag är sällsynt torde denna begränsning som nuvarande regler innebär i praktiken inte ha någon effekt på möjligheten att nyttja förfarandet med koncernbidrag.

Av ovanstående resonemang följer att ändringsförslagen torde ha mycket liten effekt på benägenheten att nyttja koncernbidrag. Den främsta effekten skulle troligen vara att behovet av att skjuta på likvidationen över ett årsskifte upphör.

Företagen bedöms idag planera resultatutjämnningar vid likvidation utifrån att de inte får avdrag för koncernbidrag det sista beskattningsåret eller koncernavdrag för förlust som uppkommer i dotterföretaget det sista beskattningsåret. Förslaget är en förbättring och en förenkling för företagen och bedöms inte leda till några kostnader för företagen. Förbättringen för företagen är att de kommer att få avdrag för koncernbidrag sista beskattningsåret. Det innebär att berörda företag kan få nästan ett år till på sig att utjämna resultatet i koncernen så att underskott i det likviderade bolaget kan utnyttjas om det finns överskott i det andra bolaget. Förenklingen består i att företagen i de fall de idag kan planera likvidationen tidsmässigt inte längre behöver göra detta. Det blir då en aspekt mindre att ta hänsyn till vid likvidationen.

Alla företag i koncerner berörs av en förändring. Skatteverket har tittat på hur många företag där likvidation avslutats och där koncernbidrag givits eller mottagits. För åren 2014 – 2016 är antalet 323, 369 respektive 478 företag där likvidationen avslutades. Antalet företag som gör koncernavdrag för slutlig förlust som uppkommit hos utländskt dotterbolag där likvidation avslutats är inte möjligt att ta fram utan en mycket omfattande manuell hantering. Skatteverket bedömer att det är helt oproportionerligt att försöka ta fram den uppgiften och anser att vad som här sägs om konsekvenser av ändringen för koncernbidrag generellt kan sägas gälla även för den ändring som föreslås för koncernavdrag.

Förslaget bedöms inte ha någon påverkan på konkurrensförhållanden för företag.

¹² Att bolagsstämman *beslutar* om likvidation under innevarande år förhindrar inte koncernbidrag. Det är först det år under vilket likvidationen genomförs (avslutas) som koncernbidrag inte kan nyttjas.

4.4 Effekter för enskilda

Förslagen bedöms inte ge några effekter för enskilda.

4.5 Effekter för offentlig sektor

Skatteverket bedömer att förslaget inte leder till några effekter för offentlig sektor.

4.6 Effekter för miljön

Förslaget bedöms inte ge några effekter för miljön

4.7 Effekter för sysselsättningen

Förslaget bedöms inte ge några effekter för sysselsättningen.

4.8 Fördelningseffekter

Skatteverket ser inte att förslaget ger några effekter för fördelningen av samhällets resurser.

4.9 Effekter för jämställdheten

Skatteverket kan inte se att förslaget får någon inverkan på jämställdheten mellan kvinnor och män.

4.10 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget kommer inte att leda till några effekter för Skatteverket eller domstolarna. Företagen förefaller ha anpassat sig till Skatteverkets bedömning av rådande rättsläge och ändringen bedöms inte leda till vare sig en ökning eller minskning av skattemål till domstolarna.

4.11 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget i avsnitt 3.2 görs för att det ska vara möjligt att göra koncernavdrag för förlust som uppkommit hos ett utländskt dotterföretag under det sista beskattningsåret i syfte att upprätthålla en likabehandling enligt etableringsfriheten visavi koncernbidragsrätten. Skatteverket bedömer därför att förslaget är förenligt med EU-rätten.

5 Författningskommentar

5.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

35 kap.

3 §

Ett nytt *andra stycke* införs med innebörd att koncernbidrag mellan moderföretag och ett helägt dotterföretag kan lämnas eller tas emot även om dotterföretagets sista beskattningsår blir avkortat på grund av likvidation.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 3.1.

35 a kap.

7 §

I *första stycket första punkten* tas alternativet för beräkning av sluttidpunkten för dotterbolagets förlust bort. Förlust som uppkommer i dotterföretag under det sista beskattningsåret fram till likvidationens avslutande får räknas med vid fastställande av beloppet för koncernavdrag.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 3.2.