

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3592-21

meddelad i Stockholm den 1 december 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPARTER



ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 26 maj 2021 i ärende dnr 2-21/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked utom såvitt avser svaret på fråga 4. Den frågan ska i stället besvaras på så sätt att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på det omfrågade förfarandet.

Dok.Id 253670

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

DOM

Mål nr
3592-21

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

BAKGRUND

1. Vid inkomstbeskattningen finns en möjlighet till resultatutjämning genom s.k. koncernbidrag för företag inom en koncern. Moderföretag och helägda dotterföretag kan lämna koncernbidrag sinsemellan för att utjämna resultatet. Med helägt dotterföretag avses ett företag som moderföretaget äger mer än 90 procent av andelarna i. Det företag som lämnar koncernbidrag ska dra av bidraget och företaget som tar emot bidraget ska ta upp det till beskattning.
2. Det finns regler som begränsar möjligheten till resultatutjämning genom att dra av sparade underskott mot mottagna koncernbidrag. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett företag som har sparade underskott, ett s.k. underskottsföretag, inträder en koncernbidragsspärr. Koncernbidragsspärren inträder dock inte om båda företagen såväl före som efter ägarförändringen ingår i samma koncern.
3. Även om de formella förutsättningarna för att lämna och ta emot koncernbidrag är uppfyllda, kan det företag som lämnar koncernbidrag ändå nekas avdrag med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt, om avdraget skulle leda till obehöriga skatteförmåner.
4. [REDACTED] är moderbolag i en koncern med ett stort antal dotterbolag, däribland [REDACTED]. I moderbolaget finns sparat ett betydande skattemässigt underskott från tidigare år. Underskottet har i allt väsentligt uppkommit

DOM

Mål nr
3592-21

innan [REDACTED] blev ett helägt dotterbolag. [REDACTED] äger även 55 procent av aktierna i [REDACTED], vilket därför ingår i samma koncern som [REDACTED] och [REDACTED]. Resterande aktier i [REDACTED] ägs av ett företag som inte ingår i koncernen.

5. Koncernen överväger att göra en omstrukturering för att kunna utnyttja en del av underskottet i [REDACTED]. Detta ska ske i flera steg enligt följande.
6. Moderbolaget [REDACTED] lämnar ett ovillkorat aktieägartillskott om [REDACTED] kr till dotterbolaget [REDACTED] som i sin tur lämnar ett koncernbidrag till moderbolaget på samma belopp. Efterföljande räkenskapsår säljer [REDACTED] dotterbolaget [REDACTED] till dotterbolaget [REDACTED] mot marknadsmässig ersättning. [REDACTED] kommer i princip bara att innehålla ett underskott som uppstått när det bolaget lämnade koncernbidrag till [REDACTED].
7. När [REDACTED] har ägt [REDACTED] ett helt beskattningsår är avsikten att [REDACTED] ska lämna koncernbidrag årligen till [REDACTED]. Efter att [REDACTED] tagit emot koncernbidragen kommer bolaget att kvitta dessa mot underskottet.
8. Med anledning av den planerade omstruktureringen ansökte [REDACTED], [REDACTED] och [REDACTED] om förhandsbesked. [REDACTED] ville veta om bolaget får dra av det koncernbidrag som finansierats med ett aktieägartillskott från [REDACTED] (fråga 1). [REDACTED] ville veta om bolaget får kvitta det sparade underskottet mot det mottagna koncernbidraget (fråga 2). [REDACTED] ville veta om bolaget kommer att få dra av framtida koncernbidrag till [REDACTED], som i sin tur ville veta om bolaget får kvitta de mottagna koncernbidragen från [REDACTED] mot det underskott som uppkom genom det koncernbidrag som tidigare lämnats till [REDACTED] (fråga 3). Slutligen undrade bolagen om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet (fråga 4). Enligt förutsättningarna omfattas inte någon del av det sparade underskottet i [REDACTED] av koncernbidragsspärren för underskotts företag.

DOM

Mål nr
3592-21

9. Skatterättsnämnden fann beträffande frågorna 1–3 att avdragsrätt för koncernbidrag föreligger och att mottagna koncernbidrag kan kvittas mot underskott. Såvitt avser möjligheten att utnyttja sparade underskott i [REDACTED] konstaterade nämnden att även om omstruktureringen medför att [REDACTED] genom ägarförändringen får det bestämmande inflytandet i [REDACTED] så inträder inte koncernbidragsspärren eftersom bolagen såväl före som efter ägarförändringen ingår i samma koncern.
10. När det gäller den sista frågan fann Skatterättsnämnden att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet med följd att [REDACTED] inte ska medges avdrag för koncernbidrag till [REDACTED] och att [REDACTED] inte ska ta upp bidraget som inkomst.
11. Att [REDACTED] kan utnyttja en del av det sparade underskottet innebär enligt nämndens mening en väsentlig skatteförmån. Nämnden konstaterade vidare att bolagets medverkan är en förutsättning för att underskottet ska kunna utnyttjas och att några andra skäl för transaktionerna än skatteförmånen inte hade framkommit.
12. Skatterättsnämnden ansåg avslutningsvis att effekten av transaktionerna blir en resultatutjämning mellan [REDACTED] och [REDACTED], dvs. en resultatutjämning mellan två bolag som inte ska kunna utjämna resultat enligt reglerna om koncernbidrag, eftersom de inte framstår som en och samma skattskyldig. Den omständigheten att inget av de inblandade bolagen kommer att avyttras externt kunde enligt nämndens uppfattning inte förta bedömningen att en sådan resultatutjämning står i strid med lagstiftningens syfte.

YRKANDEN M.M.

13. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

DOM

Mål nr
3592-21

14. [REDACTED], [REDACTED] och [REDACTED] medger att förhandsbeskedet fastställs vad gäller frågorna 1–3, men anser att förhandsbeskedet inte ska fastställas såvitt gäller fråga 4.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

15. Huvudfrågan i målet gäller om avdrag för koncernbidrag kan vägras med stöd av skatteflyktslagen när bidraget lämnas inför en koncernintern omstrukturering som syftar till att göra det möjligt att inom koncernen utnyttja sparade underskott.

Rättslig reglering m.m.

Inkomstskattelagen

16. Bestämmelser om koncernbidrag och underskotts företag finns i 35 kap. respektive 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).
17. Enligt 35 kap. 1 § ska koncernbidrag mellan bl.a. aktiebolag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om vissa förutsättningar är uppfyllda. En sådan förutsättning är enligt 2 § att moderföretaget äger mer än 90 procent av andelarna i dotterföretaget. För avdragsrätt krävs enligt 3 § även att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag.
18. Bestämmelserna i 40 kap. föreskriver begränsningar av möjligheten att utnyttja tidigare års underskott i underskottsföretag. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder enligt 10 § bl.a. en koncernbidragsspär. Av paragrafens tredje stycke framgår att

DOM

Mål nr
3592-21

koncernbidragsspärren dock inte inträder om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Av 5 och 6 §§ följer att med koncern avses i kapitlet bl.a. en koncern enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551).

Lagen mot skatteflykt

19. Enligt 2 § lagen mot skatteflykt gäller att hänsyn inte ska tas till en rättshandling om, rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige (1), den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna (2), skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (3), och ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (4).
20. I rättsfallet HFD 2018 ref. 59 fann Högsta förvaltningsdomstolen att avdrag för koncernbidrag som lämnas för att mottagaren ska kunna utnyttja det mot ett separat underskott inför en koncernintern omstrukturering – som skulle föra med sig att koncernbidragsrätten mellan givare och mottagare upphörde – inte kunde vägras med stöd av skatteflyktslagen. Detta mot bakgrund av att bestämmelserna om koncernbidrag syftar till att möjliggöra resultatutjämnning mellan bolag inom en och samma koncern.
21. När bestämmelserna om koncernbidrag i stället använts för att flytta underskott mellan bolag inför en förestående koncernextern överlåtelse av antingen det givande bolaget (RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2000 ref. 21 II) eller det mottagande bolaget (RÅ 2009 not. 201) har avdrag däremot vägrats med stöd av skatteflyktslagen.

DOM

Mål nr
3592-21**Högsta förvaltningsdomstolens bedömning***Frågorna 1–3*

22. Utifrån de förutsättningar som lämnats i ansökan beträffande förfarandet gör Högsta förvaltningsdomstolen samma bedömning som Skatterättsnämnden, dvs. att det föreligger avdragsrätt för lämnade koncernbidrag och att underskott kan dras av från mottagna koncernbidrag. Förhandsbeskedet ska därför fastställas i den del det avser frågorna 1–3.

Fråga 4

23. Eftersom moderbolaget [REDACTED] inte äger mer än 90 procent av andelarna i dotterbolaget [REDACTED] kan inte bolagen lämna koncernbidrag till varandra med avdragsrätt trots att de ingår i samma koncern. Det omfrågade förfarandet medför att det ändå blir möjligt att åstadkomma resultatutjämning mellan [REDACTED] och [REDACTED] med följd att underskottet i [REDACTED] kan utnyttjas. Frågan är om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.
24. Enligt förutsättningarna kommer det efter omstruktureringen – i likhet med vad som gällt före – inte att vara möjligt för [REDACTED] och [REDACTED] att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varandra. Sökandebolagen kommer emellertid även efter omstruktureringen att ingå i samma koncern, såsom en sådan beskrivs i aktiebolagslagen (jfr 2 kap. 5 § inkomstskattelagen).
25. Mot bakgrund av syftet med bestämmelserna om koncernbidrag – att möjliggöra resultatutjämning mellan bolag inom en och samma koncern – finner Högsta förvaltningsdomstolen att den omständigheten att förfarandet gör det möjligt att utnyttja sparade underskott inom koncernen, inte medför att avdrag kan vägras med stöd av skatteflyktslagen (jfr HFD 2018 ref. 59).

DOM

Mål nr
3592-21

26. Förhandsbeskedet ska således ändras i den del det avser svaret på fråga 4 och frågan ska i stället besvaras på så sätt att skatteflyktslagen inte är tillämplig på det omfrågade förfarandet.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Per Classon, Inga-Lill Askersjö, Kristina Svahn Starrsjö och Linda Haggren.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.