

**Not 24**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 juni 2021 följande dom (mål nr 6681-20).

**Bakgrund**

1. För att inte göra skillnad i beskattningen mellan en verksamhet som bedrivs inom ett enda företag och en som är uppdelad på flera företag har det i inkomstskattelagstiftningen införts regler om koncernbidrag. Det innebär att moderföretag och helägda dotterföretag kan överföra beskattningsunderlag sinsemellan för att utjämna resultatet. Givaren ska då dra av det lämnade koncernbidraget och mottagaren ska ta upp det till beskattning. En förutsättning för att ett företag ska anses utgöra ett sådant moderföretag är att detta äger mer än 90 procent av andelarna i dotterföretaget.

2. Även om de formella förutsättningarna för att lämna och ta emot koncernbidrag är uppfyllda, kan givaren nekas avdrag med stöd av den s.k. skatteflyktslagen om avdraget skulle leda till obehöriga skatteförmåner.

3. Aktiebolaget A äger ett antal portföljbolag och behövde 2012 ta in en extern investerare, B, vilket föranledde en omstrukturering av A:s innehav i portföljbolagen. Omstruktureringen innebar att A överlät aktier i ett antal portföljbolag för bokfört värde till sitt helägda bolag C. Därefter förvärvade B preferens- och stamaktier motsvarande knappt 14 procent av rösterna och kapitalet i C.

4. I samband med överlåtelsen av aktierna i C upprättades ett aktieägaravtal av vilket framgår att A ska finansiera 90 procent och B 10 procent av de tilläggsinvesteringar som görs i C samt att finansieringen ska ske genom tecknande av nya stamaktier i C i enlighet med en upprättad affärsplan. A har uppgett att löpande finansiering av sådana tilläggsinvesteringar under ett år av praktiska skäl reglerats genom att skulder har kvittats mot nya aktier i C. Eftersom A har stått för en större del av finansieringen har kvittningsemissionerna lett till att A:s ägarandel ökat successivt. Efter kvittningsemissionen 2019 ägde A drygt 90 procent av aktierna i C medan B ägde resterande del, inklusive samtliga preferensaktier utgivna av C.

5. I bolagsordningen för C regleras hur medel ska fördelas mellan stam- och preferensaktier vid utdelning samt likvidation av bolaget. Fördelningen ska ske på ett sätt som innebär att de preferensaktier som innehas av B ges en företrädesrätt till utdelning och del i bolagets tillgångar vid likvidation.

6. A ansökte om förhandsbesked för att få svar på om bolaget i förhållande till C utgör ett sådant moderföretag som kan lämna koncernbidrag med skattemässig verkan under förutsättning att nuvarande ägarförhållanden kvarstår (fråga 1). Om så är fallet ville A veta om skatteflyktslagen är tillämplig (fråga 2).

7. Skatterättsnämnden ansåg att A utgör ett moderföretag till C och att skatteflyktslagen inte är tillämplig. Som skäl angavs följande. Av rättspraxis framgår att det formella ägandet är avgörande för bedömningen av om ett företag är ett moderföretag när det gäller koncernbidrag. Det

saknas skäl att göra en annan bedömning i detta fall. Förfarandet som har lett fram till skatteförmånen har i detta fall föranletts av behovet av att ta in en extern investerare. Att en skatteförmån på sikt skulle kunna uppstå genom möjligheten att utväxla koncernbidrag kan visserligen utläsas som en konsekvens av avtalsförhållandet mellan A och B, men kan inte antas ha utgjort det övervägande skälet till förfarandet.

#### **Yrkanden m.m.**

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att A inte utgör ett moderföretag till C enligt bestämmelserna om koncernbidrag. För det fall A är att anse som ett moderföretag till C yrkar Skatteverket att Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

9. Skatteverket anför att B:s innehav av preferensaktier i C bör beaktas vid bedömningen av hur stor andel av C som A äger. Preferensaktierna innebär att B har så stor rätt till förmögenhetsmassan i C att A:s innehav i C rent faktiskt klart understiger 90 procent.

10. A anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

#### **Skälen för avgörandet**

##### *Frågan i målet*

11. Frågan i målet gäller om ett aktiebolag som äger drygt 90 procent av andelarna i ett annat aktiebolag är att anse som moderföretag till detta bolag enligt bestämmelserna om koncernbidrag när de andelar som ägs av minoritetsägaren ger en företrädesrätt till såväl utdelning som del i bolagets tillgångar vid likvidation, och om så är fallet, huruvida skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

##### *Rättslig reglering m.m.*

12. Enligt 35 kap. 1 och 3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag, eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag, dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om vissa förutsättningar är uppfyllda. Med moderföretag avses enligt 2 § första stycket ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som tillhör någon av de associationsformer som anges i bestämmelsen, däribland svenskt aktiebolag. Enligt andra stycket avses med helägt dotterföretag det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket.

13. Av 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt följer att vid beskattningen ska hänsyn inte tas till en rättshandling om den ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, den skattskyldige medverkat i rättshandlingen, skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och en beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.

14. I rättsfallet RÅ 2002 ref. 24 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att en aktieägare i ett bolag, som genom en riktad nyemission skulle komma att äga drygt 90 procent av aktierna i bolaget, utgjorde ett moderföretag

enligt reglerna om koncernbidrag. Att övriga aktieägare skulle förvärva konvertibla skuldebrev och att en konvertering av dessa skulle medföra att ägarförhållandena skulle återgå till de ursprungliga påverkade inte bedömningen att förutsättningarna för att kunna lämna och ta emot koncernbidrag var uppfyllda. Domstolen fann dock att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.

15. Även i rättsfallen RÅ 2004 ref. 87, RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65 ansågs bolag som formellt ägde mer än 90 procent av andelarna i ett företag, utgöra moderföretag enligt 35 kap. 2 § inkomstskattelagen. Skatteflyktslagen ansågs i dessa fall vara tillämplig på förfarandena.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

16. A är ett svenskt aktiebolag som äger mer än 90 procent av andelarna i det svenska aktiebolaget C. Redan av ordalydelsen i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen följer att A därmed är att anse som ett moderföretag till C i den mening som avses i reglerna om koncernbidrag. Det finns inget stöd för att vid bedömningen väga in omständigheter som vilket slag av aktier moderföretaget äger eller hur villkoren för fördelning av bl.a. utdelning mellan olika aktieslag har reglerats. Att aktier av det slag som uteslutande ägs av B ger företrädesrätt till utdelning och till C:s tillgångar vid likvidation saknar således betydelse för bedömningen om A är att anse som ett moderföretag till C. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas i den del som avser fråga 1.

17. För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs bl.a. att möjligheten för A att lämna och ta emot koncernbidrag från C med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för de rättshandlingar som har lett fram till att A:s ägarandel i C succesivt utökats till drygt 90 procent samtidigt som B har företrädesrätt till såväl utdelning som tillgångar vid likvidation och därigenom har större rätt till C:s tillgångar än vad B:s kvotvärde av innehavet i C motiverar.

18. Vid denna prövning är vad som framkommer vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter avgörande (jfr prop. 1996/97:170 s. 44). Det krävs därför att samtliga faktiska omständigheter kring det aktuella förfarandet är klarlagda.

19. Bland de rättshandlingar som ska prövas ingår den omstrukturerings som genomfördes 2012 och 2013 genom A:s överlåtelse av aktier i C till B och de avtal som upprättades i samband med detta. Dessutom ingår efterföljande rättshandlingar som rör finansieringen av tilläggsinvesteringar i C, samt tecknandet av aktier vid de nyemissioner som beslutats av C.

20. Beskrivningen av omständigheterna ger inte någon klar och entydig bild av de rättshandlingar som gjort det möjligt för A att lämna och ta emot koncernbidrag. Det beror på att underlag saknas, bl.a. den affärsplan som aktieägaravtalet hänvisar till och de handlingar eller närmare uppgifter avseende de nyemissioner som har genomförts i C. Eftersom underlaget inte på ett tillräckligt tydligt sätt beskriver samtliga steg i transaktionskedjan bör något förhandsbesked inte lämnas i denna del (jfr HFD 2012 ref. 50). Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökan avvisas i den del som avser frågan om skatteflyktslagen är tillämplig (fråga 2).

**Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som avser fråga 1 och undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen i den del som avser fråga 2.

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 tagits in i bilagan till detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Nymansson, Bull, Gäverth* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.

---

*Skatterättsnämnden (2020-11-03, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Pahlsson, Sundin och Werkell):*

*Förhandsbesked*

Frågorna 1 och 2: A utgör ett moderföretag till C. En tillämpning av skatteflyktslagen förändrar inte det förhållandet.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Frågan om ett företag är ett moderföretag enligt 35 kap. inkomstskattelagen har behandlats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2002 ref. 24, RÅ 2004 ref. 87 och RÅ 2007 not. 65. I samtliga dessa avgöranden har det formella ägandet varit avgörande. Det saknas skäl att göra en annan bedömning i detta ärende. A utgör alltså ett moderföretag till C i den mening som avses i 35 kap. 2 §.

I 2002 och 2007 års avgöranden har skatteflyktslagen ansetts tillämplig på så sätt att koncernbidragsrätt inte ansetts föreligga. Frågan om skatteflyktslagens tillämplighet prövades inte av Högsta förvaltningsdomstolen i 2004 års avgörande utan återförvisades till Skatterättsnämnden och resulterade slutligen i RÅ 2006 not. 89. Skatteflyktslagen ansågs tillämplig även i det avgörandet.

Som Skatterättsnämnden tolkar dessa avgöranden har förfarandet som var föremål för bedömning i samtliga fall framstått som praktiskt taget meningslöst om man bortser från den uppkomna skatteförmånen.

Av omständigheterna i detta ärende framgår att förfarandet som lett fram till skatteförmånen föranletts av behovet av att ta in en extern investerare. Att en skatteförmån på sikt skulle kunna uppstå genom möjligheten att utväxla koncernbidrag kan visserligen utläsas som en konsekvens av avtalsförhållandet mellan A och B. Det kan dock enligt Skatterättsnämnden inte antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.

Eftersom det tredje rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen därmed inte är uppfyllt är skatteflyktslagen inte tillämplig.