

## Ref 66

**Avdrag för koncernbidrag har inte ansetts kunna 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. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

35 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 1 december 2021 följande dom (mål nr 3592-21).

### 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 företag får det bestämmande inflytandet över ett företag som har sparade underskott, ett s.k. underskotts företag, 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. X är moderbolag i en koncern med ett stort antal dotterbolag, däribland Y. I moderbolaget finns sparat ett betydande skattemässigt underskott från tidigare år. Underskottet har i allt väsentligt uppkommit innan Y blev ett helägt dotterbolag. X äger även 55 procent av aktierna i Z, vilket därför ingår i samma koncern som X och Y. Resterande aktier i Z 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 X. Detta ska ske i flera steg enligt följande.

6. Moderbolaget X lämnar ett ovillkorat aktieägartillskott om [...] kr till dotterbolaget Y som i sin tur lämnar ett koncernbidrag till moderbolaget på samma belopp. Efterföljande räkenskapsår säljer X dotterbolaget Y till dotterbolaget Z mot marknadsmässig ersättning. Y kommer i princip bara att innehålla ett underskott som uppstått när det bolaget lämnade koncernbidrag till X.

7. När Z har ägt Y ett helt beskattningsår är avsikten att Z ska lämna koncernbidrag årligen till Y. Efter att Y tagit emot koncernbidragen kommer bolaget att kvitta dessa mot underskottet.

8. Med anledning av den planerade omstruktureringen ansökte X, Y och Z om förhandsbesked. Y ville veta om bolaget får dra av det koncernbidrag som finansierats med ett aktieägartillskott från X (fråga 1). X ville veta om bolaget får kvitta det sparade underskottet mot det mottagna koncernbidraget (fråga 2). Z ville veta om bolaget kommer att få dra av framtida koncernbidrag till Y, som i sin tur ville veta om bolaget får kvitta de mottagna koncernbidragen från Z mot det underskott som uppkom genom det koncernbidrag som tidigare lämnats till X (fråga 3). Slutligen undrade bolagen om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet (fråga 4). Enligt förutsättningarna omfattas inte någon del av det sparade underskottet i X av koncernbidragsspärren för underskotts företag.

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 Y konstaterade nämnden att även om omstruktureringen medför att Z genom ägarförändringen får det bestämmande inflytandet i Y, 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 Y inte ska medges avdrag för koncernbidrag till X och att X inte ska ta upp bidraget som inkomst.

11. Att X 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 X och Z, 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 resultatutjämnning står i strid med lagstiftningens syfte.

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

13. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

14. X, Z och Y 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 underskottsföretag 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 koncernbidragsspärr. Av paragrafens tredje stycke framgår att 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 sparad 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 koncern-extern 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.

*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 X inte äger mer än 90 procent av andelarna i dotterbolaget Z 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 resultatutjämnning mellan X och Z med följd att underskottet i X 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 X och Z 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).

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.

### 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.

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson*, *Classon*, *Askersjö*, *Svahn Starrsjö* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

---

**Skatterättsnämnden** (2021-05-26, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Pahlsson, Rubenson, Sundin och Werkell):

#### *Förhandsbesked*

Frågorna 1–3: Avdragsrätt för koncernbidrag föreligger och mottagna koncernbidrag kan kvittas mot underskott.

Fråga 4: Skatteflyktslagen är tillämplig med följd att Y inte ska medges avdrag för koncernbidrag.

*Skatterättsnämndens bedömning*

## Frågorna 1–3

Beträffande den inledande transaktionen med koncernbidraget från Y till X (fråga 1) föreligger enligt uppgifterna i ansökan de allmänna förutsättningarna för resultatutjämnning i 35 kap. 3 § inkomstskattelagen. Att koncernbidraget finansieras med ett tidigare lämnat aktieägartillskott utgör enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen inte hinder mot avdragsrätt för Y (se t.ex. RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2000 ref. 21). Inte heller den omständigheten att effekten av koncernbidraget blir att en del av det underskott som finns i X flyttas till Y innebär någon annan bedömning vad avser bestämmelserna i inkomstskattelagen (se RÅ 2000 ref. 21 II, RÅ 2009 not. 201 och HFD 2018 ref. 56).

Beträffande X:s rätt att kvitta koncernbidrag mot underskott (fråga 2) följer av förutsättningarna i ansökan att ingen del av underskottet omfattas av den koncernbidragsspärr som regleras i 40 kap. Inte heller i övrigt finns några hinder i inkomstskattelagen för att kvitta koncernbidraget mot underskottet.

Vad slutligen gäller frågan om de framtida koncernbidragen från Z till underskotts företaget Y (fråga 3) kan konstateras att inflytandet i sistnämnda bolag förändras i och med försäljningen av bolaget året innan. Av 40 kap. 10 § följer emellertid att någon spärr inte inträder eftersom det är fråga om samma koncern tillhörighet före som efter ägarförändringen. Vidare gäller som förutsättning att vid tidpunkten för koncernbidragen kommer Y ha varit ett helägt dotterbolag på sätt som krävs enligt de allmänna förutsättningarna i 35 kap. 3 §.

*Skatteflyktslagen*

I X finns före de tänkta transaktionerna ett större underskott som till följd av bestämmelsen om kvalificerat ägande i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen inte kan nyttjas mot resultatet i Z:s verksamhet genom koncernbidrag. Effekten av transaktionerna är att detta blir möjligt och frågan är hur förfarandet förhåller sig till skatteflyktslagen.

Att X kan komma att nyttja en del av sitt underskott innebär enligt Skatterättsnämndens mening en väsentlig skatteförmån. Vad sökandena anför om att X bara till viss del kompenseras genom köpeskilling och utökad utdelningskapacitet föranleder enligt nämnden ingen annan bedömning. Vidare gäller att bolagets medverkan är en förutsättning för att underskottet ska kunna nyttjas och några andra skäl för transaktionerna än skatteförmånen har inte framkommit i ärendet.

Frågan som återstår att pröva är då om en beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. När liknande frågeställningar tidigare prövats i praxis där underskott flyttas med hjälp av koncernbidrag har Högsta förvaltningsdomstolen främst resonerat kring bestämmelserna om koncernbidrag i 35 kap. inkomstskattelagen och hur förfarandet förhåller sig till syftet med det regelverket (se t.ex. RÅ 2000 ref. 21 II och HFD 2018 ref. 59). Det saknas enligt Skatterättsnämnden skäl att i detta fall göra någon annan bedömning.

Effekten av transaktionerna som övervägs av sökandena blir som angetts ovan en resultatutjämnning mellan X och Z, dvs. mellan två bolag som inte ska kunna utjämna resultat på grund av stadgandet i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen eftersom de inte framstår som en och samma

HFD 2021

**Ref 66**

skattskyldig (jfr prop. 1965:126 s. 20 f£). Den omständigheten att inget av de inblandade bolagen kommer avyttras externt kan enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte förta bedömningen att en sådan resultatutjämning står i strid med lagstiftningens syfte.

Det ovan anförda innebär att skatteflyktslagen är tillämplig vilket i detta fall får till följd att någon avdragsrätt för Y för koncernbidrag som ska lämnas till X inte föreligger och att X inte ska ta upp bidraget som inkomst.