

HEMLIG

HÖGSTA  
FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN

Ink. 2021-06-17

Mål nr: 3592-21

Aktbil.: 2

HÖGSTA FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN  
Bered Enhet 4

INKOM: 2021-06-17  
MÅLNR: 3592-21  
AKTBIL: 2

SKATTERÄTTSNÄMNDENS  
FÖRHANDBESKED

meddelat den 26 maj 2021

Dnr 2-21/D

HEMLIG

enligt 27 kap 1 och 6 § Offentlighets-  
o sekretesslagen (2009:400)

SKATTERÄTTSNÄMNDEN

SÖKANDE



Ombud



MOTPART

Skatteverket  
171 94 Solna

SAKEN

Inkomstskatt

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1–3

Avdragsrätt för koncernbidrag föreligger och mottagna koncernbidrag kan kvittas mot underskott.

Fråga 4

Skatteflyktslagen är tillämplig med följd att [REDACTED] AB inte ska medges avdrag för koncernbidrag.

## BAKGRUND

## Omständigheterna i ärendet

██████████ är moderbolag i en koncern med ett stort antal dotterbolag. Ett av dotterbolagen är ██████████ som blev helägt dotterbolag under 2013. ██████████ är idag vilande och bedriver ingen egen verksamhet.

██████████ äger också del i ██████████ som varit dotterbolag sedan 2012. Ägarandelen i ██████████ är 55 procent. Resterande del ägs av ██████████ som inte ingår i samma koncern som ██████████.

I ██████████ fanns vid utgången av räkenskapsåret 2020 ett skattemässigt underskott om ca ██████████ kronor som i allt väsentligt har uppkommit innan 2013 då ██████████ blev dotterbolag till ██████████.

För att skapa en möjlighet att få ut en viss ersättning som kompensation för de förluster som ██████████ tidigare drabbats av överväger man nu att genomföra en omstrukturering. När omstruktureringen är klar ska ██████████ vara ett helägt dotterbolag till ██████████.

I ett första steg i omstruktureringen lämnar ██████████ ett ovillkorat aktieägartillskott om ██████████ kronor till ██████████. Därefter lämnar ██████████ ett koncernbidrag till ██████████ på samma belopp. Räkenskapsåret efter att de första transaktionerna genomförts säljs ██████████ till ██████████ för marknadspris. När ██████████ ägt ██████████ ett helt beskattningsår kommer koncernbidrag årligen lämnas till ██████████ för kvittning av det underskott som uppkommit i det bolaget.

Som förutsättning gäller att köpeskillingen för aktierna i ██████████ är ett marknadsmässigt pris för aktier i ett bolag som i princip bara innehåller ett underskott. Vidare kommer ██████████ att vid behov lämna en s.k. skalbolagsdeklaration med anledning av försäljningen av ██████████. Dessutom gäller som förutsättning att inget av de berörda bolagen kommer att säljas till bolag utanför den befintliga koncernen.

**Frågorna och parternas inställning**

██████ vill veta om bolaget kommer få avdragsrätt för det koncernbidrag som finansieras med ett aktieägartillskott (fråga 1) och ██████ vill veta om koncernbidraget kan kvittas mot bolagets underskott (fråga 2). ██████ vill för sin del veta om bolaget kommer få avdragsrätt för framtida koncernbidrag till ██████ och ██████ vill veta om koncernbidragen kan kvittas mot det underskott som uppkommer med anledning av koncernbidraget till ██████ (fråga 3).

Om avdragsrätt och kvittning för koncernbidrag medges enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vad avser frågorna 1–3 vill sökandena veta om lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, är tillämplig på förfarandet (fråga 4).

*Sökandena* anser att avdrag för koncernbidrag och kvittning av underskott ska ske vad avser frågorna 1–3 i enlighet med bestämmelserna i IL. De menar vidare att skatteflyktslagen inte är tillämplig. Omstruktureringen innebär inte en väsentlig skatteförmån. Att få en viss ersättning genom köpeskillingen samt förhoppningsvis genom utökad utdelningskapacitet på innehavet i ██████ är naturligtvis positivt men utgör inte en skatteförmån. Vidare bör det i likhet med HFD 2018 ref. 59 inte heller i detta fall strida mot lagstiftningens syfte att medge avdrag för koncernbidrag och kvitta underskotten.

*Skatteverket* delar sökandenas bedömning att avdrag och kvittning ska ske i enlighet med reglerna i IL. Verket anser dock att skatteflyktslagen är tillämplig med följd att ██████ inte ska medges avdrag om ██████ kronor och att ██████ inte ska ta upp motsvarande belopp som inkomst med anledning av koncernbidraget dem emellan.

Enligt Skatteverket är förfarandet att med hjälp av koncernbidrag överföra underskott från ██████ till ██████ meningslöst bortsett från skatteeffekten. Förfarandet medför en skatteförmån som inte är oväsentlig och innebörden av de tänkta transaktionerna är att det möjliggör kvittning av underskott mellan två företag som inte ingår i en koncern enligt definitionen om kvalificerat ägande i 35 kap. 2 § IL. Detta strider mot lagtext i IL och uttalanden i förarbeten (prop. 1965:126 s. 20 ff.).

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET****Rättsligt**

Enligt 35 kap. 1 § IL 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.

Vidare framgår av 3 § att vid koncernbidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag krävs för avdrag bl.a. att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget börjat bedriva verksamhet av något slag.

Av 2 § skatteflyktslagen följer att en rättshandling kan underkännas vid beskattningen om den ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige (1), den skattskyldige medverkat i rättshandlingen (2), skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (3), och en beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte (4).

Högsta förvaltningsdomstolen har i tre avgöranden tillämpat skatteflyktslagen på förfaranden som inneburit att koncernbidragsreglerna använts för att flytta underskott mellan bolag inför en förestående extern överlåtelse av antingen det givande bolaget (RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2000 ref. 21 II) eller det mottagande (RÅ 2009 not. 201).

I HFD 2018 ref. 59 gällde frågan avdrag för koncernbidrag som lämnats inför en koncernintern omstrukturering, en omstrukturering som skulle leda till att koncernbidragsrätten mellan givaren och mottagaren upphörde. Avdrag ansågs inte kunna vägras med stöd av skatteflyktslagen.

**Skatterättsnämndens bedömning**Frågorna 1–3

Beträffande den inledande transaktionen med koncernbidraget från [REDACTED] till [REDACTED] (fråga 1) föreligger enligt uppgifterna i ansökan de allmänna förutsättningarna för resultatutjämning i 35 kap. 3 § IL. Att koncernbidraget finansieras med ett tidigare lämnat aktieägartillskott utgör enligt bestämmelserna i IL inte hinder mot avdragsrätt för [REDACTED] (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 [REDACTED] flyttas till [REDACTED] innebär någon annan bedömning vad avser bestämmelserna i IL (se RÅ 2000 ref. 21 II, RÅ 2009 not. 201 och HFD 2018 ref. 56).

Beträffande [REDACTED] 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 IL för att kvitta koncernbidraget mot underskottet.

Vad slutligen gäller frågan om de framtida koncernbidragen från [REDACTED] till underskotts företaget [REDACTED] (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 koncerntillhörighet före som efter ägarförändringen. Vidare gäller som förutsättning att vid tidpunkten för koncernbidragen kommer [REDACTED] ha varit ett helägt dotterbolag på sätt som krävs enligt de allmänna förutsättningarna i 35 kap. 3 §.

Skatteflyktslagen

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

## SKATTERÄTTSNÄMNDEN

6(7)

Dnr 2-21/D

Att [REDACTED] kan komma att nyttja en del av sitt underskott innebär enligt Skatterättsnämndens mening en väsentlig skatteförmån. Vad sökandena anför om att [REDACTED] bara till viss del kompenseras genom köpeskillning 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. IL 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 resultatutjämning mellan [REDACTED] och [REDACTED], dvs. mellan två bolag som inte ska kunna utjämna resultat på grund av stadgandet i 35 kap. 2 § IL eftersom de inte framstår som en och samma skattskyldig (jfr prop. 1965:126 s. 20 ff.). 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 [REDACTED] för koncernbidrag som ska lämnas till [REDACTED] inte föreligger och att [REDACTED] inte ska ta upp bidraget som inkomst.

## GILTIGHET

Beskedet avser beskattningsår som börjar under kalenderåren 2020–2024. Upplysningar om förutsättningarna för dess tillämplighet finns i Bilaga.

SKATTERÄTTSNÄMNDEN

7(7)

Dnr 2-21/D

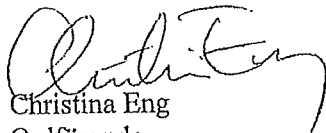
**AVGIFT**

8 000 kr för var och en av sökandena.

**HUR MAN ÖVERKLAGAR**

Upplysningar om hur man överklagar ett förhandsbesked finns i Bilaga.

På Skatterättsnämndens vägnar



Christina Eng  
Ordförande



Krister Rentrop  
Föredragande

I avgörandet har deltagit Christina Eng, Birgitta Pettersson, Anders Bengtsson, Robert Pahlsson, Johan Rubenson, Olof Sundin och Ulla Werkell.

## TILLÄMPLIGHETEN AV ETT FÖRHANDBESKED

När ett förhandsbesked vunnit laga kraft är det bindande för Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde under giltighetstiden, om

- den enskilde yrkar att beskedet ska tillämpas och visar att de förutsättningar som beskedet har grundats på fortfarande gäller, och
- någon författningsändring inte påverkar bedömningen i beskedet.

## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Ett förhandsbesked och Skatterättsnämndens beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får överklagas av den enskilde om beskedet eller beslutet gått denne emot. Observera att det inte är möjligt att överklaga Skatterättsnämndens beslut om att helt eller delvis avvisa en ansökan om förhandsbesked.

Skatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgång och även om verket inte yrkar någon ändring. Om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, har ombudet samma rätt.

Överklagandet ska göras skriftligen och ställas till Högsta förvaltningsdomstolen, men skickas till [kansliet@skatterattsnamnden.se](mailto:kansliet@skatterattsnamnden.se) eller till

Skatterättsnämnden, Box 24144, 104 51 Stockholm

Överklagandet ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet. Om sista dagen för överklagandet infaller på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Om överklagandet kommit in i rätt tid skickas det till Högsta förvaltningsdomstolen.

I överklagandet ska anges

- den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer (om klaganden anlitat ombud ska kontaktuppgifter till ombudet anges),
- ärendets diarienummer,
- vilken ändring som yrkas, och
- vilka omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet.

Vid frågor, vänligen kontakta Skatterättsnämndens kansli på telefon 010-574 79 57