

HFD 2018 ref. 59

Avdrag för koncernbidrag som lämnas inför en koncern-intern omstrukturering vilken leder till att koncernbidragsrätten mellan givare och mottagare upphör har inte ansetts kunna vägras med stöd av skatteflyktlagen. Förhandsbesked om inkomstskatt.

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 oktober 2018 följande dom (mål nr 7238-17).

Bakgrund

Varje aktiebolag och ekonomisk förening är ett separat skatte- subjekt och beskattas för sitt redovisade resultat. I syfte att åstadkomma neutralitet i beskattningen mellan det fallet att en verksamhet bedrivs inom ett enda företag och det att verksamheten är uppdelad på flera företag har det införts regler om koncernbidrag. Dessa innebär att moderföretag och s.k. helägda dotterföretag, varmed avses företag som moderföretaget äger mer än 90 procent av andelarna i, kan överföra beskattningsunderlag sinsemellan. Givaren ska då dra av det lämnade bidraget och mottagaren ska ta upp det till beskattning. Bestämmelser om detta finns i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Även om de formella förutsättningarna för att lämna och ta emot koncernbidrag är uppfyllda, kan det inträffa att givaren nekas avdrag med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt om avdraget skulle leda till obehöriga skatteförmåner.

Y äger 67 procent av andelarna i X medan resterande andelar ägs av Z. X äger i sin tur samtliga andelar i Å.

Y-koncernen överväger att göra en intern omstrukturering. Efter denna ska Y äga minst 90,1 procent av andelarna i X och 65 procent av andelarna i Å. Resterande andelar i X och Å ska ägas av Z. Omstruktureringen innebär att koncernbidragsrätten mellan X och Å upphör.

Vid ingången av 2017 hade Å ett betydande underskott, som bolaget till viss del inte kommer att kunna utnyttja efter omstruktureringen. Koncernen överväger därför att omfördela en del av underskottet inom koncernen. Detta ska ske genom att X lämnar koncernbidrag till Å. Koncernbidraget kommer att finansieras med tillskott från Y eller med utdelning från Å. Förfarandet innebär att underskott flyttas från Å till X.

I ansökan om förhandsbesked ställde X frågan om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet.

Skatterättsnämnden besvarade frågan nekande. Enligt nämnden ingår koncernbidraget som ett led i den planerade omstruktureringen och det kan snarast ses som en konsekvens av denna. Skatteförmånen kan därmed inte antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet i sin helhet. Vidare konstaterade nämnden att det, till skillnad från vad som varit fallet i tidigare praxis, inte var aktuellt med en extern avyttring av något bolag efter det att koncernbidraget lämnats och att inget av bolagen kommer att lämna Y-koncernen. De aktuella underskotten har också storleksmässigt uppkommit medan det förelåg koncernbidragsrätt mellan bolagen.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att skatteflyktslagen är tillämplig och anför bl.a. följande.

Det förfarande som ska prövas är koncernbidraget från X till Å. Koncernbidraget framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen. Efter omstruktureringen upphör möjligheten att med avdragsrätt lämna koncernbidrag mellan bolagen och dessa kommer då inte längre att ingå i en koncern i den mening som avses i 35 kap. IL. Om förfarandet godtas kommer en utjämning av överskott och underskott att kunna fortsätta efter det att koncernförhållandet mellan bolagen har upphört, vilket strider mot syftet bakom koncernbidragsreglerna (jfr RÅ 2000 ref. 21 II och RÅ 2009 not. 201).

X anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked och anför bl.a. följande.

Det förfarande som ska bedömas bör innefatta både koncernbidraget och den efterföljande omstruktureringen. Eftersom det är den affärsmässigt motiverade omstruktureringen och inte skatteförmånen som utgör det övervägande skälet till förfarandet är skatteflyktslagen inte tillämplig. Inte heller strider förfarandet mot syftet med reglerna om koncernbidrag. En omständighet som skiljer sig från tidigare fall som prövats av Högsta förvaltningsdomstolen är att omstruktureringen inte innebär någon extern avyttring av bolag. Dessutom har det aktuella underskottet uppkommit medan det förelåg koncernbidragsrätt mellan bolagen.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om avdrag för koncernbidrag kan vägras med stöd av skatteflyktslagen när bidraget lämnas inför en koncernintern omstrukturering och denna kommer att leda till att koncernbidragsrätten mellan givare och mottagare upphör.

Rättslig reglering m.m.

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.

Av 2 § lagen mot skatteflykt 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).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Mellan X och Å föreligger koncernbidragsrätt och bolagen avser att med hjälp av koncernbidrag flytta det underskott som finns i Å till X. Att detta inte i sig påverkar rätten till avdrag enligt 35 kap. IL följer av bl.a. RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2000 ref. 21 II.

Frågan är då om den omständigheten att koncernbidraget lämnas inför en förestående koncernintern omstrukturering, som leder till att koncernbidragsrätten mellan bolagen upphör, medför att avdrag kan vägras med stöd av skatteflyktslagen.

Syftet med bestämmelserna om koncernbidrag i 35 kap. IL är att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den skulle ha blivit om verksamheten hade bedrivits av ett enda företag.

Enligt förutsättningarna kommer varken X eller Å att avyttras till extern part utan bolagen kommer även efter omstruktureringen, till skillnad från vad som var fallet i ovan nämnda rättsfall, att ingå i samma koncern. Däremot upphör koncernbidragsrätten mellan bolagen eftersom det krav på särskilt kvalificerat ägande som gäller för att sådana bidrag ska vara avdragsgilla inte längre är uppfyllt. Mot bakgrund av syftet med bestämmelserna om koncernbidrag – att möjliggöra resultatutjämning mellan bolag inom en och samma koncern – anser Högsta förvaltningsdomstolen att den omständigheten inte medför att avdrag kan vägras med stöd av skatteflyktslagen. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Saldén Enérus, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitie-sekreteraren Camilla Mundt.

Justitierådet *Gäverth* var av skiljaktig mening och anförde:

X anser att det förfarande som ska prövas mot skatteflyktslagen är den affärsmässigt motiverade omstruktureringen av koncernen, där koncernbidraget endast ingår som ett moment.

Det framstår som praktiskt taget meningslöst att genomföra förfarandet med tillskott från Y, eller utdelning från Å, till X för att X därefter ska lämna koncernbidrag till Å om det inte vore för att uppnå en väsentlig skatteförmån. Bolaget har vidare i ansökan angett att syftet med koncernbidraget är att förbättra koncernens skatterättsliga position inför omstruktureringen. Skatteförmånen får därför anses utgöra det övervägande skälet för förfarandet med tillskott, alternativt utdelning, och koncernbidrag (jfr RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2000 ref. 21 II).

Fråga är härefter om det planerade förfarandet strider mot syftet med reglerna om koncernbidrag.

Syftet med bestämmelserna om öppna koncernbidrag i 35 kap. IL är att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den skulle ha varit om verksamheten hade bedrivits av ett enda företag. När bestämmelserna infördes uttalades i förarbetena att resultatutjämning genom koncernbidrag kan accepteras endast då företagen klart framstår som en skattskyldig och att rätten till resultatutjämning i princip begränsas till aktiebolag i en helägd bolagskoncern. Vidare uttalades att man inte genom koncernbidrag bör tillåta en längre gående resultatutjämning än vad som skulle varit tillåtet om verksamheterna drivits hos ett företag (prop. 1965:126 s. 51 och s. 72).

Av praxis (RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2000 ref. 21 II) framgår enligt min mening att ett förfarande som syftar till att – inför en förestående överlåtelse av ett företag – genom koncernbidrag skapa ett underskott hos ett bolag, som kan komma att utnyttjas mot bolagets framtida inkomster efter att det i 35 kap. 2 § IL angivna kvalificerade ägarsambandet mellan givaren och mottagaren upphört, strider mot syftet med koncernbidragsreglerna och kan därför angripas med stöd av skatteflyktslagen.

I RÅ 2009 not. 201 var det fråga om att ett moderbolag som redovisade skattemässiga underskott lämnade aktieägartillskott till sitt helägda dotterbolag, som också redovisade skattemässiga underskott, varefter dotterbolaget lämnade koncernbidrag till moderbolaget med följd att underskottet hos moderbolaget eliminerades och underskottet hos dotterbolaget ökades. Därefter omstrukturerades koncernen och moderbolaget såldes externt. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde

Skatterättsnämndens förhandsbesked som innebar att förfarandet ansågs strida mot syftet med koncernbidragsreglerna.

Enligt förutsättningarna kommer inte X eller Å att avyttras till extern part, utan det kommer även fortsättningsvis att finnas ett ägarsamband mellan bolagen efter den planerade omstruktureringen. Däremot upphör möjligheten att lämna och ta emot koncernbidrag mellan X och Å då det kommer att saknas ett sådant kvalificerat ägarsamband som krävs. Genom det planerade förfarandet kommer X – i likhet med Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden i 2000 och 2009 års fall – att kunna utnyttja det tillskapade underskottet för resultatutjämnning efter att det kvalificerade koncernsambandet mellan givare och mottagare brutits, vilket strider mot syftet bakom bestämmelserna om koncernbidrag.

Mot denna bakgrund saknas anledning att behandla ansökan på annat sätt än de tidigare avgörandena, varför jag anser att skatteflyktslagen är tillämplig på det planerade förfarandet. Det innebär att X inte har rätt till avdrag för koncernbidrag till Å till den del bidraget leder till skattemässigt underskott i X.

Skatterättsnämnden (2017-11-20, Pettersson, Dahlberg, Hellenius, Jönsson, och Werkell):

Förhandsbesked

Skatteflyktslagen är inte tillämplig.

Motivering

Mot bakgrund av praxis kan konstateras att koncernbidragsreglerna inte hindrar att ett koncernbidrag som finansieras genom tillskott eller utdelning dras av hos X trots att det resulterar i att ett redan befintligt underskott hos bolaget ökar. Förfarandet ska dock även prövas mot skatteflyktslagen. Rekvisiten i punkterna 1 och 2 i 2 § skatteflyktslagen får därvid anses uppfyllda.

När det gäller rekvisitet i punkten 3 är frågan vilket förfarande som ska ingå i prövningen. Om koncernbidraget ensamt är den rättshandling som utgör förfarandet är även rekvisitet i punkten 3 uppfyllt.

Koncernbidraget ingår dock som ett led i den planerade omstruktureringen och kan snarast ses som en konsekvens av denna. Koncernens skattemässiga situation anpassas till den nya strukturen vars formering har andra skäl än skattemässiga. Enligt Skatterättsnämnden bör därför förfarandet i detta ärende kunna omfatta koncernbidraget såväl som den efterföljande omstruktureringen. Skatteförmånen kan i så fall inte antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet och skatteflyktslagen är då inte tillämplig.

Det kan också ifrågasättas om rekvisitet i punkten 4 är uppfyllt. Till skillnad från vad som varit fallet i tidigare praxis är det inte här aktuellt med en extern avyttring av bolag efter att koncernbidrag lämnats. Resultatutjämnning möjliggörs visserligen i en annan skatterättslig miljö än

tidigare men inget av bolagen lämnar Y-koncernen. De aktuella underskotten har också storleksmässigt uppkommit medan det förelåg koncernbidragsrätt mellan samtliga bolag i koncernen. Mot denna bakgrund kan inte ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet anses strida mot syftet med koncernbidragsreglerna.

Eng, ordförande, och Sundin var skiljaktiga och anförde:

Vi är oeniga med majoriteten i frågan om rekvisitet i punkten 3 i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllt i ärendet. I RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2000 ref. 21 II konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det var transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott som framstod som praktiskt taget meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen och att skatteförmånen därför fick antas ha utgjort det huvudsakliga respektive övervägande skälet för förfarandet. I RÅ 2009 not. 201 hänvisades till bedömningen i RÅ 2000 ref. 21 II. Mot den bakgrunden är vår uppfattning att det är koncernbidraget samt tillskottet eller utdelningen som möjliggör koncernbidraget som i detta ärende bör anses utgöra förfarandet vid prövningen av rekvisitet i punkten 3. Skatteförmånen får då antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet och rekvisitet är alltså uppfyllt.

I frågan om rekvisitet i punkten 4 i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllt gör vi samma bedömning som majoriteten. Vi anser därmed, i likhet med majoriteten, att skatteflyktslagen inte är tillämplig.