



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emelie Samuelsson

The gift of giving

En studie av koncernbidrag och tillämpningen av lagen mot
skatteflykt

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT 2019

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	4
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Metod och material	6
1.5 Forskningsläge	6
1.6 Disposition	7
2 KONCERNBIDRAGSRÄTT	8
2.1 Grundläggande principer inom skatterätten	8
2.2 Bakgrund och syfte till koncernbidragsreglerna	10
2.3 Gällande rätt	13
2.3.1 Koncernbidrag inom civilrätten	13
2.3.2 Koncernbidrag inom skatterätten	16
2.4 Konsekvenser vid ägarförändringar	23
2.4.1 Underskott och underskottsföretag	24
2.4.2 Ägarförändringar	24
2.4.3 Beloppsspärren	26
2.4.4 Koncernbidragsspärren	28
3 LAGEN MOT SKATTEFLYKT	30
3.1 Bakgrund och syfte	30
3.2 Lagen och dess tillämpning	32
3.2.1 En väsentlig skatteförmån	34
3.2.2 Den skattskyldiges medverkan	36
3.2.3 Det övervägande skälet	36
3.2.4 I strid med syftet	37
4 PRAXIS	39
4.1 RÅ 1989 ref. 31	39

4.2	RÅ 2000 ref. 21 II	40
4.3	RÅ 2001 ref. 79	41
4.4	RÅ 2002 ref. 24	42
4.5	Kammarrätten i Stockholm, mål 7871-02–7873-02	43
4.6	RÅ 2004 ref. 87 och RÅ 2006 not. 89	44
4.7	RÅ 2007 not. 65	45
4.8	RÅ 2009 not. 201	46
4.9	HFD 2018 ref. 59	46
5	ANALYS	48
5.1	Sambandet mellan skatterätten och civilrätten	48
5.2	Lagen mot skatteflykt och koncernbidragsreglerna	50
5.3	Avdragsrätt för koncernbidrag vid extern avyttring?	51
5.4	Har rättsläget förändrats?	53
5.5	Konsekvensen av att lagen mot skatteflykt tillämpas	54
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	56
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	59

Summary

Swedish corporate taxation is based on the fact that each individual company is an independently taxable subject. On the other hand, in some circumstances it is possible to take into account several companies' income of economic activities, when these are part of a corporate group. One option available is the group contribution. If the rules concerning group contributions are applicable and a distribution has been made, the rewarding company must make a deduction of the value of the distribution at the same time as the recipient must submit corresponding amount for taxation. As a result, the rewarding company's taxable income is lowered while the recipient's taxable income is raised. Even though the group contribution is a concept within tax law, it has some cooperation with private law, especially the law concerning limited companies. It was on the basis of this legal area that the group contribution rules were formed.

A number of conditions have been set up as requirements for companies wanting to use the benefits of the group contribution. In addition, there are further limitations on the set-off possibilities when a company operating at a loss has been involved in a change of ownership. However, this is not all. There is also a general tax evasion clause in the Swedish anti-tax avoidance act, *lagen mot skatteflykt*, with which tax evasion procedures can be addressed effectively. However, how this legislation should be interpreted is not easy to ascertain and the existing case law seldom contains clear references to the reasoning behind why it is deemed to be a tax evasion procedure.

However, the existing case law has made some clarifications and some guidance can be obtained. For example, even if a group contribution is technically allowed to create a deficit in the rewarding company, problems arise if an external sale is subsequently carried out. In a case like this, *lagen mot skatteflykt* is applicable. However, if the sale in the same situation is done within the corporate group, application of the tax evasion clause can be avoided.

Sammanfattning

Den svenska företagsbeskattningen baseras på att varje enskilt företag är ett självständigt skattskyldigt subjekt. Däremot finns vissa möjligheter att beakta flera företags resultat av näringsverksamhet när dessa ingår i en koncern. Ett alternativ som har ställts upp är de skatterättsliga koncernbidragen. Då koncernbidragsreglerna aktualiseras och en värdeöverföring har skett mellan två företag inom samma koncern ska givaren göra avdrag för värdet samtidigt som mottagaren ska ta upp motsvarande belopp till beskattning. Detta får som resultat att det givande företags beskattningsbara inkomst sänks medan det mottagande företags beskattningsbara inkomst höjs. Följden av denna konstruktion är att en sådan resultatutjämnning har som störst värde då det mottagande företaget går med förlust och företagen därigenom minskar koncernens totala skatt. Även om koncernbidraget är ett skatterättsligt begrepp har det viss samverkan med civilrätten, framförallt aktiebolagsrätten. Det var med utgångspunkt i detta rättsområde som koncernbidragsreglerna formades.

På grund av att det endast ska vara möjligt att åstadkomma denna resultatutjämnning inom en koncern har ett antal förutsättningar ställts upp som krav för att koncernbidragsrätt ska föreligga. Dessutom finns ytterligare begränsningar avseende kvittningsmöjligheterna då ett underskotts företag varit involverad i en ägarförändring. Detta är dock inte allt. För att otillbörliga skatteförmåner inte ska kunna utnyttjas finns en generell skatteflyktsbestämmelse i lagen mot skatteflykt med vilken otillbörliga förfaranden kan angripas på ett effektivt sätt, utan att ytterligare lagstiftning ska krävas för att omfatta varje tänkbar situation som uppfattas som ett skatteflyktsförfarande. Hur denna lagstiftning ska tillämpas är dock inte helt enkelt att utröna och den praxis som finns innehåller sällan tydliga hänvisningar till motiveringen bakom en tillämpning.

Genom praxis har dock vissa omständigheter klarlagts och viss vägledning kan hämtas. Även om ett koncernbidrag rent tekniskt får tillskapa ett underskott hos den som ger det uppstår problem om det därefter genomförs en extern avyttring, som innebär att antingen givaren eller mottagaren av koncernbidraget byter koncerntillhörighet. I ett sådant fall blir lagen mot skatteflykt tillämplig. Om avyttringen i samma situation istället görs inom koncernen finns dock utrymme för att medge avdrag för koncernbidrag. Om flera delägare genom en överenskommelse åsidosätter syftet bakom det kvalificerade ägandet som måste vara uppnått för att ett koncernförhållande ska anses föreligga nekans avdragsrätt. Det är dock inte endast en rättshandling eller ett rättsförhållande som kan komma att bli aktuell i en bedömning enligt lagen mot skatteflykt. Då en kedja av transaktioner leder till att obeskattade medel överförs till ett företag som inte omfattas av koncernbidragsreglerna blir lagen mot skatteflykt än en gång tillämplig. Däremot kan detta undvikas då den slutliga mottagaren hade kunnat åstadkomma samma skattemässiga situation genom att själv bedriva den verksamhet som värdet hänförs sig till.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
RF	Regeringsformen
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Koncernbidrag är en skatterättslig disposition som företag under vissa förutsättningar kan använda sig av för att åstadkomma en utjämning av resultat av näringsverksamhet och därmed sänka den totala skatten sett till hela koncernen.

HFD 2018 ref. 59 är det senaste rättsfallet där Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) prövat avdragsrätten för koncernbidrag gentemot lagen (1995:575) mot skatteflykt. Att koncernbidragsrätten upphörde att gälla efter omstruktureringen ledde inte till att lagen mot skatteflykt tillämpades, trots att koncernbidraget skapade ett underskott i det givande företaget. Detta domslut kan anses väntat men i ljuset av tidigare praxis gällande koncernbidrag och lagen mot skatteflykt uppkommer frågan huruvida det finns flera situationer som kan leda till samma slutsats.

HFD:s praxis avseende koncernbidragsrätt och tillämpningen av lagen mot skatteflykt är sparsam och utgörs endast av överklagade förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Rättsområdena är omfattande och avdragsrätten för koncernbidrag kan leda till stora fördelar ur en skattemässig synpunkt. Å andra sidan, om något skulle gå fel vid tillämpningen av koncernbidragsreglerna kan resultatet dessutom bli att avdrag nekats och en fördelaktigare beskattning kan därmed gå förlorad. Det är därför av stort ekonomiskt intresse att ha en förståelse för de bestämmelser som reglerar koncernbidragsrätten.

1.2 Syfte och frågeställningar

Utgångspunkten för uppsatsen har varit de svenska koncernbidragsreglerna som återfinns i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Dessa har sedan kopplats till hur koncernbidragsrätten påverkas av koncerninterna omstruktureringar, olika situationer beroende av avtal mellan delägare samt externa avyttringar. Därigenom har olika principiella omständigheter som kan föranleda att lagen mot skatteflykt blir tillämplig när det gäller koncernbidragsreglerna försökts identifieras.

Eftersom koncernbidrag är ett skatterättsligt begrepp som inte har en direkt motsvarighet inom civilrätten kommer även sambandet mellan de två områdena, skatterätten och civilrätten, att försöka klargöras. I denna del syftar uppsatsen till att beskriva hur koncernbidraget, som det beskrivs i skatterätten, tas upp inom civilrätten, och om det ena lagstiftningsområdet har någon påverkan på det andra, när det gäller koncernbidragsrätten.

Syftet med denna uppsats är alltså dels att belysa koncernbidragsrätten vid omstruktureringar och hur dessa situationer förhåller sig till lagen mot skatteflykt, dels hur skatterätten och civilrätten samspelar gällande det skatterättsliga begreppet koncernbidrag.

Med utgångspunkt i ovanstående syfte har följande frågeställningar avsetts besvaras i denna uppsats:

- Hur ser gällande rätt ut angående koncernbidrag, inom civlätten respektive skatterätten, och har det ena rättsområdet någon påverkan på det andra avseende koncernbidrag?
- I vilka situationer har HFD tillämpat lagen mot skatteflykt då koncernbidragsreglerna har nyttjats? Kan någon generell tillämpning utläsas av gällande praxis?
- Finns det möjlighet till avdrag för koncernbidrag i anslutning till en extern avyttring utan att lagen mot skatteflykt blir tillämplig på förfarandet?
- Förändrar utgången i HFD 2018 ref. 59 möjligheten till avdrag för koncernbidrag? Om så är fallet, hur?
- Vad blir konsekvensen av att lagen mot skatteflykt tillämpas, i förhållande till både givare och mottagare av koncernbidraget?

1.3 Avgränsningar

Möjligheterna till koncernavdrag enligt 35 a kap. IL faller utanför uppsatsens område och har därför inte behandlats.

Koncernbidrag kan ges till andra associationsformer än aktieföretag. Däremot har de utvalda exempel som dragits till associationsrätten endast berört aktieföretag och aktieföretagsrätten. Denna avvägning har gjorts för att kunna hålla en stringent diskussion som inte blandar in för många olika begrepp och regler.

Ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. IL har inverkan på hur koncernbidragsspärren beräknas enligt 40 kap. 18 § IL från och med 1 januari 2019. Detta kommer nämnas men en beskrivning av de reglerna kommer inte att ges, då det ligger utanför uppsatsens syfte.

Andra länders lösningar på resultatutjämnning samt lege ferenda argument om bästa sätt för resultatutjämnning inom koncerner har inte tagits upp då det är för omfattande för att behandlas i denna uppsats. Av samma skäl har inte heller processrätt tagits upp men har i vissa relevanta fall nämnts i förbigående. Därutöver har framställningen av skatterättsliga principer endast inkluderat de som är av relevans för koncernbidragsreglerna samt lagen mot skatteflykt, avsnittet är inte avsett att utgöra en komplett sammanställning av skatterättsliga principer i allmänhet.

När det gäller lagen mot skatteflykt har rekvisiten behandlats var för sig. Dock finns inte utrymme att uttömmande behandla alla rättsfall på området, även om lagen mot skatteflykt har tillämpats relativt restriktivt. Ett urval av förklarande rättsfall har därför valts ut i förhållande till lagen mot skatteflykt. De som tas upp belyser på ett enkelt sätt rättsreglernas innebörd i olika situationer.

I tidigare lagtext benämndes koncernbidragen som öppna koncernbidrag för att distinktera dessa från de så kallade dolda koncernbidragen. De sistnämnda har inte behandlats i uppsatsen mer än att de har nämnts för att klargöra vid

vissa gränsdragningar. När endast koncernbidrag nämns i framställningen åsyftas alltid ett öppet koncernbidrag enligt reglerna i 35 kap. IL.

1.4 Metod och material

I uppsatsen har en traditionell juridisk metod använts. Detta har inneburit en studie av relevanta rättskällor, som lagtext, förarbeten och rättspraxis, som tillsammans har lagts fram i en kontext för att därefter analyseras med utgångspunkt i de frågeställningar som ställts upp ovan.

Eftersom en traditionell juridisk metod har använts, i kombination med en rättskällelära, har lagtext varit den främsta rättskällan. Det är framförallt tre lagar som har stått i fokus; IL, lagen mot skatteflykt och aktiebolagslagen (2005:551) (ABL). Tillsammans med dessa har lagarnas förarbeten använts som tolkningshjälp i vissa fall och för en beskrivning av lagarnas bakgrund och syfte i andra fall. Fastställandet av syftet bakom lagen har varit särskilt viktigt för 35 kap. IL, då detta har stor betydelse vid tillämpningen av lagen mot skatteflykt.

Då en stor del av uppsatsens fokus har legat på hur IL och lagen mot skatteflykt har tillämpats i praktiken, och vilka konsekvenser dessa har lett till, har flera rättsfall från HFD använts. Problemet med detta har varit att de rättsfall som presenteras i kapitel 4 har alla sin grund i förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Detta innebär att det är i mångt och mycket hypotetiska scenarier som behandlas av HFD, där vissa praktiska frågor inte får ett svar. På grund av detta har viss ledning fått tas från Skatteverket, ett material som dock har behandlats med dess ställning som en statlig myndighet i åtanke. Skatteverkets råd och vägledning är inte bindande men beskriver hur Skatteverket faktiskt tillämpar skattelagstiftningen.¹ Dessutom har ett rättsfall från Kammarrätten i Stockholm tagits upp, för att kunna belysa vilka effekter en tillämpning av lagen mot skatteflykt kan få i verkliga fall.

Som hjälp i grundläggande skatterätt och associationsrätt har doktrin använts i viss omfattning, till exempel *Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt* av Sven-Olof Lodin m.fl.² respektive *Svensk aktiebolagsrätt* av Torsten Sandström.³ Denna doktrin presenteras löpande genom uppsatsen.

1.5 Forskningsläge

Koncernbeskattning generellt är sparsamt behandlat i doktrin. Framförallt finns *Beskattning av företagsgrupper* av Bertil Wiman.⁴ Denna är dock från 2002 och är i vissa avseenden därför utdaterad (något som har beaktats i de fall boken har använts som källa). Boken innehåller, på grund av dess ålder, inte aktuella lagändringar eller den senaste praxisen.

En senare framställning som är av vikt på området är Anna Rombys avhandling *Underskott i aktiebolag – en skatterättslig studie av förlust- och*

¹ Se Pahlsson (2011) s. 99.

² Se Lodin m.fl. (2019).

³ Se Sandström (2017).

⁴ Se Wiman (2002).

*resultatutjämnning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten.*⁵ Denna studie är från 2015 och har därför fortsatt relevans i större utsträckning jämfört med Wimans bok. I avhandlingen har Romby lagt fokus på skattemässiga underskott, något som är en viktig del även i denna studie även om den har ett annat principiellt syfte.

Även flera artiklar, i exempelvis Skattenytt, har behandlat områden som utgör delar av denna uppsats. De har dock haft fokus på andra frågor och mindre utrymme att sammanställa en utförlig redogörelse för ett vidare omfång.

På grund av att skatterätten är ett rättsområde som ständigt är i förändring behövs uppdateringar av tidigare verk samt nya utredningar med jämna mellanrum.

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med kapitel 2 om reglerna för koncernbidrag. Först presenteras ett urval av skatterättsliga principer som är av vikt för de lagbestämmelser som senare kommer att behandlas. För att skapa en förståelse för nyttan av koncernbidragsreglerna beskrivs reglernas bakgrund och syfte i skattelagstiftningen. Syftet har dessutom betydelse för tillämpningen av lagen mot skatteflykt. Därefter kommer koncernbidragets motsvarighet i aktiebolagsrätten att belysas. Detta görs för att upprätta en förståelse för sambandet mellan de två rättsområdena. Därpå kommer samtliga lagrum i 35 kap. IL, koncernbidragsreglerna, att beskrivas vilket kommer att ge läsaren en omfattande förståelse för förutsättningarna för koncernbidragsrätt. Till sist behandlas de konsekvenser som kan uppkomma vid en ägarförändring då denna involverar ett så kallat underskotts företag. Detta är av vikt eftersom detta i vissa fall kan påverka möjligheterna till resultatutjämnning inom en koncern.

I det därpå kommande kapitel 3 ges en ingående beskrivning av lagen mot skatteflykt. Till en början redogörs för dess syfte och bakgrund i lagstiftningsprocessen. Därefter diskuteras varje bestämmelse i den mycket korta lagen, med stort fokus på de fyra rekvisiten i 2 § lagen mot skatteflykt eftersom det är dessa som är föremål för bedömning vid en eventuell tillämpning av lagen.

Som en sista del i underlaget för att kunna uppfylla uppsatsens syfte behandlas relevant praxis i kapitel 4. Den praxis som presenteras berör både koncernbidragsrätt och lagen mot skatteflykt och ger en insikt i hur de regler som diskuterats i de två föregående kapitlen tillämpas av domstol.

I uppsatsens avslutande kapitel 5 analyseras det material som har presenterats i ovanstående kapitel utifrån uppsatsens syfte och frågeställningar. Det är här de generella reglerna kopplas till specifika situationer som är av relevans för uppsatsens valda fokusområden.

⁵ Se Romby (2015).

2 Koncernbidragsrätt

Behovet av specialregler rörande avdragsrätt för så kallade koncernbidrag är väsentligt. På grund av den generella bestämmelsen om avdragsrätt som finns i 16 kap. 1 § IL, vilken endast medger avdrag för ”utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster”,⁶ krävs särskilda regler för avdrag för värdeöverföringar utan motprestation. Koncernbidrag enligt 35 kap. IL utökar den generella avdragsrätten och möjliggör resultatutjämning inom koncerner utan att ett samband till företagets förvärvande eller bibehållande av inkomster föreligger.

I det första avsnittet kommer skatterättsliga principer som är av vikt för den kommande framställningen av koncernbidragsreglerna att behandlas. Även om vissa av principerna skulle kunna sägas utgöra allmänna principer inom juridiken tas de upp då de har en viktig funktion även inom skatterätten.⁷ Därefter kommer en genomgående beskrivning av bakgrunden och syftet med koncernbidragsreglerna. Till sist kommer gällande rätt att beskrivas. Först beskrivs koncernbidragets plats inom civilrätten för att kunna besvara hur de olika skatterättsliga reglerna interagerar med civilrättsliga begrepp. Därefter ges en ingående beskrivning av koncernbidragsreglernas utformning i 35 kap. IL samt deras generella tillämpning. Till slut kommer även de olika begränsningsregler för resultatutjämning i 40 kap. IL att presenteras.

2.1 Grundläggande principer inom skatterätten

Vilka principer som är skatterättsliga och inte finns det delade meningar om. Däremot verkar det finnas en viss konsensus för att de framförallt är viktiga motivationsgrunder vid lagstiftningsarbetet och att försiktighet bör iakttas om de används vid lagtolkning.

Inom skatterätten anses legalitetsprincipen uttrycka grundsatsen *ingen skatt utan lag*. Med det sagt är dess omfattning, vad principen kan anses tillåta respektive förbjuda, omdiskuterad. Vissa anser att den utgör ett förbud mot analog tolkning inom skatterätten medan andra anser att de inte är klart motstridiga, legalitetsprincipen och analog tolkning, men att den sistnämnda kan leda till rättssäkerhetsfrågor. Hur och var legalitetsprincipen har uttryckts är man inte helt ense om men den bedöms utgöra en viktig grundsats inom skatterätten och är en viktig del i att uppnå ett rättssäkert system. Samtidigt kan det anses ”råda konsensus om att legalitetsprincipens grundtankar har en mycket stark ställning i svensk skatterätt med eller utan en kodifikation i regeringsformen.”⁸ 8 kap. 3 § regeringsformen (RF) stadgar att föreskrifter avseende skatt ligger inom det obligatoriska lagområdet, en bestämmelse som skulle kunna sägas uttrycka grunden i legalitetsprincipen. Detta skapar en

⁶ 16 kap. 1 § första stycket IL.

⁷ Se Dahlberg (2004) s. 664.

⁸ Rosander (2007) s. 82.

trygghet för den enskilde gentemot staten om att skönsmissiga bedömningar inte får förekomma vid beskattning.⁹

Det finns inget uttryckligt analogiförbud inom skatterätten. Dock utgår skatterätten från legalitetsprincipens tankar, vilket enligt vissa talar för att ett analogiförbud föreligger i viss mån. Argument som talar mot analogislut är att det är ett hot mot rättssäkerhet och förutsebarhet för den enskilde. Dessutom är normdelegering inte tillåten när det gäller skatt, det är lagstiftaren som ska skapa regler, inte domstolarna eller andra myndigheter. Det kan dock uppkomma situationer där andra principer väger tyngre, till exempel likhetsprincipen och en rätt till rättvis behandling. Beskattningen ska dock följa lagen åt båda håll. Om ett analogiförbud kan konstateras ska det upprätthållas även när det avser en situation som skulle ha varit gynnande för den enskilde. Det är dock oklart om legalitetsprincipen kan användas som stöd för detta. Oavsett vilken slutsats man kommer till är det tydligt att den skatterättsliga tolkningen inom domstolväsendet är starkt bunden till lagens ordalydelse. HFD har i mycket få fall använt sig av analogier vid tolkning av skattelag.¹⁰

En viktig riktlinje för företagsbeskattningen är att reglerna ska påverka företagsekonomiska beslut så lite som möjligt. För detta är neutralitetsprincipen mycket betydelsefull. Upprätthållande av neutralitetsprincipen leder till att olika handlingsalternativ öppnas upp utan att det ena alternativet är ett mer förmånligt val utifrån en skatteaspekt än det andra.¹¹ Även sådana företag som inte är skattskyldiga bör beaktas om neutralitetsprincipen läggs till grund för ny eller omarbetad lagstiftning. Orsaken till detta är att även skattebefriade subjekt kan påverkas av olika beslut eftersom, till exempel, huruvida en tjänst eller vara är skattefri eller inte påverkar prissättningen vilket i sin tur har effekt på dess attraktion på marknaden. Neutralitetsprincipen är en princip som ofta är av uttalad betydelse i förarbeten till skattelagstiftning, samtidigt som en fullständig neutralitet i alla lägen är allmänt erkänt svåruppnåelig.¹²

Neutralitetsprincipen används som motiv vid lagstiftning rörande företagsbeskattning dels då möjligheten till att beakta samband mellan företag tillhörande samma intressegemenskap anses böra föreligga, dels för att förhindra att ett sådant samband utnyttjas på ett otillbörligt sätt som inte kan accepteras av lagstiftaren.¹³ Neutralitetsprincipen vid koncernbeskattning åsyftar en beskattning som inte påverkas av hur en koncern valt att organisera sin verksamhet och hur många juridiska personer som den har fördelats på. Det bakomliggande syftet för detta är att "[p]rincipen bygger på effektivitetskravet och antagandet att den bästa resursallokeringen uppnås om beskattningen är neutral och inte påverkar prisrelationer."¹⁴ Samtidigt beskattas varje aktiebolag för sig, som en självständig juridisk person, och

⁹ Se Tikka (2004) s. 658; Rosander (2007) s. 77 ff.

¹⁰ Se Rosander (2007) s. 75 ff.

¹¹ Se Lodin m.fl. (2019) s. 42 f., 248.

¹² Se Kellgren (2017) s. 169 ff.

¹³ Se Wiman (2002) s. 21.

¹⁴ Tikka (2004) s. 660.

ventiler krävs därför i lagstiftningen för att i vissa sammanhang se till bland annat hela koncernens ekonomiska resultat vid beskattningen.¹⁵

Även reciprocitet är en viktig princip inom skatterätten. I och med en genomgående reciprocitet i inkomstskattesystemet blir en skattepliktig intäkt som uppkommer hos ena parten samtidigt en avdragsgill kostnad hos den andra parten. På samma sätt är en skattefri intäkt inte avdragsgill för motparten. Reciprocitet är en av förutsättningarna för en konsekvent regelutformning.¹⁶

En fråga som uppkommer då man diskuterar dessa principer är huruvida de endast är ett politiskt styrinstrument eller om de även kan användas vid tolkningen av den lagstiftning de utmynnar i.¹⁷ Det finns mycket sagt på detta område där olika ställningstaganden framförts. En ståndpunkt är att det är endast då en princip bygger på övertygande argument som den kan tillmätas betydelse vid lagtolkningen. Vikt läggs då snarare vid argumenten än principen som sådan. Om principen ska kunna användas som tolkningsnorm i sig bör dock krävas att den kan ”härledas från någon auktoritativ källa”.¹⁸ Å andra sidan kan principer som hjälpmedel vid lagtolkning hjälpa till att uppnå en konsekvent lagtillämpning samt skapa ”klara linjer vid tolkningen av skattelagstiftningen.”¹⁹

Dahlberg är kritiskt inställd till att vissa principer kallas just principer, däribland neutralitetsprincipen. Anledningen till detta är att han anser att de snarare bör ses som mål som används i lagstiftningssyfte. Samtidigt är han skeptisk till att lägga någon större vikt vid principer vid lagtolkning på skatterättens område på grund av deras ofta vaga och skiftande betydelse.²⁰ Huruvida principerna är just principer eller inte är dock inte föremål för diskussion i denna uppsats. I denna framställning används principerna framförallt som en beskrivande bakgrund till varför vissa regler har införts, då detta har betydelse för tillämpningen av lagen mot skatteflykt.

2.2 Bakgrund och syfte till koncernbidragsreglerna

Koncernbidrag infördes i svensk lagstiftning år 1965.²¹ Innan detta hade dock koncernbidrag getts och mottagits av företag utan uttryckliga bestämmelser i lagtexten, baserat på regler framtagna i praxis. På grund av att den praxis som fanns var svårtolkad ansågs det dock lämpligt och nödvändigt att införa bestämmelserna i lagstiftningen för att klarlägga rättsläget. Dessutom krävdes enligt praxis att ett samband mellan verksamheterna i det givande respektive det mottagande företaget förelåg om värdeöverföringen skulle kunna rubriceras som koncernbidrag. Därmed tillsattes en utredning som 1964 lade

¹⁵ Se Wiman (2002) s. 21 f.

¹⁶ Se Lodin m.fl. (2019) s. 45 f.

¹⁷ Se Tikka (2004) s. 657.

¹⁸ Ibid s. 663.

¹⁹ Ibid s. 663.

²⁰ Se Dahlberg (2004) s. 665 f.

²¹ Se SFS 1965:573.

fram sitt betänkande i SOU 1964:29 *Koncernbidrag m.m.* De nya lagstiftade reglerna angående koncernbidrag innebar en större möjlighet till avdragsrätt för givaren än vad som hade förelegat enligt praxis, vilken hade gjort rätten till avdragsrätt mycket snäv i sin omfattning.²²

Begreppet koncern var inte något som var definierat i inkomstskatterättsligt hänseende då skatteutredningen skulle lägga fram ett förslag gällande koncernbidrag. På grund av detta tog man ledning i hur begreppet hade definierats i civilrätten, framförallt med 1944 års aktiebolagslag som vägledning.²³

Det ansågs dock inte tillräckligt med ett ägande på endast 50 procent för att uppnå koncerngemenskap i skattehänseende, vilket man hade som gräns för aktiebolag generellt sett. Istället valdes att följa regleringen för fusion av aktiebolag i detta hänseende. Dessa bestämmelser satte upp ett krav på 90-procentigt ägande, då en så kallad helägd bolagskoncern förelåg. Motiveringen för det 90-procentiga ägandet var dessutom att på sådant sätt skulle framtvunga fusioner av skattemässiga skäl kunna undvikas. Att man ska ta hänsyn till den totala beskattningseffekten för en koncern vid utformandet av skattelagstiftningen baserades till stor del på grundtanken att ”koncernen med däri ingående företag skall behandlas som en enhet.”²⁴ Skatteeffekten skulle inte bli större på grund av att man av organisatoriska skäl bedrev koncernens verksamhet i flera självständiga företag.²⁵

Varje enskilt företag som ingick i en koncern var sin egen juridiska person, och behandlades därför självständigt ur ett skatterättsligt hänseende (en princip som upprätthålls än idag). Däremot fanns det vissa regler som möjliggjorde visst beaktande av ett företags koncerntillhörighet vid inkomstbeskattningen, till exempel regler gällande skattefria utdelningar då vissa förutsättningar var uppfyllda (även om denna möjlighet inte nödvändigtvis förutsatte ett koncernförhållande).²⁶

Det övergripande och mest grundläggande syftet med införandet av koncernbidrag i svensk skattelagstiftning var alltså möjligheten till resultatutjämning inom koncerner. Utredningen ville åstadkomma neutralitet, där företagsledningen skulle ha möjlighet att bedriva verksamhet i skilda företag, utan att framtvunga fusion endast för att uppnå en skattemässigt fördelaktigare situation.²⁷ Detta eftersom det kan finnas särskilda skäl till att bedriva olika verksamhetsgrenar i olika företag. I och med koncernbidrag undviks en negativ påverkan på koncerner som hade kunnat resultatutjämna om verksamheterna hade legat i ett och samma företag. Eftersom den svenska bolagsskatten är proportionell är koncernbidragsreglerna av störst vikt för de koncerner som har företag som går både med vinst och med förlust. Om alla företag inom koncernen skulle gå med vinst är det i de flesta fall meningslöst att föra över obeskattade medel till ett annat bolag där beskattningsresultatet

²² Se SOU 1964:29 s. 7, 85.

²³ Ibid s. 25.

²⁴ Ibid s. 40.

²⁵ Ibid s. 26, 40, 79 f.

²⁶ Ibid s. 40 f.

²⁷ Ibid s. 80.

blir detsamma. Däremot kan andra motiv ligga bakom en sådan värdeöverföring.²⁸

I utredningen framfördes en åsikt om att ett koncernbidrag inte borde kunna vara hur stort som helst men någon beloppsgräns infördes aldrig. Det bedömdes finnas värde i att inte sätta något tak för beloppet på grund av att det kan finnas ett behov av resultatutjämning som går längre än att täcka förluster. Av konkurrenshänsyn kan det finnas en fördel med att visa större eller mindre vinst. Dessutom, om koncernbidragets omfattning skulle knytas till storleken på den förlust det skulle täcka fanns misstankar om att det skulle bli svårt för givaren att bestämma ett exakt belopp.²⁹

Med benämningen *öppet* koncernbidrag avsågs att överföringen skulle ”redovisas synligt i deklARATIONEN eller dess bilagor”.³⁰ Huruvida en överföring från ett koncernföretag till ett annat skulle klassificeras som ett koncernbidrag eller inte gjordes därmed beroende av dess beteckning hos givaren.³¹

Utredningen behandlade även så kallade dolda koncernbidrag. Exempel på sådana är värdeöverföringar genom onormal prissättning eller räntefria lån. I dessa fall utgör värdeöverföringen en omkostnad i verksamheten som medges avdrag enligt huvudregeln i nuvarande 16 kap. 1 § IL och behandlas alltså inte enligt reglerna i 35 kap. IL. Dessutom gjordes klart att koncernbidrag inte fick utgöra lån eftersom givaren inte skulle kunna sätta upp ett krav på återbetalning av koncernbidraget. Hur en värdeöverföring skulle klassificeras vid beskattningen skulle enligt utredningen framgå av omständigheterna och den rubricering som satts av givaren. Trots att det till viss del skulle kunna bli en fråga som krävde en viss utredning antogs att avsteg från den skattskyldiges egen klassificering sällan skulle komma att bli aktuellt.³² Enligt utredningen blev ”[s]kattskyldigheten hos mottagaren [...] sålunda beroende av hur avdragsrätten bedömes hos givaren”³³ och huruvida koncernbidragsrätt förelåg fick bedömas från fall till fall.

Remissinstanserna var i stort sett positivt inställda till lagförslaget, då flertalet uttryckte att det varit en efterlängtat lagändring. I förarbetena nämns att en lagstiftning som möjliggör att underskott som uppstått innan koncernförhållandet uppkommit kan användas till resultatutjämning inte var en önskvärd situation. Detta är anledningen till att man i lagstiftningen införde ett tidsknutet ägarkrav för avdragsrätt. Ytterligare lagstiftning som förhindrade utnyttjandet av tidigare upparbetade underskott efterfrågades.³⁴ Regler som inskränkte denna möjlighet kom dock inte att införas förrän senare.³⁵

²⁸ Se Wiman (2002) s. 66 ff.

²⁹ Se SOU 1964:29 s. 85 ff.

³⁰ Ibid s. 137.

³¹ Ibid s. 83 f.

³² Se SOU 1964:29 s. 84 f.; Eriksson (2017) s. 485; Wiman (2002) s. 67.

³³ SOU 1964:29 s. 84.

³⁴ Se Prop. 1965:126 s. 38, 73.

³⁵ Se avsnitt 2.4 Konsekvenser vid ägarförändringar.

2.3 Gällande rätt

Följande tre avsnitt kommer att beskriva hur gällande rätt avseende koncernbidrag i Sverige ser ut. Först kommer dess plats och innebörd att behandlas enligt civilrättsliga regler i ABL. Därefter kommer 35 kap. IL att behandlas med en ingående beskrivning av de olika lagrummen. Till sist diskuteras hur omstruktureringar kan påverka koncernbidragsrätten och vilka konsekvenser som kan uppstå då ett underskottsföretag får en ny ägare.

2.3.1 Koncernbidrag inom civilrätten

Koncernbegreppet skiljer sig åt mellan rättsområdena. I ABL återfinns de definitioner som gäller civilrättsligt avseende en koncern med moder- och dotterbolag. Enligt 1 kap. 11 § ABL kan endast ett svenskt aktiebolag vara moderbolag i en koncern, medan begreppet dotterföretag omfattar fler typer av associationsformer. Ett aktiebolag är ett moderbolag redan vid ett ägande i dotterföretaget som uppgår till minst 50 procent av rösterna i företaget, se 1 kap. 11 § första punkten ABL. Även om detta krav inte är uppnått finns tre andra omständigheter som kan möjliggöra att en koncern föreligger i ABL:s mening, se 1 kap. 11 § punkt 2–4 ABL³⁶.

Koncernbidrag är ett rent skatterättsligt begrepp som inte har en motsvarande enhetlig beteckning i civilrätten, trots att definitionen av koncern vid införandet av koncernbidrag i den skatterättsliga lagstiftningen hade 1944 års aktiebolagslags definition som förebild.³⁷

17 kap. ABL innehåller bestämmelser om värdeöverföringar från aktiebolag, där 1 § tar upp de fyra transaktioner som aktiebolagsrätten erkänner som värdeöverföringar, vinstutdelning, förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapital eller reservfond samt annan affärshändelse som inte sker på rent affärsmässiga grunder. Transaktioner som faller utanför denna uppräkningslista, till exempel aktieägartillskott, träffas inte av de begränsningar som ställs upp i 17 kap. ABL. Fokus kommer i detta avsnitt att ligga på värdeöverföringar som betecknas som vinstutdelning eftersom ett koncernbidrag som går från dotterföretag till moderföretag generellt sett ses som en vinstutdelning aktiebolagsrättsligt.³⁸ I det fall koncernbidraget går i motsatt riktning är det istället ett aktieägartillskott, ett begrepp som inte har definierats i lagstiftningen. Vägledning får i detta avseende tas ifrån praxis och doktrin.³⁹

Koncernbidrag ses alltså generellt sett som en öppen värdeöverföring som kräver täckning i bolagets fria kapital. Koncernbidrag som utgör vinstutdelning får därmed inte stå i strid med täckningsprincipen i 17 kap. 3 § första stycket ABL. Täckningsprincipen kräver att det efter en värdeöverföring måste finnas full täckning för bolagets bundna egna kapital.

³⁶ Dessa situationer beskrivs i avsnitt 2.4.2 Ägarförändringar.

³⁷ Se avsnitt 2.2 Bakgrund och syfte till koncernbidragsreglerna.

³⁸ Se Sandström (2017) s. 307.

³⁹ Se Skatteverket: Rättslig vägledning, ”Aktieägartillskott”

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.2/331685.html>>, besökt 2019-04-24.

Utgångspunkten för denna bedömning är bolagets tillgångar och skulder vid tidpunkten för beslutet om värdeöverföringen. Avstamp tas dock i den senast fastställda balansräkningen i vilken erforderliga justeringar kan komma att göras om det bundna egna kapitalet därefter har ändrats. I övrigt är regeln strikt och utrymme för att beakta därefter uppkommen vinst finns inte.⁴⁰

På grund av försiktighetsreglerna uppställda i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena IL kan det möjliga utdelningsbeloppet bli ännu mindre än det som tillåts enligt täckningsprincipen. Istället för att se bakåt i tiden, likt täckningsprincipen, ser dessa regler framåt och intar en ställning som medför att bolaget måste se till huruvida en utdelning är försvarlig utifrån bolagets ekonomiska ställning som en helhet. Dessutom beaktas typen av verksamhet som bedrivs av bolaget i det fall denna kan anses medföra vissa ekonomiska risker. Om det bolag som ger utdelning är ett moderbolag i en koncern måste hänsyn även tas till den underliggande koncernens ekonomiska ställning.⁴¹

Ett genomgående rättesnöre i ABL är att resultatutjämning inte får företas under löpande räkenskapsår. Detta kan dock kringgås i praktiken, till exempel genom ökad lön till företagsledningen. Ett undantag från huvudregeln är dock koncernbidrag, som får ges under samma räkenskapsår som vinsten som därigenom ska överföras uppkommit. Detta måste dock godtas vid en senare tidpunkt, vid nästkommande räkenskapsårs ordinarie bolagsstämma. Det är först vid den bolagsstämman som tidigare räkenskapsårs fria kapital kan konstateras genom fastställelse av bolagets balansräkning.⁴²

ABL sätter därmed upp gränser för hur stort belopp som kan föras över från ett bolag till ett annat genom skattemässiga koncernbidrag som enligt aktiebolagsrätten klassificeras som vinstutdelning.⁴³ Utöver detta finns dessutom vissa formella krav när det gäller koncernbidrag.

För att ett fastställande av koncernbidrag ska vara giltigt krävs att beslutet fattas av bolagsstämman, se 18 kap. 1 § ABL. Detta kan dock i vissa fall undvaras om alla aktieägare till givarbolaget är ense om att ge koncernbidrag. Om det rör sig om ett helägt dotterföretag tas sällan ett särskilt beslut utan istället är det underförstått genom godkännande av balans- och resultaträkningen.⁴⁴

Om dotterföretaget inte är helägt krävs dock att minoritetsaktieägarna på något annat sätt kompenseras, på grund av likhetsprincipen i 4 kap. 1 § ABL. I annat fall kan antas att de inte skulle godkänna ett sådant beslut som är nödvändigt aktiebolagsrättsligt. Praktiskt sett kan detta åstadkommas genom vinstutdelning till samtliga aktieägare, aktiebolagsrättsligt och skatterättsligt sett, vilken moderbolaget sedan avstår ifrån. Detta genomförs då utöver koncernbidraget, vilket endast ges till moderbolaget. Då koncernbidrag sker i motsatt riktning anses det som sagt inte vara en värdeöverföring. Detta då det ses som ett i grund och botten affärsmässigt beslut som leder till att dotterbolagets aktier ökar i värde vid tillförandet av kapitalet och därmed har

⁴⁰ Se Sandström (2017) s. 305 och 313 ff.

⁴¹ Ibid s. 316.

⁴² Ibid s. 314, 318.

⁴³ Ibid s. 313.

⁴⁴ Se Sandström (2017) s. 315; Eriksson (2017) s. 485.

moderbolagets totala tillgångar inte förändrats värdemässigt. På grund av detta kan styrelsen till moderbolaget fatta beslutet om koncernbidrag genom aktieägartillskott till dotterbolaget. Det finns alltså inget krav på ett stämmobeslut i detta fall. Då ett koncernbidrag ges mellan systerföretag ser man till varje enskild transaktion inom aktiebolagsrätten för att på sådant sätt länka samman givare och mottagare av koncernbidraget. Alternativt ses det som en värdeöverföring till tredje man.⁴⁵

7 kap. 47 § ABL innehåller ytterligare ett skydd för minoritetsaktieägare. Detta lagrum sätter upp en generell regel om att ett stämmobeslut inte får innebära att en aktieägare, eller annan person, blir fördelaktigt behandlad på annan aktieägarers, eller aktiebolagets, bekostnad. Detsamma gäller beslut fattade av bolagets styrelse, eller annan ställföreträdare, se 8 kap. 41 § första stycket ABL.

Om en vinstutdelning skulle strida mot reglerna i 17 kap. 3 § eller 18 kap. ABL, måste mottagaren av vinstutdelningen återföra värdet till givaren.⁴⁶ Detta gäller dock endast om mottagaren var i ond tro avseende värdeöverföringens giltighet enligt ABL, se 17 kap. 6 § ABL. Värdet som ska återgå kan ökas om betalningen dröjer för länge, detta på grund av att mottagaren är skyldig att betala ränta på beloppet enligt 17 kap. 6 § andra stycket ABL. Om en olovlig värdeöverföring företagits i kombination med andra kompetensöverskridelser kan även andra sanktioner bli tillämpliga än endast återbäring av beloppet.⁴⁷

Det är bolaget som ska ta initiativ till att talan om återbäring väcks enligt 17 kap. 6 § ABL. Om det endast finns en aktieägare, som själv tagit del av värdeöverföringen, är det dock inte troligt att det aktualiseras. Om det rör en olovlig värdeöverföring inför en konkurs är det dock konkursförvaltaren som kan föra talan om återbäring. 17 kap. 7 § ABL ställer upp ett personligt bristtäckningsansvar för beslutsfattarna om det efter talan om återbäring enligt 17 kap. 6 § ABL kvarstår en avsaknad av kapital. Detta kan uppstå på grund av att mottagaren av värdeöverföringen till exempel är insolvent eller har varit i god tro.⁴⁸

Enligt 4 kap. 5 § ABL får ingen aktie ha ett röstvärde som är mer än tio gånger röstvärdet för någon annan aktie. Samtidigt har varje aktie samma andel i bolagets aktiekapital, se 1 kap. 6 § ABL. Detta innebär att olika delägare kan inneha samma andel i bolagets aktiekapital men trots detta inneha olika procent av bolagets totala röstetal. Eftersom koncernbegreppet utgår ifrån röstetalet kan ett koncernförhållande uppstå utan att hälften av det totala antalet aktier innehas av en och samma delägare. Detta är till viss del det motsatta för vad som gäller för koncernförhållande enligt IL, vilket kommer att beskrivas i nästkommande kapitel.

Att ett koncernbidrag är avdragsgillt enligt skatterätten innebär inte att det är en tillåten vinstutdelning enligt ABL, eftersom det enligt denna lagstiftning måste rymmas inom utdelningsbara medel. Inte lika klart är det dock att ett

⁴⁵ Se SOU 1997:168 s. 81 f.; Sandström (2017) s. 315.

⁴⁶ Överträdelse av andra regler kan medföra återbäring. Dessa är dock inte av relevans här.

⁴⁷ Se Sandström (2017) s. 320.

⁴⁸ Ibid s. 324 ff.

koncernbidrag som utgör ett aktieägartillskott måste rymmas inom utdelningsbara medel, eftersom det ökar värdet på aktierna i dotterföretaget och därmed är acceptabelt rent aktiebolagsrättsligt.⁴⁹ Koncernbidragets samspel med aktiebolagsrätten har kommenterats i förarbeten. Det kan uppkomma situationer då ett koncernbidrag utgör en olovlig värdeöverföring. Några närmre konsekvenser nämns dock inte utan de rör framförallt hur koncernbidrag ska behandlas enligt ABL och att ett koncernbidrag som utgör en vinstutdelning måste ligga inom ramen för utdelningsbart kapital.⁵⁰

Ett bolagsstämmobeslut som står i strid med någon bestämmelse i ABL kan enligt 7 kap. 50 § ABL klandras vid allmän domstol. En sådan talan kan avse både formella brister i beslutsordningen samt materiella regler som har överträtts, i bland annat ABL. Personkretsen som kan föra sådan talan omfattar både enskilda aktieägare och uppdragshavare inom bolaget. Om ett beslut klandras kan det antingen ändras eller upphävas och exempel på beslut som skulle kunna klandras är sådana som står i strid med till exempel täckningsprincipen eller försiktighetsreglerna i 17 kap. 3 § ABL. Då ett beslut upphävs stoppas verkställandet av beslutet eller, om det redan är genomfört, måste händelsen återgå.⁵¹

2.3.2 Koncernbidrag inom skatterätten

Som sagts ovan regleras rätten till koncernbidrag i 35 kap. IL. Resultatutjämnningen innebär att givaren ska göra avdrag medan mottagaren tar upp det överförda värdet till beskattning, se 35 kap. 1 § IL. Rätten till avdrag för koncernbidraget är dock beroende av att resterande lagrum i 35 kap. IL är uppfyllda. Värdet av koncernbidraget måste dessutom överföras senast samma dag som givaren ska lämna in sin inkomstskattedeclaration enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL), se 35 kap. 1 § första stycket IL. Det krävs dock inte att en faktisk kontant överföring sker, utan det räcker att ett skuldförhållande uppstår mellan givare och mottagare.⁵² Hur koncernbidragen sedan redovisas i företagets bokföring påverkar inte avdragsrätten skatterättsligt.⁵³ Detta gäller oavsett om en del av, eller hela, värdet förs tillbaka till givaren av koncernbidraget och oberoende av om de båda transaktionerna tas upp i olika poster i bokföringen eller endast redovisas netto (skillnaden mellan det lämnade koncernbidraget och det återförda värdet). Avdragsrätt kan fortfarande föreligga förutsatt att alla krav i 35 kap. IL är uppfyllda. Detta förutsätter dock att en verklig värdeöverföring sker motsvarande värdet av det redovisade koncernbidraget.⁵⁴ Att hela beloppet motsvarande koncernbidraget återförs genom, till exempel, ett aktieägartillskott har ingen påverkan på avdragsrätten. Inte heller den omständigheten att detta är avtalat på förväg, att för varje mottaget koncernbidrag ska ett aktieägartillskott till motsvarande belopp återföras,

⁴⁹ Se SOU 1995:43 s. 85 f.

⁵⁰ Se SOU 1997:168 s. 80 ff.

⁵¹ Se Sandström (2017) s. 199 f.

⁵² Se Lodin m.fl. (2019) s. 410.

⁵³ Se RÅ 1998 ref. 6.

⁵⁴ Se RÅ 1999 ref. 74.

påverkar bedömningen. HFD menar på att det i ett sådant fall rör sig om två skilda transaktioner som bedöms var för sig.⁵⁵

I de fall då en viss del av koncernbidraget återförs, antingen genom aktieägartillskott eller vinstutdelning, beroende på riktningen av koncernbidraget, får civilrätten en betydelse. Detta på grund av att det krävs en förmögenhetsöverföring motsvarande hela det yrkade beloppet för rätt till avdrag och detta kräver två beslut, ett i det mottagande och ett i det givande företaget. Det räcker alltså inte att givaren fattar beslut om att nettobeloppet ska överföras till mottagaren, utan hela beloppet måste föras över för att rätt till avdrag ska uppstå. Samtidigt måste mottagaren besluta om vilket belopp som ska återföras till mottagaren för att åstadkomma att endast nettobeloppet i slutändan påverkar den ekonomiska ställningen i företagen.⁵⁶

I och med att överföringen av värdet som motsvarar koncernbidraget är knutet till givarens deklarationstidpunkt enligt SFL måste koncernbidraget inte lämnas under det beskattningsår som det hänförs till, rent tidsmässigt. Detta ger företag utrymme att se över beskattningskonsekvenserna som räkenskapsårets resultat medför innan värdet av koncernbidraget bestäms.

Utöver detta får bidraget inte utgöra en ersättning för en tjänst eller vara, utan koncernbidraget ska ges utan motprestation från mottagaren, se 35 kap. 1 § andra stycket IL. Om en motprestation skulle förekomma blir andra regler i IL aktuella, beroende på situationen som ligger för handen, och transaktionen uppfyller inte kraven för att klassificeras som ett koncernbidrag. Det rör sig då istället om ett så kallat dolt koncernbidrag.⁵⁷

Definitionerna av moderföretag respektive dotterföretag ges i 35 kap. 2 och 2 a §§ IL. 2 § anger att förutsättningen för att klassificeras som ett moderföretag enligt 35 kap. IL är att företaget i fråga måste äga minst 90 procent av andelarna i dotterföretaget. Moderföretagets röstetal är alltså inte av vikt utan det är moderföretagets andel av kapitalet i dotterföretaget som är avgörande.⁵⁸

Moderföretaget måste dessutom bedrivas i en viss företagsform för att omfattas av koncernbidragsreglerna. De svenska företagsformer som omfattas av reglerna är aktiebolag, ekonomiska föreningar, ömsesidiga försäkringsföretag samt skattskyldiga stiftelser och ideella föreningar. Ett företag som ägs till 90 procent av nyss nämnda moderföretag är enligt 35 kap. 2 § andra stycket IL ett helägt dotterföretag till det moderföretaget. Ett dotterföretag ska antingen vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, se 35 kap. 2 § första stycket IL.

I och med Sveriges inträde i Europeiska unionen (EU) uppkom vissa frågor kring den svenska företagsbeskattningen och dess förenlighet med EU-rätten.⁵⁹ På grund av etableringsfriheten inom EU krävdes en viss utvidgning av avdragsrätten för koncernbidrag, vilken infördes genom 35 kap. 2 a § IL. Numera omfattas även utländska bolag av bestämmelserna om koncernbidrag

⁵⁵ Se RÅ 2004 not. 122.

⁵⁶ Se Innerstedt och Kellgren (2001) s. 508 f.

⁵⁷ Se avsnitt 2.2 Bakgrund och syfte till koncernbidragsreglerna.

⁵⁸ Se Lodin m.fl. (2019) s. 411.

⁵⁹ Se prop. 2000/01:22.

så länge de finns inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och motsvarar sådana svenska bolag som tas upp i 2 §. Ett utländskt bolag är enligt 2 kap. 5 a § IL en utländsk juridisk person som omfattas av liknande beskattning i den andra staten som den som gäller för svenska aktiebolag eller en utländsk juridisk person som har hemvist i en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige. Rätten till avdrag förutsätter dock att mottagaren av koncernbidraget är ”skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till”.⁶⁰ Detsamma gäller även då det är ett svenskt företag som på grund av ett skatteavtal anses ha hemvist i ett annat land inom EES, mer om detta nedan.

35 kap. 3 § IL ställer upp sex stycken omständigheter som måste föreligga för att avdragsrätt ska kunna medges. Samtliga omständigheter måste vara för handen i varje enskilt fall, såvida inte undantag anges på annat håll, då rekvisiten är kumulativa.

Utöver att endast vissa företagsformer får ge och ta emot koncernbidrag, utesluts även vissa verksamhetstyper. Enligt 35 kap. 3 § första punkten IL får varken mottagare eller givare vara ett investmentföretag eller privatbostadsföretag. Detta beror på att dessa företagsformer har särskilda beskattningsregler som är knutna till hur företagets inkomst beräknas, schablonbeskattning, och det ansågs därför motiverat att undanta dessa.⁶¹

Den tidigare benämningen ”öppet koncernbidrag” har numera uteslutits från lagtexten. Istället har det införts som en förutsättning att mottagare och givare av koncernbidrag måste redovisa bidraget öppet i respektive företags inkomstdeklaration, se 35 kap. 3 § andra punkten IL. Generellt sett måste båda parter även ha samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt SFL. Anledningen till att bolagen måste ha samma beskattningsperiod grundar sig i att man inte utan ände ska kunna skjuta på beskattningen av den överförda vinsten.⁶²

Ytterligare ett förhållande som måste vara uppfyllt är att ägarstrukturen, som ger upphov till att mottagare och givare klassificeras som moderföretag respektive dotterföretag enligt 35 kap. 2 § IL, måste ha bestått under båda bolagens hela beskattningsår som koncernbidraget hänförs till, se 35 kap. 3 § tredje punkten IL. Ett dotterföretag som är nybildat under beskattningsåret uppfyller detta krav eftersom det har varit helägt under hela dess livslängd. Dessutom kan dotterföretaget i vissa fall ägas av ett externt företag under en del av beskattningsåret och trots detta uppfylla det nämnda ägarkravet. Om dotterföretaget börjar bedriva verksamhet först efter att det har blivit ett helägt dotterföretag till det nya moderföretaget, om det är ett så kallat lagerbolag, så är ägarkravet uppfyllt trots att det har haft en annan ägare under en del av beskattningsåret.⁶³ Anledningen till att ägarkravet finns är att företagen inte ska kunna utnyttja koncernbidragsreglerna på sådant sätt att över- och underskott som uppkommit innan koncernförhållandet inte ska kunna kvittas mot varandra.⁶⁴ Underskott som däremot får rullas framåt i tiden, vilket

⁶⁰ 35 kap. 2 a § IL.

⁶¹ Se Lodin m.fl. (2019) s. 411; Wiman (2002) s. 74.

⁶² Se SOU 1964:29 s. 81.

⁶³ Se Lodin m.fl. (2019) s. 411.

⁶⁴ Se Wiman (2002) s. 76 f.

möjliggör ett kringgående av detta, har begränsad avdragsrätt efter en ägarförändring, se mer om detta under avsnitt 2.4 nedan.

Eftersom mottagaren av koncernbidraget måste ha sin hemvist i Sverige enligt definitionen av moder- och dotterföretag, undantaget de företag som omfattas av 35 kap. 2 a § IL, får mottagaren inte heller undantas beskattning på grund av att dess hemvist ändras till följd av tillämpningen av ett skatteavtal, se 35 kap. 3 § fjärde punkten IL. Samtidigt måste näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till vara skattepliktig i Sverige. Trots att mottagaren av koncernbidraget har hemvist i Sverige enligt svensk intern rätt, vilket enligt 6 kap. 3 § IL föreligger då ett aktiebolag är registrerat i Sverige, finns det alltså risk för att koncernbidragsrätt inte föreligger. Även detta kan påverkas av ett skatteavtal enligt vilket ett företags inkomster kan komma att undantas. Inte heller då föreligger koncernbidragsrätt, se 35 kap. 3 § femte punkten IL.

Om ett aktiebolag är registrerat i Sverige är det obegränsat skattskyldigt för företagets samtliga inkomster i Sverige, se 6 kap. 3 och 4 §§ IL. Dock använder inte alla länder samma definition av hemvist när det gäller juridiska personer. Ett vanligt förekommande begrepp, som i många länder är likställt med registrering, är företagets plats för verklig ledning. Enligt artikel 4.3 i modellavtalet⁶⁵ utvecklat av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) ska, då ett företag efter tillämpning av staternas interna rätt har hemvist i båda staterna, ett företags hemvist anses vara i det land där dess verkliga ledning finns. Andra lösningar kan dock förekomma i specifika dubbelbeskattningsavtal som i slutändan leder till en annan utgång. Om OECD:s modellavtal är grunden för ett specifikt dubbelbeskattningsavtal innebär det dock att ett företag som är registrerat i Sverige, men har sin verkliga ledning i till exempel Tyskland, alltid kommer att ha sin hemvist, och därmed primära beskattning, i Tyskland. Detta är följderna av en tillämpning av artikel 4.3 i lagen (1992:1193) om dubbelbeskattning mellan Sverige och Tyskland, det dubbelbeskattningsavtal som är aktuellt i en situation som den beskrivna.

Att det rör sig om ett utländskt företag enligt ett dubbelbeskattningsavtal utesluter dock inte beskattning i Sverige på alla grunder. Om företaget anses ha ett fast driftställe i Sverige enligt 2 kap. 29 § IL, till exempel på grund av en filial upprättad här, ska inkomster knutna till det fasta driftstället beskattas i Sverige, vilket öppnar upp möjligheten till koncernbidrag. Det motsatta blir sant för ett svenskt företag med en filial i ett annat land, vars inkomst då undantas från svensk beskattning enligt ett skatteavtal. Detta gäller dock endast om det utländska bolaget har sin hemvist inom EES i enlighet med 35 kap. 2 a § IL. Om ett utländskt bolag utanför EES har ett fast driftställe i Sverige kan det generellt sett inte med avdragsrätt ge eller ta emot koncernbidrag.⁶⁶ Undantaget är då det utländska bolaget har sin hemvist i den andra staten till följd av tillämpning av principen om verklig ledning. Dessutom måste skatteavtalet med Sverige medföra att verklig ledning är

⁶⁵ Modellavtalet används ofta som utgångspunkt vid slutande av bilaterala dubbelbeskattningsavtal.

⁶⁶ Se HFD 2011 not. 99; Dahlberg (2012) s. 297 f.

bestämmande för företagets hemvist. I en situation som denna kan det utländska bolagets fasta driftställe lämna koncernbidrag med avdragsrätt till ett svenskt företag. Däremot kan det fasta driftstället inte ta emot ett koncernbidrag.⁶⁷

För att kedjebeskattningsreglerna inte ska kringgås genom givande och mottagande av koncernbidrag måste en eventuell utdelning från dotterföretag till moderföretag, om sådan skulle beslutas, vara skattefri under samma beskattningsår som koncernbidraget lämnas, i de fall koncernbidraget går uppåt i koncernen, se 35 kap. 3 § sjätte punkten. Eftersom utdelning på näringsbetingade andelar alltid är skattefri, se 24 kap. 32–33 och 35 §§ IL, är det endast undantagsvis som denna punkt blir aktuell. Ett exempel är då andelarna inte uppfyller kraven för att vara näringsbetingade andelar på grund av att de är lagertillgångar i moderföretagets verksamhet, eftersom näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 33 § IL måste vara en kapitaltillgång. Om koncernbidrag hade tillåtits i en sådan situation hade beskattningen vid en utdelning på de andelarna kunnat undvikas genom att istället klassificera överföringen som koncernbidrag.⁶⁸

35 kap. 4 § IL medger att systerföretag, det vill säga två dotterföretag som är helägda av ett och samma moderbolag, med avdragsrätt kan ge koncernbidrag sinsemellan. Vid ett koncernbidrag mellan systerföretag tillämpas inte 35 kap. 3 § sjätte punkten IL avseende kravet på skattefria utdelningar. Istället ställs specifika krav upp i 4 § för att kedjebeskattningsreglerna inte ska kringgås. En eventuell utdelning från givaren av koncernbidraget ska vara skattefritt hos moderföretaget (4 § andra punkten) alternativt skattepliktigt hos moderföretaget om mottagaren av koncernbidraget hade beslutat om en utdelning (4 § tredje punkten). Denna bestämmelse öppnar även upp koncernbidragsmöjligheten för investmentföretag, som annars varken får ge eller ta emot koncernbidrag enligt 35 kap. 3 § första punkten IL då detta är moderföretag till de två systerföretagen, se 35 kap. 4 § första punkten IL. Dessa tre situationer är alternativa och därmed krävs endast att en av dem föreligger för att det givande systerföretaget ska medges avdrag för koncernbidraget.

Fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL innebär att koncernbidrag till annat företag än ett helägt dotterföretag får ges med avdragsrätt trots att tredje och sjätte punkten i 35 kap. 3 § IL inte är uppfyllda (ägarkravet samt kravet på skattefri utdelning). Detta förutsätter dock att det mottagande bolaget har kunnat absorberas upp i moderföretaget genom fusion efter att moderföretaget och dess dotterbolag fusionerats. En tänkbar situation då denna bestämmelse kan bli aktuell är om moderföretaget tillsammans med ett helägt dotterföretag äger mer än 90 procent av andelarna i företaget som ska ta emot koncernbidraget. Istället för att hänvisa till aktiebolagsrättens krav för fusion har en 90-procentig gräns tagits in i lagtexten som presumtion för när fusion kan anses

⁶⁷ Se Skatteverket: Rättslig Vägledning, ”Koncernbidrag mellan svenskt aktieföretag och utländskt bolags fasta driftställe i Sverige när det utländska bolaget hör hemma utanför EES”, dnr 131 461482-12/111 (2012-06-28), <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/1983.html?date=2012-06-28>>, besökt 2019-05-22.

⁶⁸ Se Lodin m.fl. (2019) s. 412.

genomföras. För tillämpning av fusionsregeln krävs dessutom att det mottagande företaget är ett svenskt aktiebolag.⁶⁹

Kravet på så kallade etappvisa koncernbidrag togs bort genom en lagändring 1979 för att förenkla förfarandet för företag som ingår i en större koncern.⁷⁰ Genom införandet av 35 kap. 6 § IL kan ett företag lämna och ta emot ett koncernbidrag, med avdragsrätt, till ett indirekt ägt företag. Förutsättningen för tillämpningen av den så kallade förmedlingsregeln är att det i varje led ska föreligga koncernbidragsrätt. Det krävs alltså att en bedömning görs för varje enskilda, hypotetiska transaktionsled. Företagen kan på detta sätt undvika osäkra beräkningar av varje koncernföretags resultat för att istället endast göra beräkningarna hos mottagare och givare av koncernbidraget.⁷¹

introduktionen av 35 kap. 7 § IL i koncernbidragsreglerna vid IL:s införande år 2000 lagfäste sedan tidigare gällande praxis.⁷² I och med denna bestämmelse kan koncernbidrag lämnas trots att dotterbolaget har bytt ägare under beskattningsåret. Detta gäller dock endast i de fall då dotterbolaget och det nya moderföretaget hade haft koncernbidragsrätt om ägarförändringen inte hade genomförts. Dessutom måste det nya ägarförhållandet kvarstå fram till utgången av beskattningsåret.

Exempel på när en sådan situation kan uppstå är då ett mellanliggande bolag fusioneras upp i sitt moderföretag. Ett helägt dotterbolag till det mellanliggande bolaget får då ett nytt moderföretag vilket innebär att ägandet inte har bestått under hela beskattningsåret i enlighet med 35 kap. 3 § tredje punkten IL. På grund av att koncernbidrag däremot hade kunnat förmedlas från dotterföretaget till dess nya moderföretaget via det mellanliggande bolaget innan fusionen fanns koncernbidragsrätt innan omstruktureringen företogs. Bestämmelsen i 35 kap. 7 § IL medför därmed att koncernbidragsrätt föreligger mellan det nya moderföretaget och dotterföretaget redan samma beskattningsår som ägarförändringen genomförs. Ett mellanliggande bolag som inte omfattas av koncernbidragsreglerna, till exempel ett handelsbolag, förhindrar dock att 35 kap. 7 § IL kan tillämpas.⁷³

35 kap. 7 § IL kan inte åberopas då två systerföretag får ett nytt gemensamt moderföretag. Detta trots att de både före och efter en omstrukturering tillhör samma koncern som det andra systerföretaget. Annorlunda blir det dock om det ena systerföretaget först blir moderföretag till det andra och därefter avyttras det nya moderföretaget externt. I detta fall har de tidigare systerföretagen fortsatt koncernbidragsrätt trots byte av koncerntillhörighet. Detta framgår av ett icke överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden (anledningen var att Skatteverket instämde i nämndens bedömning).⁷⁴

⁶⁹ Se prop. 1978/79:210 s. 169 f.

⁷⁰ Ibid s. 167 f.

⁷¹ Se Lodin m.fl. (2019) s. 412 f.; Wiman (2002) s. 78.

⁷² Se prop. 1999/2000:2 s. 427.

⁷³ Se Lodin m.fl. (2019) s. 413.

⁷⁴ Se RÅ 1994 not. 655; Andersson m.fl.: Inkomstskattelagen m.m. (3 april 2019, nittonde upplagan, Zeteo, www.wolterskluwer.se/zeteo), kommentaren till 35 kap. 7 §.

I rättsfallet RÅ 1993 not. 677 ville en koncern ha en fråga besvarad rörande koncernbidrag där ett mellanliggande bolag fanns i Nederländerna, Holding BV. I de föreslagna situationerna var det de svenska bolagen som skulle ge och ta emot koncernbidragen, AB X, som var koncernens moderföretag, samt AB Y och AB Z, som var dess dotterdotterbolag, och därmed dotterbolag till det nederländska bolaget Holding BV. På grund av att AB Y och AB Z inte hade ett sådant svenskt moderbolag som erfordras enligt koncernbidragsreglerna, i nuvarande 35 kap. 2 § IL, fanns ingen grund enligt svensk intern rätt till avdrag för koncernbidrag för de inblandade bolagen.

Lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna⁷⁵ ställer i artikel 26.4 upp ett förbud mot diskriminering på grund av utländskt ägande. Denna regel innebar att AB Y och AB Z inte fick bli hårdare beskattat än andra liknande företag i Sverige endast på grund av att dess moderföretag Holding BV hade sin hemvist i Nederländerna.

Utan tillämpning av artikel 26.4 i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna hade AB Y och AB Z blivit hårdare beskattat än ett annat liknande svenskt företag på grund av dess utländska moderbolag. Enligt Skatterättsnämnden innebar detta sådan diskriminering som var avsedd i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna och därmed skulle koncernbidrag från AB X till AB Y och AB Z beskattas enligt koncernbidragsreglerna. Avdrag medgavs därför. HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

De länder med vilka Sverige har ett dubbelbeskattningsavtal, vilket innehåller en liknande diskrimineringsklausul, blir i liknande fall tillämpligt på samma sätt. Dock krävs inte längre tillämpning av diskrimineringsklausulen då det mellanliggande bolaget har sin hemvist inom EES.⁷⁶ Detta rättsfall har dock fortsatt relevans även idag då det mellanliggande bolaget har sin hemvist utanför EES.⁷⁷ Diskrimineringsregeln är även tillämplig då två svenska systerföretag har ett gemensamt utländskt moderbolag. De svenska företagen kan i denna situation ge varandra koncernbidrag så länge resterande förutsättningar för koncernbidrag är uppfyllda.⁷⁸

Om en situation uppstår som medför att två dubbelbeskattningsavtal blir aktuella i samma mål avseende koncernbidrag får dessa inte tillämpas samtidigt för att uppnå koncernbidragsrätt. Om en etappvis prövning enligt 35 kap. 6 § måste göras och detta innebär att diskrimineringsklausulerna i två olika dubbelbeskattningsavtal hade krävts för avdragsrätt föreligger inte koncernbidragsrätt. En situation som skulle kunna föranleda detta är då två svenska företag båda är dotterdotterbolag till samma svenska moderföretag, men där deras respektive direkta moderbolag ligger i två olika stater, vilket aktualiserar två dubbelbeskattningsavtal. Avdrag får dock inte underlåtas då samma situation föreligger inom EES-området då detta hade stridit mot EU-rätten.⁷⁹

⁷⁵ Nedan dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna.

⁷⁶ Se prop. 2000/01:22 s. 70 ff.

⁷⁷ Se Dahlberg (2012) s. 163 f.

⁷⁸ Se RÅ 1996 ref. 69.

⁷⁹ Se RÅ 1993 ref. 91 II; RÅ 2000 ref. 17.

Enligt 35 kap. 8 § IL kan regeringen medge dispens avseende en eller flera av de förutsättningar som gäller för koncernbidragsrätt. Fortsatt gäller dock att mottagare och givare ingår i en intressegemenskap, att båda företag är svenska, att det näringsverksamhet som bidraget hänförs till är av stort intresse ur en samhällsekonomisk synpunkt samt att det redovisas som ett öppet koncernbidrag. Denna möjlighet till dispens har dock utnyttjats mycket sällan.⁸⁰ Exempel på då dispens kan bli aktuell är när flera företag jobbar ihop, utan att de ingår i samma intressegemenskap, för att utföra ett projekt avseende till exempel energiförsörjning. Utan dispens föreligger ingen möjlighet till koncernbidrag i en sådan situation.⁸¹

Det finns inget som begränsar omfattningen av koncernbidraget. Lagtexten i 35 kap. IL ställer inte heller upp något förbud mot att ett koncernbidrag leder till att det givande företaget får ett underskott av näringsverksamhet. Ett koncernbidrag får alltså framkalla förlust hos givaren. Det krävs inte heller att det finns ett samband mellan företagets verksamheter för att koncernbidrag ska vara avdragsgilla.⁸² Dessutom kan, enligt Wiman, ett koncernbidrag stå i strid med reglerna om vinstutdelning i ABL utan att avdragsrätten skatterettsligt sett påverkas.⁸³

2.4 Konsekvenser vid ägarförändringar

När det sker en ägarförändring inom en koncern, som innebär en extern avyttring eller en koncernintern omstrukturering, kan detta leda till vissa konsekvenser skattemässigt när det gäller tidigare års underskott, ett så kallat inrullat underskott. Detta kommer att diskuteras nedan då en förståelse för dessa regler är av vikt för systemet i stort avseende koncernbidrag i allmänhet och underskottsföretag i synnerhet. Anledningen till att spärregler för underskottsföretag infördes var för att upprätthålla neutralitet vid förlustutjämnning då ägarförändringar hade skett. Principen bakom dessa regler är att upparbetade underskott från tidigare beskattningsår inte ska kunna kvittas mot koncernbidrag från den nya ägaren till underskottsföretaget. Det ansågs inte önskvärt att företag kunde bedriva handel med underskottsföretag. Detta kunde nämligen vara lönsamt på grund av den skattelättnad koncernbidrag kunde medföra om ett vinstgivande bolag var villigt att betala för ett förlustföretag för att undvika beskattning. Därmed infördes spärreglerna i 40 kap. IL.⁸⁴

Enligt 40 kap. 9 § IL kan ett underskottsföretag träffas av dels en beloppsspärr, dels en koncernbidragsspärr då en ägarförändring i förhållande till underskottsföretaget inträffar. Beloppsspärren finns till för att förhindra handel med underskottsföretag medan koncernbidragsspärren finns för att se till att skatteutjämnning endast sker för den period då företagen ingår i samma koncern.⁸⁵

⁸⁰ Se Lodin m.fl. (2019) s. 413.

⁸¹ Se Wiman (2002) s. 79.

⁸² Se Lodin m.fl. (2019) s. 409.

⁸³ Se Wiman (2002) s. s. 69.

⁸⁴ Se prop. 1993/94:50 s. 255 ff.

⁸⁵ Se Wiman (2002) s. 100.

Utöver de begränsningar i avdragsrätten som framgår av 40 kap. IL finns inskränkningar i andra delar av lagen, till exempel 37 kap. 21–26 och 28 §§ IL då det rör sig om kvalificerade fusioner och fissioner, se 40 kap. 2 § IL.

2.4.1 Underskott och underskottsföretag

Eftersom beskattning av företag sker årsvis behövs en möjlighet till förlustutjämning som sträcker sig över en längre period. Detta är särskilt påtagligt i ett nystartat företag, som generellt sett går med förlust de första åren som det bedriver verksamhet. Om det inte finns möjlighet till förlustutjämning över en längre period än varje beskattningsår för sig hade underskotten som ackumulerats under denna uppstartsfas gått förlorade och företaget hade beskattats hårdare än om verksamheten hade varit lönsam från dag ett. På grund av detta kan underskott rullas framåt i tiden, utan tidsbegränsning. Det är dock knutet till det företag i vilket underskottet har uppstått, men kan utnyttjas mot koncernbidrag från koncernföretag.⁸⁶

40 kap. 2 § IL ställer upp möjligheten till att rulla underskott framåt i tiden. Det underskott som inte kan dras av ett beskattningsår ska därför dras av kommande beskattningsår, förutsatt att inga avdragsbegränsningar föreligger. Detta påverkar sedermera företagets årliga resultat beräknat enligt 14 kap. 21 och 22 §§ IL.

De företag som omfattas av avdragsbegränsningarna i 40 kap. IL överensstämmer till stor del med de företag som omfattas av definitionen av moderföretag enligt koncernbidragsreglerna. Definitionen i 40 kap. 3 § IL är dock något vidare och omfattar dessutom alla svenska stiftelser och ideella föreningar samt alla utländska bolag.

Definitionen av underskottsföretag återfinns i 40 kap. 4 § IL. Det är ett företag som har ett inrullat underskott av näringsverksamhet från tidigare, avslutade beskattningsår. Även vissa andra företag omfattas, trots att företaget i sig inte har ett inrullat underskott som företaget själv upparbetat. Exempelvis är ett företag ett underskottsföretag om det har ett övertaget underskott efter en fusion med ett underskottsföretag eftersom företaget träder in i det absorberade företagets skattemässiga situation enligt 37 kap. 18 § IL. Sådana situationer kan uppstå vid kvalificerade fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar samt partiella fissioner.

2.4.2 Ägarförändringar

Vad en ägarförändring är kan verka relativt självklart; att ett företag får en ny ägare. Däremot är det av vikt att ha insikt i vid vilken tidpunkt en ägarförändring inträffar och vilka omständigheter som kan föranleda en sådan. Detta får nämligen i sin tur betydelse för när konsekvenserna av en ägarförändring slår till, beloppsspärren samt koncernbidragsspärren. Vilken betydelse det har att spärrarna blir tillämpliga kommer att utvecklas nedan.

40 kap. 5 § IL hänvisar till andra lagar för att definiera när ett företag har det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Enligt aktiebolagsrätten

⁸⁶ Se Lodin m.fl. (2019) s. 520; Romby (2015) s. 65.

uppnår ett moderbolag bestämmande inflytande över ett annat företag, dotterföretaget, när moderbolaget innehar minst hälften av samtliga röster i dotterföretaget, se 1 kap. 11 § första punkten ABL. Samma situation kan uppnås genom att ägarna till dotterföretaget upprättar ett avtal i vilket förfogandet över röstetalet bestäms till annat än det faktiska, dock minst hälften, se andra punkten. Enligt tredje punkten är rätten att utse respektive avsätta minst halva styrelsen också knuten till det bestämmande inflytandet. Slutligen kan avtal slutas med dotterföretaget om att en specifik aktieägare ska inneha det bestämmande inflytandet, se fjärde punkten. Liknande överenskommelse kan även tas in i dotterföretagets bolagsordning eller annan liknande föreskrift. Alla ovanstående situationer utgör på egen hand tillräckligt för att ett företag ska anses ha det bestämmande inflytandet över ett annat företag.

Enligt 1 kap. 11 § andra stycket ABL krävs dock inte att moderbolaget ensamt uppfyller något av ovanstående kriterier. Om moderbolaget tillsammans med ett annat dotterföretag uppfyller någon av de tre första punkterna nämnda ovan är även ett gemensamt ägt företag per definition ett dotterföretag till moderbolaget.

1 kap. 11 § ABL utgör även definitionen för när en koncern föreligger vid tillämpning av bland annat undantagsreglerna till belopps- och koncernbidragsspärren i 40 kap. IL, se 40 kap. 6 § IL. När det gäller aktiebolag uppstår en koncern då det finns ett sådant ägarförhållande som beskrivits ovan. Detta innebär dock inte att varje moderbolag och dotterföretag för sig utgör en koncern utan koncernen utvidgas med varje koncernföretag. Systerföretag ingår till exempel i samma koncern.⁸⁷

Vad en relevant ägarförändring är finns definierat i 40 kap. 10–14 §§ IL, vilka är tillämpliga på olika situationer och koncernkonstellationer.

Huvudregeln för när en ägarförändring har skett framgår av 40 kap. 10 § IL. I denna situation inträder båda spärarna då ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag. De fall som inte omfattas av denna formulering kan dock komma att träffas av därpå följande lagrum, 40 kap. 11–12 §§ IL. När en annan person än ett företag, så som det definieras i 40 kap. 3 § IL, får det bestämmande inflytandet över underskotts företaget, till exempel en fysisk person, kan 11 § eller 12 § bli tillämplig. I dessa fall inträder dock endast en beloppsspärr, eftersom ett koncernförhållande inte kan föreligga och därmed aldrig rätt till givande eller mottagande av koncernbidrag. Om ägarförändringen har skett genom till exempel arv tillämpas dock varken 40 kap. 11 eller 12 §§ IL på grund av kontinuitetsprincipen som kommer fram i 40 kap. 13 § IL. Enligt detta lagrum tar den nya ägaren över tidigare ägares skattemässiga situation i de uppräknade fallen.

Om förhållandet är det omvända jämfört med huvudregeln, om det är underskotts företaget som får det bestämmande inflytandet över ett annat företag eller om det är underskotts företagets moderföretag som förvärvar ett annat företag, slår koncernbidragsspärren till, se 40 kap. 14 § IL. Av naturliga

⁸⁷ Se prop. 1995/96:10 Del II s. 178.

skäl inträder inte beloppsspärren i denna situation, eftersom utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i underskotts företaget används i beräkningen av beloppsspärren, något som inte föreligger här då det är underskotts företaget som förvärvar ett annat företag.

Då en ägarförändring har skett som innebär att en koncern har fått ett nytt moderbolag i toppen måste en undersökning av hela koncernstrukturen företas. Detta för att se vilka underskotts företag som möjligtvis omfattas och blir påverkade av belopps- och koncernbidragsspärren. Om till exempel ett moderföretag sedan tidigare har ett helägt dotterföretag som är ett underskotts företag och moderföretaget efter uppkomsten av underskotten köps upp av en utomstående aktör, blir belopps- och koncernbidragsspärren tillämplig för det nya moderföretagets dotterdotterföretag, underskotts företaget, i enlighet med huvudregeln i 40 kap. 10 § IL.⁸⁸

Undantag från spärreglerna finns dock i de fall koncernförhållande förelåg redan innan ägarförändringen, se 40 kap. 10 § andra och tredje stycket samt och 14 § andra stycket IL. Undantagen är dock utformade med vissa skillnader. För att beloppsspärren ska underlåtas då en ägarförändring har skett enligt huvudregeln i 40 kap. 10 § IL måste företaget som förvärvar det bestämmande inflytandet innan ägarförändringen ha ingått i samma koncern som underskotts företaget. Detta öppnar upp för koncerninterna överlåtelser utan att beloppsspärren påverkar den skattemässiga situationen. Detsamma gäller undantaget till koncernbidragsspärren, som inte ska tillämpas om samtliga företag som berörs av ägarförändringen dessförinnan ingick i samma koncern.

2.4.3 Beloppsspärren

Beloppsspärren sätter upp ett tak för storleken av tidigare års underskott som får dras av efter det att en ägarförändring har skett. Ett underskott som spärras på grund av beloppsspärren faller bort för all framtid. Även möjligheten till kvittning mot underskotts företagets framtida överskott går alltså förlorad. Beräkningen av det underskott som fortsatt får rullas framåt i tiden återfinns i 40 kap. 15 § IL och innebär att det inrullade underskott som överstiger 200 procent av utgiften för att åstadkomma en sådan ägarförändring som definieras i 40 kap. 10–12 §§ IL spärras. Detta får till följd att ett underskotts företag som har ett stort inrullat underskott kan gå miste om möjligheten att utnyttja detta om ägarförändringen sker genom en ersättning som är satt så lågt att den större delen av underskottet går förlorat. Om det är moderbolaget till underskotts företaget som förvärvas är det den utgiften som läggs till grund för beräkningen av beloppsspärren.⁸⁹

I de fall ett förvärv innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över en koncern som innehåller flera underskotts företag görs beräkningen av beloppsspärren med utgångspunkt i koncernens sammanlagda underskott. Det underskott som finns kvar efter en tillämpning av beloppsspärren fördelas

⁸⁸ Se Wiman (2002) s. 104 ff.

⁸⁹ Ibid s. 113.

på underskotts företagen efter vardera företags andel i koncernens sammanlagda underskott, se 40 kap. 15 § andra stycket IL.

Kapitaltillskott som lämnas till underskottsföretaget, eller annan juridisk person eller handelsbolag som är en del av förvärvet tillsammans med underskottsföretaget, innan ägarförändringen minskar storleken på utgiften med motsvarande belopp vid beräkningen av beloppsspärren, se 40 kap. 16 § IL. Det är dock endast de två föregående beskattningsåren som beaktas (i förhållande till det år då ägarförändringen äger rum). Kapitaltillskott som lämnats tidigare år påverkar således inte beloppsspärren genom en minskning av utgiften. Om företaget som gav kapitaltillskottet fortsatt finns inom koncernen efter ägarförändringen ska utgiften inte heller minskas till följd av det tidigare kapitaltillskottet. Det finns dock vissa situationer då ett kapitaltillskott trots allt får räknas in i utgiften, se 40 kap. 15 a § IL, fastän det har lämnats inom den föregående tvåårsperioden. För det första måste kapitaltillskottet ha varit en del av förvärvet, till exempel att det utgjort betalningen för andelarna vid en riktad nyemission. För det andra måste kapitaltillskottet ha lett till att förvärvaren av underskottsföretaget fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. Huruvida tillgången, alltså andelen i underskottsföretaget, har sådan karaktär bedöms objektivt genom att se till underskottsföretagets tillgångar och skulder, utan beaktande av det skattemässiga underskottet. Detta värde fördelas därefter proportionellt på andelarna i företaget och det verkliga värdet förvärvaren fått är det som är knutet till de förvärvade andelarna.⁹⁰ Det är sedan det lägsta beloppet av kapitaltillskottet och det verkliga värdet som får räknas med i utgiften. Om det verkliga värdet är det lägre beloppet undantas inte det kapitaltillskottet som medförde det förvärvet, utan utgiften vid beräkningen enligt 40 kap. 15 § IL minskas (samtidigt som det verkliga värdet ökar storleken på utgiften).⁹¹

Anledningen till att dessa begränsningar finns är att kapitaltillskott ökar substansen i ett underskottsföretag vilket medför att köpeskillingen för det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag efter ett kapitaltillskott kan sättas högre. Därför finns det regler då utgiften minskas med givna kapitaltillskott för att beloppsspärrens funktion med att förhindra handel med underskottsföretag inte ska kunna kringgå.⁹² I begreppet kapitaltillskott i dessa bestämmelser borde enligt Skatteverket inte avdragsgilla koncernbidrag inbegripas då något stöd för en annorlunda tillämpning inte finns.⁹³

Om det bestämmande inflytandet har förvärvats i olika etapper får hela beloppet räknas in i utgiften vid beräkningen av beloppsspärren. Exempelvis, om moderföretaget sedan innan har andelar i underskottsföretaget när gränsen för det bestämmande inflytandet nås genom ett nytt förvärv får köpeskillingen för samtliga andelar läggas till utgiften. Om fler andelar förvärvas därefter, det vill säga efter att beloppsspärren har utlösts genom ett tidigare förvärv, får

⁹⁰ Se prop. 2009/10:47 s. 16.

⁹¹ Se prop. 2016/17:1 s. 459 f.

⁹² Se Wiman (2002) s. 114 f.

⁹³ Se Skatteverket: Rättslig vägledning, ”Fråga om koncernbidrag kan anses innefattas i begreppet kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § IL”, dnr 131 394329-06/111 (2006-06-26), <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/332313.html?date=2006-06-26&q=131+394329%E2%80%9306%2F111>>, besökt 2019-05-23.

den köpeskillingen inte räknas med i utgiften. Detta gäller oavsett om det senaste förvärvet görs samma år.⁹⁴

40 kap. 17 § IL innehåller en ventil som ger regeringen möjlighet att ge dispens från tillämpningen av beloppsspärren. Dock endast då ägarförändringen som skulle utlösa spärren har väsentlig betydelse ur samhällsekonomisk synpunkt och utan detta undantag från beloppsspärren skulle en sådan ägarförändring inte genomföras. Dispensregeln ska dock enligt förarbetena tillämpas synnerligen restriktivt.⁹⁵

2.4.4 Koncernbidragsspärren

Koncernbidragsspärren innebär att det inrullade underskott som återstår efter en tillämpning av beloppsspärren i underskotts företaget inte får användas för att åstadkomma resultatutjämnningar inom den nya koncernen genom kvittning mot mottagna koncernbidrag, se 40 kap. 18 § IL. Denna spärr börjar gälla beskattningsåret då ägarförändringen som utlöste koncernbidragsspärren ägde rum samt fram till och med det femte beskattningsåret därefter, samma paragraf tredje stycket. Underskottet är alltså inte helt förlorat utan kan antingen utnyttjas mot bolagets egna överskott, utan någon tidsbegränsning, eller om detta inte skett kan det efter ett visst antal år kvittas mot mottagna koncernbidrag, efter det att spärren slutat att gälla. Sådant underskott som uppkommit samma beskattningsår som ägarförändringen eller därefter är dock inte spärrat utan kan utnyttjas utan begränsningar. Beräkningen av underskotts företagets överskott måste göras för varje beskattningsår för sig då koncernbidragsspärren är i kraft. Hur denna beräkning ska göras har påverkats av de nya ränteavdragsbegränsningsreglerna som infördes i 24 kap. IL den 1 januari 2019.⁹⁶ Anledningen till att en ändring var erforderlig härför är att både reglerna om tidigare års underskott och ränteavdragsbegränsningsreglerna påverkar företagets resultat av näringsverksamhet. Därför krävs en turordning, i vilken koncernbidragsspärren har företräde.⁹⁷

Det koncernbidragsspärrade underskottet får endast dras av mot underskotts företagets överskott för beskattningsåret. Överskottet beräknas innan avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § och kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § IL har gjorts. Mottagna koncernbidrag som ska tas upp till beskattning räknas inte in i årets överskott enligt 40 kap. 18 § IL. Inte heller ska det inrullade underskottet som är spärrat på grund av koncernbidragsspärren beaktas vid beräkningen. Detta leder till att sådant underskott som uppstått under året då ägarförändringen skedde eller därefter har företräde framför det spärrade underskottet. Därmed ska nyare underskott dras av mot företagets överskott innan det spärrade underskottet kan dras av.⁹⁸

Koncernbidragsspärren sätter alltså inte upp ett totalförbud mot att underskotts företaget tar emot koncernbidrag under spärrens giltighetstid.

⁹⁴ Se prop. 1993/94:50 s. 326; RÅ 2007 ref. 58.

⁹⁵ Se prop. 1993/94:50 s. 260.

⁹⁶ Se SFS 2018:1206.

⁹⁷ Se prop. 2017/18:245 s. 385 f.

⁹⁸ Se Romby (2015) s. 492; Wiman (2002) s. 116.

Istället innebär det att koncernbidrag som tas emot inte får kvittas mot gammalt underskott som finns kvar i underskottsföretaget från en tid då detta tillhörde en annan koncern. Det är dessutom endast koncernbidrag från företag i den nya ägarsfären som inte får användas till kvittning.⁹⁹ 40 kap. 19 § IL tillåter att koncernbidrag som lämnas från ett företag som redan innan ägarförändringen ägde rum ingick i samma koncern som underskottsföretaget räknas med i underskottsföretagets överskott, beräknat enligt 40 kap. 18 § IL.

Särskilda undantag finns därmed vid koncerninterna omstruktureringar. Det finns dock undantag till undantaget på grund av att det annars uppstår situationer som kan utnyttjas för att kringgå koncernbidragsspärren.¹⁰⁰ Om ett företag från den nya ägarsfären fusioneras upp i ett företag som hade kunnat lämna koncernbidrag till underskottsföretaget på grund av koncernundantaget blir detta undantag inte längre tillämpligt och koncernbidraget får inte räknas in i underskottsföretagets överskott, se 40 kap. 19 § andra meningen IL. Detta gäller oavsett om det nya företaget har tillfört något kapital till det nya företaget eller inte, koncernbidrag till underskottsföretaget får ändå inte beaktas vid beräkningen av överskottet.¹⁰¹

Om ett gammalt koncernföretag skulle lämna ett koncernbidrag till underskottsföretaget som motsvaras av ett koncernbidrag som har lämnats från ett företag i den nya ägarsfären till det gamla koncernföretaget ska inte heller detta räknas med i underskottsföretagets överskott, se 40 kap. 19 § tredje meningen IL. Det är dock inte hela koncernbidraget som spärras, utan endast i den del det motsvaras av ett koncernbidrag från det nya koncernföretaget. Detta undantag är nödvändigt då det i annat fall hade uppstått en situation där etappvisa koncernbidrag hade kunnat kringgå koncernbidragsspärren.¹⁰²

Koncernbidragsspärren kan inte heller undgås genom fusion mellan underskottsföretaget och ett nytt koncernföretag. I en sådan situation inträder nämligen fusionsspärren. I 37 kap. 25 § andra stycket IL har en specialregel införts som innebär att om sådan fusion genomförs, oavsett vilket företag som uppgår i det andra, får det gamla underskottet som är låst på grund av koncernbidragsspärren, dras av först efter den koncernbidragsspärren upphör att gälla. Det underskott som spärras inkluderar både det överlåtande och det övertagande företagens inrullade underskott, det vill säga sådant underskott som ackumulerats beskattningsåren innan fusionen ägde rum, se 37 kap. 24 § IL. Detta innebär att det gamla underskottet inte heller får utnyttjas mot företagets egna överskott utan det är helt spärrat fram till slutet av koncernbidragsspärren och om fusionen genomförs ett senare beskattningsår jämfört med ägarförändringen får det till följd att även eventuellt nyuppkommet underskott spärras.¹⁰³

⁹⁹ Se Wiman (2002) s. 117.

¹⁰⁰ Ibid s. 101.

¹⁰¹ Se Romby (2015) s. 495 f.

¹⁰² Ibid s. 496 f.

¹⁰³ Ibid s. 508 ff.

3 Lagen mot skatteflykt

Detta kapitel är avsatt för att förklara lagen mot skatteflykt. Först ges en kort redovisning av lagens tillkomst och syftet bakom dess införande. Därefter kommer även lagens förhållande till EU-rätten kort att diskuteras. Till sist görs en generell beskrivning av bestämmelserna i lagen mot skatteflykt, där varje rekvisit för dess tillämplighet på ett förfarande beskrivs för sig. Hur lagen sedan har tillämpats i förhållande till koncernbidragsreglerna kommer att redovisas i nästkommande kapitel.

3.1 Bakgrund och syfte

En lagstiftning som skulle förhindra skatteflykt i svensk rätt var länge under behandling innan den kom att bli verklighet trots flera lagförslag. Tanken blev dock till lag genom prop. 1980/81:17 *med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.* och den första lagen mot skatteflykt infördes därefter i svensk rätt den 1 januari 1981.¹⁰⁴ Denna lag var dock under utredning även under större delen av sin giltighetstid, ända fram till dess att den upphävdes år 1993. Den återinfördes dock kort därefter, år 1995, och fick slutligen sin nuvarande utformning år 1998 genom prop. 1996/97:170 *Reformerad skatteflyktslag*, om än att vissa redaktionella förändringar har skett därefter.¹⁰⁵

Innan införandet av en lag mot skatteflykt användes en metod som innebar upprättandet av special- och stopplagstiftning vart eftersom luckor i lagstiftningen upptäcktes. Arbetet med nya lagar var dock mödosamt och svårhanterligt och ofta uppstod situationer där även de nya reglerna kunde kringgås. Med detta i åtanke var en generalklausul att föredra och ansågs kunna resultera i att en stor del av det tidigare arbetet kunde undvikas.¹⁰⁶ Dessutom ville lagstiftaren skapa en möjlighet till att en rättvisare beskattning kunde uppnås, att i slutändan skulle en riktig beskattning kunna genomföras. Målet var alltså inte att skapa en strafflagstiftning som resulterade i hårdare beskattning.¹⁰⁷

Lagen mot skatteflykt kan anses ge upphov till en analog tillämpning, något som kan bli problematiskt vid en strikt tolkning av legalitetsprincipen. Det är dock en skattelag, om än en som har vaga rekvisit, men det i sig strider inte mot legalitetsprincipen. Generalklausulen ska signalera att en viss osäkerhet föreligger vilket bör beaktas när handlingsalternativ planeras av den skattskyldige.¹⁰⁸

1981 års lag hade från början en begränsad giltighetstid, fram till år 1985, men förlängdes därefter årsvis ända fram till år 1993. Den begränsade giltighetstiden ansågs nödvändig på grund av den enskildes rättssäkerhet och regeringen ville därför att dess tillämpning skulle utvärderas regelbundet. Att

¹⁰⁴ Se SFS 1980:865.

¹⁰⁵ Se Ugglå och Carneborn (2015) s. 25 f.

¹⁰⁶ Se Rosander (2007) s. 96 f.

¹⁰⁷ Se prop. 1980/81:17 s. 31.

¹⁰⁸ Se Rosander (2007) s. 82 f.

den till sist upphävdes berodde just på att den sedan införandet hade kritiserats för att vara rättsosäker. Med ett regeringsskifte ändrades dock uppfattningen och nödvändigheten av en lag som förhindrade skatteflykt ansågs större än riskerna den medförde avseende rättssäkerheten och den återinfördes, som sagt, år 1995 och fick sin nuvarande utformning år 1998.¹⁰⁹

Lagen mot skatteflykt har, som visats ovan, funnits sedan innan Sverige blev en del av EU och har därför inte sin bakgrund i EU:s skatteflyktsdirektiv¹¹⁰ från 2016. Sverige, som en medlemsstat i EU, har dock en skyldighet att se till att svensk intern rätt inte står i strid med EU-rätten, inkluderat skatteflyktsdirektivet, då direktiv omfattas av EU:s bindande rättsakter. Efter skatteflyktsdirektivets tillkomst har därför fråga uppkommit huruvida lagen mot skatteflykt fortsatt ligger i linje med EU-rätten. Detta direktiv sätter upp ett krav på att en allmän bestämmelse avseende skatteflykt ska finnas i medlemsstaternas nationella lagstiftning, se artikel 6 skatteflyktsdirektivet.¹¹¹

Varken regering eller remissinstanser ansåg att någon förändring av lagen mot skatteflykt krävdes mot bakgrund av EU-direktivets generella bestämmelse avseende skatteflykt.¹¹² Artikel 6 i skatteflyktsdirektivet ställer upp kravet på en generell skatteflyktsbestämmelse och är, likt 2 § lagen mot skatteflykt, mycket vag i sin utformning.

Lagen mot skatteflykt går längre än de krav som har satts upp från EU genom skatteflyktsdirektivet. I artikel 6 anges att det endast är vid beräkningen av beskattningsunderlaget avseende bolagsskatt som det måste finnas en generell skatteflyktsbestämmelse. Lagen mot skatteflykt, vilket nämns nedan, har en mycket vidare omfattning än så och inkluderar till exempel förfaranden som syftar till att fastställa beskattningsunderlaget för en fysisk person som ska betala skatt i inkomstslaget tjänst. Anledningen till att detta är möjligt är att skatteflyktsdirektivet är ett så kallat minimidirektiv, se artikel 3 skatteflyktsdirektivet. Detta sätter upp en minsta gräns för vad varje medlemsstat måste införa i nationell lagstiftning men medger att en strängare, mer omfattande skatteflyktsbestämmelse upprättas. Detta kan tillämpas dels avseende vilka skatteområden som omfattas, dels hur sträng den generella skatteflyktsbestämmelsen är.¹¹³

Trots att regeringen har ansett att det inte finns skäl att göra ändringar i den befintliga lagen mot skatteflykt, kan det uppkomma situationer då den praxis som har utvecklats i svenska förvaltningsdomstolar inte längre blir tillämpbar. EU-rätten måste även beaktas vid tillämpningen av svenska lagar och regler, i den mån det är applicerbart. Huruvida generalklausulen i lagen mot skatteflykt och den praxis som finns i förhållande till denna strider mot EU-rätten och det nya skatteflyktsdirektivet är dock något som framtida rättsutveckling får svara på och kommer inte att behandlas här.

¹⁰⁹ Se Ugglå och Carneborn (2015) s. 37 ff.

¹¹⁰ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

¹¹¹ Se Pålsson (2011) s. 51.

¹¹² Se prop. 2017/18:296 s. 91.

¹¹³ Ibid s. 91 f.

3.2 Lagen och dess tillämpning

Lagen mot skatteflykt är relativt kort och de fyra rekvisit som måste vara uppfyllda för att den ska tillämpas, då de är kumulativa, återfinns i en och samma paragraf, nämligen 2 § lagen mot skatteflykt. Dessa kommer att redovisas nedan i enskilda avsnitt.

Lagen mot skatteflykt ska tillämpas på olika områden inom skatterätten. Enligt 1 § är lagen tillämplig vid fastställandet av beskattningsunderlaget för att betala kommunal och statlig inkomstskatt. Lagen omfattar därmed inte endast IL utan alla skatterättsliga lagar som sätter upp bestämmelser som påverkar det beskattningsunderlaget och är därmed tillämplig på förfaranden som innefattar avdrag för koncernbidrag. Däremot är den inte tillämplig vid fastställandet av en skattskyldigs beskattningsunderlag avseende till exempel mervärdesskatt.¹¹⁴

I en situation då lagen mot skatteflykt ska tillämpas ska, som huvudregel, beskattningsunderlaget för den skattskyldige upprättas på sådant sätt som om rättshandlingen aldrig hade genomförts, se 3 § lagen mot skatteflykt. I förhållande till koncernbidrag blir resultatet därmed att givaren inte får göra avdrag för koncernbidraget. Det torde inte bli aktuellt med tillämpning i förhållande till mottagaren av koncernbidraget då det egentligen inte är en fördel för denne att få en högre beskattningsbar inkomst. I de situationer då det finns ett annat förfarande som borde ha valts och rättshandlingen som företogs var en omväg i förhållande till detta, för att undvika beskattning, ska tillämpningen av lagen mot skatteflykt leda till att beskattningsunderlaget för det aktuella företaget ändras så att det andra förfarandet omfattas istället för det som faktiskt företogs. På sådant sätt höjs den skattskyldiges beskattningsbara inkomst eftersom skattefordelen elimineras. Eftersom en grundläggande tanke bakom lagen mot skatteflykt var att åstadkomma en rättvis beskattning har en särskild bestämmelse tagits in i 3 § som en säkerhetsåtgärd då någon av ovanstående regler skulle leda till ett oskäligt resultat. Exempel då det skulle kunna bli aktuellt är om den skattskyldige i annat fall skulle bli dubbelbeskattad, antingen direkt eller indirekt.¹¹⁵ Detta tredje tillvägagångssätt för fastställande av beskattningsunderlaget har dock inte uttryckligen använts av HFD.¹¹⁶

Ett rimligt utfall kan här tyckas vara att då givaren av koncernbidraget nekas avdrag i sin inkomstbeskattning, att mottagaren av koncernbidraget inte heller ska ta upp detsamma till beskattning, för att upprätthålla principen om reciprocitet. Om så inte skulle ske blir konsekvensen att värdet av koncernbidraget blir dubbelbeskattat, då inget avdrag medges samtidigt som samma belopp fortfarande tas upp som en intäkt av mottagaren av koncernbidraget.

I ett av sina ställningstaganden har Skatteverket anfört att beskattningsunderlaget kan komma att ändras även för mottagaren av koncernbidraget då givaren har nekats avdrag för koncernbidraget på grund

¹¹⁴ Se prop. 1996/97:170 s. 46.

¹¹⁵ Se prop. 1980/81:17 s. 32.

¹¹⁶ Se Ugglå och Carneborn (2015) s. 89 f.

av en tillämpning av lagen mot skatteflykt. Bedömningen grundas i att beskattningen för mottagaren bör vara densamma som om någon av förutsättningarna i 35 kap. IL inte hade varit uppfyllda. Skatteverket hänvisar till att koncernbidrag bygger på att det ska finnas en reciprocitet hos givare respektive mottagare och att lagen mot skatteflykt ska resultera i materiellt riktiga beskattningar sett till tillämplig lags syfte. Skatteverket lämnar det dock öppet för huruvida någon annan grund kan leda till att värdet till trots beskattas även hos mottagaren.¹¹⁷

Rosander skriver följande på samma ämne:

”Min uppfattning är att det är rimligt att ett tillämnande av skatteflyktslagen på en part bör kunna få konsekvenser för en medkontrahent. Ett exempel är att om givaren av ett koncernbidrag efter tillämpning av skatteflyktslagen inte får avdrag bör heller inte mottagaren behöva ta upp bidraget till beskattning. I doktrin har framförts att det vid bestämningen av den skattskyldiges taxering är möjligt att beakta beskattningen av medkontrahenter och låta den påverka avgörandet av vad som utgör en skäligen rättsföljd.”¹¹⁸

Lagen mot skatteflykt kan inte tillämpas av Skatteverket utan tillämpning sker först i förvaltningsrätten efter en framställning av Skatteverket, se 4 § lagen mot skatteflykt. Anledningen till att förvaltningsrätten och inte Skatteverket är första instans var från början den enskildes rättssäkerhet. Detta argument ansågs inte väga lika tungt när lagen senare återinfördes men regeringen menade att det först krävdes mer praxis men att en möjlig första tillämpning av Skatteverket kunde komma att införas senare. Detta har dock inte skett ännu.¹¹⁹

För lagen mot skatteflykts tillämplighet krävs att alla rättshandlingar är kända som ingår i det förfarande som prövas av domstolen. Detta är av vikt då det rör sig om ett förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Om det som är uppe för prövning endast ”utgör slutled i en sammansatt transaktionskedja som i övrigt innehåller flera led”¹²⁰ kan lagen mot skatteflykt inte prövas gentemot förfarandet. Om relevant information saknas kommer därför en ansökan om förhandsbesked att avvisas.¹²¹ Detta påvisar svårigheten med att endast ha förhandsbesked att studera eftersom vissa relevanta situationer kan ha fallit bort i rättstillämpningen på grund av ofullständiga ansökningar. Dessutom måste samtliga relevanta rättshandlingar ligga inom ramen för lagen mot skatteflykts giltighetstid. Om det är ett förfarande som utgörs av flera olika rättshandlingar som företagits under flera år skulle denna situation kunna

¹¹⁷ Se Skatteverket: Rättslig vägledning, ”Konsekvenser för mottagarens taxering när avdrag för koncernbidrag har vägrats med stöd av lagen mot skatteflykt”, dnr 131 402279-07/111 (2007-06-14),

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/332571.html?date=2007-06-14&q=skatteflykt+koncernbidrag>>, besökt 2019-05-19.

¹¹⁸ Rosander (2007) s. 105.

¹¹⁹ Se prop. 1996/97:170 s. 49 f.; Ugglå och Carneborn (2015) s. 91.

¹²⁰ RÅ 2002 not. 72.

¹²¹ Se RÅ 2002 not. 72; Ugglå och Carneborn (2015) s. 57.

uppstå eftersom domstolen ser till helheten. Denna problematik torde dock bli mindre relevant desto längre lagen har varit i kraft.¹²²

Om en situation skulle uppstå där domstolen bedömer att det andra alternativet bör användas för att fastställa den skattskyldiges beskattningsunderlag, det vill säga ändra förfarandet till det som kan sägas ha kringgåts för att uppnå en skatteförmån, finns inte möjlighet att med hänvisning till lagen mot skatteflykt ändra på redan ingångna avtal.¹²³ Det är därmed endast den skatterättsliga aspekten som ändras, även om det skulle kunna leda till stora ekonomiska effekter i övrigt.

Tillämpning av gammal praxis och gamla förarbeten får ske med försiktighet i förhållande till den nu gällande lagen. I vissa aspekter stämmer den gamla lagtexten överens med den nya och det finns därmed utrymme att dra slutsatser från, till exempel, uttalanden som har gjort i äldre rättsfall. Detta kan vara aktuellt framförallt i de fall den nya lagtexten är en kodifiering av tidigare praxis och kan då ses som en förklarande exemplifiering av relevanta situationer. Det finns även situationer då den nya lagen helt enkelt inte säger emot gammal praxis, de kan därmed i vissa fall existera jämsides. Ett annat exempel då gamla rättskällor kan vara användbara är då lagstiftaren uttryckligen framfört att ingen ändring har varit avsedd i och med den nya lagen.¹²⁴ Det är med detta i åtanke som viss äldre praxis och förarbeten används vid förklarandet av innebörden av rekvisiten i 2 § lagen mot skatteflykt nedan.

Lagen mot skatteflykt har fått en sparsam tillämpning sedan dess införande.¹²⁵ Dock är de rättsfall som finns inte helt lätta att tolka. Tjernberg tar upp frågan huruvida HFD avser att skapa generella, prejudicerande rättsfall vid tillämpningen av lagen mot skatteflykt på olika situationer eller om tanken är att det är en lag vars tillämpning måste ses över i varje enskilt fall. Tjernbergs slutsats är att HFD antingen inte anser att det är upp till domstolen att skapa en tydlig rättspraxis för generalklausulen eller att situationerna som uppkommit varit för komplexa för att det ska vara möjligt.¹²⁶

3.2.1 En väsentlig skatteförmån

Enligt 2 § första punkten lagen mot skatteflykt är det första rekvisitetet för undantagande av en rättshandling från beskattningsunderlaget att denna medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

Enligt förarbetena ska tillämpningen här avse de aktuella förhållanden som föreligger vid tidpunkten för bedömningen, inte de som kan tänkas komma att infalla i framtiden. Detta förhindrar en tillämpning av lagen mot skatteflykt då utkomsten av ett förfarande är osäkert och en skatteförmån är mer hypotetisk än verklig. Däremot krävs inte att skatteförmånen redan vid lagtillämpningen har realiserats utan det innebär att det måste finnas en

¹²² Se RÅ 2007 ref. 84; Ugglå och Carneborn (2015) s. 58.

¹²³ Se Ugglå och Carneborn (2015) s. 86 f.

¹²⁴ Ibid s. 23 f.

¹²⁵ Se Rosander (2007) s. 113.

¹²⁶ Se Tjernberg (2018) s. 814.

möjlighet till att den ska kunna realiseras i framtiden.¹²⁷ Att skatteförmånen ska kunna realiseras har dock inte upprätthållits helt konsekvent i rättspraxis. Som exempel kan nämnas RÅ 2000 ref. 21 I-II vilka avsåg ”tillskapandet av underskott som kunde utnyttjas vid senare beskattningsår”.¹²⁸ Del II i detta rättsfall beskrivs utförligt i kapitel 4. Tanken bakom vad som sagts i förarbetena ihop med denna praxis skulle således kunna vara att det ska vara möjligt att i framtiden utnyttja skatteförmånen och därmed kan lagen mot skatteflykt tillämpas. Att den dessförinnan kan upphöra, till exempel vid bortfall av underskott på grund av en ägarförändring, verkar därmed inte utgöra en relevant faktor vid bedömningen.¹²⁹

I förarbetena till både den äldre och den nu gällande lagen mot skatteflykt beskrevs en skatteförmån som ”i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen”.¹³⁰ Bedömningen avseende huruvida förfarandet har resulterat i en sådan situation ska göras med utgångspunkt i de materiella reglerna utifrån vilka beskattningsunderlaget har bestämts. Ett annat sätt att förklara vad som utgör en skatteförmån är att se det som ”undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.”¹³¹

För vägledning angående vad som utgör en *väsentlig* skatteförmån kan endast nyare praxis och förarbeten användas eftersom den tidigare lagstiftningen hade en annan utformning och innebörd. Syftet med ändringen från en icke oväsentlig skatteförmån till en väsentlig skatteförmån var att inskränka lagens tillämpningsområde. Tidigare praxis hade lett till tillämpning då det rörde sig om endast ett fåtal tusentals kronor, något som lagstiftaren inte ansåg vara önskvärt.¹³²

För att bestämma om det rör sig om en väsentlig skatteförmån bör beloppet inte relateras till den beskattade inkomsten i det enskilda fallet. Däremot kan flera beskattningsår beaktas, vilket kan leda till ett ackumulerat belopp som utgör en väsentlig skatteförmån sett till en längre tid. Preciseringsen av vilket värde som utgör en väsentlig skatteförmån har i övrigt överlåtits åt praxis.¹³³

Utöver att det måste uppstå en väsentlig skatteförmån måste förmånen dessutom tillfalla den skattskyldige. Det är alltså endast den person som åtnjuter skatteförmånen vars beskattning kan bli aktuell för en tillämpning av lagen mot skatteflykt.¹³⁴ Därmed blir lagen mot skatteflykt endast tillämplig för det företag som ger ett koncernbidrag, eftersom det är detta företag som får göra ett skattemässigt avdrag för det givna koncernbidraget och på sådant sätt sänker sin beskattningsbara inkomst. Lagen mot skatteflykt blir därmed inte tillämplig i en situation där skatteförmånen, till exempel, tillfaller ett dotterföretag till den skattskyldige.¹³⁵ Huruvida lagen kan tillämpas på

¹²⁷ Se prop. 1996/97:170 s. 45; prop. 1980/81:17 s. 28.

¹²⁸ Ugglå och Carneborn (2015) s. 59.

¹²⁹ Ibid s. 59.

¹³⁰ Prop. 1996/97:170 s. 17.

¹³¹ Ibid s. 45.

¹³² Se prop. 1996/97:170 s. 45; Ugglå och Carneborn (2015) s. 23.

¹³³ Se prop. 1996/97:170 s. 45.

¹³⁴ Se Ugglå och Carneborn (2015) s. 60.

¹³⁵ Se prop. 1996/96:170 s. 42; RÅ 1990 ref. 11.

dotterföretagets beskattningsunderlag blir då en fråga för ett annat fall, där det dock är tänkbart att en tillämpning faller på grund av det andra rekvisitetet i 2 § lagen mot skatteflykt, den skattskyldiges medverkan.

3.2.2 Den skattskyldiges medverkan

Det andra rekvisitetet ställer upp ett krav på att det är den skattskyldige som åtnjuter skatteförmånen som också måste ha medverkat i det förfarande som resulterar i skatteförmånen. Huruvida det är direkt eller indirekt har dock ingen betydelse, vilket innebär att det inte krävs att förfarandet genomförts av den skattskyldige själv, utan endast indirekt påverkan uppfyller kravet.¹³⁶ Den skattskyldiges ansvar är alltså långtgående.

Detta krav ändrades år 1998 då lagen mot skatteflykt fick sin nu gällande utformning. Anledningen till ändringen var att den tidigare tillämpningen hade blivit för snäv, då det av domstolarna tolkats som att den skattskyldige skulle ha vidtagit rättshandlingen för att lagen skulle bli tillämplig. Detta gav upphov till situationer där personer hävdade att rättshandlingar företagits av tredje man, vilket ledde till att skatteflyktsförfarandet inte kunde angripas med lagen mot skatteflykt. Numera, om till exempel ett aktiebolag genomför ett skatteflyktsförfarande anses även aktiebolagets delägare ha medverkat indirekt i det sagda förfarandet.¹³⁷

HFD har aldrig underkänt en tillämpning av lagen mot skatteflykt med hänvisning till bristande medverkan av den skattskyldige. Däremot underlät Skatterättsnämnden i RÅ 2001 ref. 12 tillämpning av lagen mot skatteflykt på grund av att den skattskyldige inte kunnat påverka det beslut som ledde till att en skatteförmån uppstod. Detta förhandsbesked överklagades dock inte i den delen och behandlades alltså aldrig av HFD.¹³⁸

3.2.3 Det övervägande skälet

Det tredje rekvisitetet för tillämpning av lagen mot skatteflykt är att "skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet".¹³⁹ Som ledning för tolkningen av denna skrivelse finns följande yttrande i förarbetet:

"För att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas bör således krävas att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande. Har den skattskyldige således affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att erhålla skatteförmånen i fråga avses generalklausulen inte vara tillämplig."¹⁴⁰

¹³⁶ Se prop. 1996/96:170 s. 54.

¹³⁷ Ibid s. 41 f.

¹³⁸ Se Rosander (2007) s. 106.

¹³⁹ 2 § tredje punkten lagen mot skatteflykt.

¹⁴⁰ Prop. 1996/97:170 s. 44.

Det är alltså skatteförmånen som ska ha motiverat det aktuella handlandet, sett till samtliga omständigheter. Huruvida den skattskyldige själv har bedömt förfarandet har här ingen betydelse. Avsiktsrekvisitet är objektivt och bedömningen av samtliga omständigheter ska göras utifrån en utomstående persons synpunkt.¹⁴¹

Sedan införandet av nuvarande lag mot skatteflykt år 1995 har en tillämpning av lagen inte underlåtit med hänvisning till den skattskyldiges motiv bakom förfarandet. Tidigare praxis än så är svåränvänd då den nya lagens rekvisit, det övervägande skälet, har en vidare innebörd än den tidigare utformningen, då skatteförmånen skulle utgöra det **huvudsakliga** skälet. Därmed kan tidigare praxis vari domstolen bedömde att den skattskyldiges motiv bakom förfarandet inte *huvudsakligen* varit skatteförmånen mycket väl kan bedömas vara det *övervägande* skälet till rättshandlingens, eller rättshandlingarnas, genomförande.¹⁴²

3.2.4 I strid med syftet

Det sista rekvisitet som måste vara uppfyllt för att lagen mot skatteflykt ska bli tillämplig är att det aktuella förfarandet strider mot tillämplig lagstiftnings syfte, se 2 § fjärde punkten lagen mot skatteflykt. Rekvisitet har dock en vidare innebörd än vad som kan tänkas vid första anblick. Vid en bedömning av huruvida det fjärde rekvisitet är uppfyllt är det inte endast den speciella regel som är aktuell vid bedömningen av rättshandlingen som ska beaktas, utan även grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på. Dessutom, om förfarandet har inneburit ett kringgående av annars tillämplig lagstiftning, måste syftet bakom dessa vara en del i bedömningen.¹⁴³

Det fjärde rekvisitet är en naturlig del av generalklausulen då definitionen av skatteflykt ofta uttrycks som ”transaktioner som inte strider mot skattelagens ordalydelse men mot dess syfte.”¹⁴⁴ Det är därutöver det syfte som lades fram när reglerna tillkom som är relevanta. Detta framfördes i ett äldre förarbete men ingen ändring bör dock ha varit avsedd i detta hänseende. Däremot kan det allmännas uppfattning av olika skatteupplägg förändras och därmed en förändrad åsikt formos avseende huruvida uppläggen bör kunna angripas med tillämpning av lagen mot skatteflykt.¹⁴⁵

Även om utgångspunkten är att endast skatterättslig lagstiftning ska beaktas vid bedömningen om lagen mot skatteflykt är tillämplig kan situationer uppkomma då avsteg från detta är nödvändigt. Civilrättsliga regler kan bli aktuella om dessa är en del av de skatterättsliga reglerna som är tillämpliga i fallet. Detta eftersom det i flertalet fall finns hänvisningar till civilrättslig lagstiftning inom skatterätten, till exempel definitionen av koncern i 40 kap. IL som i det avseendet hänvisar till bland annat ABL.¹⁴⁶

¹⁴¹ Se Rosander (2007) s. 105.

¹⁴² Se Ugglå och Carneborn (2015) s. 67.

¹⁴³ Se Prop. 1996/97:170 s. 39 f.

¹⁴⁴ Rosander (2007) s. 107.

¹⁴⁵ Se Ugglå och Carneborn (2015) s. 70.

¹⁴⁶ Se prop. 1996/97:170 s. 40.

I jämförelse med annan lagtolkning tillåter lagen mot skatteflykt generellt sett att en vidare innebörd ges av lagbestämmelsers syfte då detta ska utrönas. Detta ger utrymme för lagtillämparen att inkludera situationer som varit oförutsedda vid lagstiftningens tillkomst i bedömningen av dess syfte.¹⁴⁷ Normalt sett ses grundläggande principer som en sekundär tolkningskälla. I vissa fall är lagen dock en kodifiering av till exempel neutralitetsprincipen, vilket är anledningen till att dessa principer kan få betydelse i bedömningen huruvida lagen mot skatteflykt är tillämplig i det enskilda fallet.¹⁴⁸

Ett typfall då ett förfarande står i strid med lagstiftningens syfte är när det föreligger ett avdragsförbud som genom ett konstlat förfarande kringgåts och möjlighet att göra avdrag har på sådant sätt uppnåtts. Ett exempel på när detta har åstadkommit är RÅ 1990 ref. 22. En fysisk person sålde en fastighet med förlust till ett aktiebolag ägt av dennes barn. På detta sätt kringgick den fysiska personen avdragsförbudet för förlust vid försäljning av fastighet till närstående och på grund av detta tillämpades lagen mot skatteflykt.¹⁴⁹

Om en skatteförmån är en i stort sett avsedd konsekvens av den tillämpliga lagen står ett förfarande som följer detta inte i strid med lagstiftningens syfte. I till exempel RÅ 1992 ref. 21 medgavs värdeminskningsskatt för tillgångar som sålts till ett finansbolag för att därefter leasas tillbaka till säljarna. Rätten till värdeminskningsskatt framgick enligt HFD direkt av tillämplig lag och det stred alltså inte mot syftet med lagen.¹⁵⁰

Lagstiftarens vetskap om vissa förfaranden vid införandet av ny lag, till exempel då det uttryckligen har påpekats i remissvar att vissa situationer faller utanför det föreslagna lagstiftningsområdet, bör inte angräpas genom lagen mot skatteflykt. HFD är dock inte helt konsekvent i sin bedömning i fall där lagstiftaren varit medveten men passiv avseende en särskild situation. Förfarandet som var uppe för bedömning i RÅ 1997 not. 249 hade påpekats i ett remissvar och HFD underlät därför tillämpning av lagen mot skatteflykt. det blev dock motsatt utfall i RÅ 2009 ref. 31 där lagen mot skatteflykt tillämpades trots att förfarandet hade påtalats under lagstiftningsarbetet.¹⁵¹

Huruvida ett förfarande står i strid med lagstiftningens syfte är en bedömning som ska göras objektivt och det måste framgå av omständigheterna med säkerhet att om förfarandet hade varit känt för lagstiftaren vid införandet av tillämpliga lagregler hade densamme motsatt sig det.¹⁵²

¹⁴⁷ Se Rosander (2007) s. 108 f.

¹⁴⁸ Se Ugglå och Carneborn (2015) s. 78.

¹⁴⁹ Ibid s. 72 f.

¹⁵⁰ Ibid s. 73 f.

¹⁵¹ Ibid s. 82 f.

¹⁵² Se SOU 1989:81 s. 50.

4 Praxis

I detta kapitel presenteras relevant praxis i förhållande till de frågeställningar som togs upp i inledningen till denna uppsats och som behandlar koncernbidragsrätt samt tillämpningen av lagen mot skatteflykt. De återges nedan i kronologisk ordning. Ett rättsfall, RÅ 1989 ref. 31, presenteras trots att detta berör den gamla lagen mot skatteflykt eftersom de frågor som tas upp fortfarande är av vikt vid tillämpning av den nu gällande lagen mot skatteflykt. Det är av vikt att vara medveten om att samtliga fall från HFD som tas upp nedan är domar baserade på förhandsbesked från Skatterättsnämnden¹⁵³. Detta innebär att rättsfallen ger begränsad vägledning i vissa praktiska frågor som vanligtvis hade uppkommit i en redan genomförd situation. Detta är fallet eftersom Skatterättsnämnden och HFD endast besvarar de frågor som har ställts av de skattskyldiga som ansöker om förhandsbeskedet.

4.1 RÅ 1989 ref. 31

I RÅ 1989 ref. 31 hade två bolag, inför en extern avyttring, ökat ett redan befintligt underskott genom koncernbidrag vilket hade finansierats genom aktieägartillskott. X AB, tidigare ett helägt dotterbolag till Z AB, skulle i slutet av år 1986 säljas till Y AB. X AB gav 1985 ett koncernbidrag till det dåvarande moderbolaget Z AB på 30 000 000 kronor. Samma år hade Z AB gjort ett aktieägartillskott till X AB på samma belopp. I 1986 års självdeklaration yrkade X AB på avdrag för koncernbidraget och tog upp aktieägartillskottet som en ej skattepliktig intäkt. Koncernbidraget skapade ett underskott hos X AB på 34 236 471 kronor, varav 4 236 471 kronor utgjorde ett negativt resultat av X AB:s rörelse för beskattningsår 1985. Koncernbidraget ökade alltså ett redan befintligt underskott hos X AB, ett bolag som därefter avyttrades till en extern part.

Alla formella kriterier för att få lämna koncernbidrag var uppfyllda mellan X AB och Z AB för år 1985 enligt då gällande lag.

Majoriteten i Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden¹⁵⁴ bedömde i detta fall att det ovan beskrivna förfarandet inte stred mot den tillämpliga lagens syfte. Att ett större underskott hade skapats genom koncernbidraget ändrade enligt nämnden inte omständigheten att koncernbidraget var avdragsgillt för X AB. Den efterföljande externa avyttringen verkar inte ha beaktats av nämnden.

HFD gjorde i fallet en annan bedömning. Domstolen påpekade att alla formella förutsättningar för koncernbidragsrätt mellan X AB och Z AB var uppfyllda i förhållande till 1986 års taxering. Först efter detta, i slutet av 1986 skulle andelarna till X AB säljas vidare till en extern part. Det faktum att transaktionen ledde till att underskottet hos X AB blev större genom koncernbidraget eller att det finansierades genom aktieägartillskott låg inte

¹⁵³ Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden avseende RÅ 1989 ref. 31.

¹⁵⁴ Föregångare till Skatterättsnämnden.

utanför lagtextens lydelse. Efter att ha gjort dessa uttalanden gick HFD vidare till bedömningen av förfarandet i förhållande till lagen mot skatteflykt.¹⁵⁵ De tilltänkta transaktionerna hade enligt bolagen genomförts för att ”återställa tidigare resultatreglerande åtgärder för att ge en mer rättvis bild av ställningen i koncernen.”¹⁵⁶ HFD påpekade dock att transaktionerna var nästintill värdelösa utan den skatteförmån som de gav upphov till, det vill säga uppkomsten av ett större underskott i X AB, inför en extern avyttring av X AB. Därmed ansågs en sådan förlust som uppstod hos X AB genom förfarandet strida mot syftet med koncernbidragsreglerna och lagen mot skatteflykt tillämpades. X AB:s koncernbidrag till Z AB fick därmed inte beaktas vid företagets taxering och underskottet som koncernbidraget hade skapat kunde inte utnyttjas av X AB kommande beskattningsår, då bolaget tillhörde en annan koncern.

Det var således det faktum att koncernbidraget gav upphov till ett större underskott hos det givande företaget X AB som föranledde att en skatteförmån uppstod. Eftersom X AB sedan innan gick med förlust nekades avdrag för hela koncernbidragets värde.

4.2 RÅ 2000 ref. 21 II

Del II av RÅ 2000 ref. 21 gällde en koncernstruktur där X AB var ett helägt dotterbolag till Y AB. För att kunna utnyttja det underskott som fanns i Y AB skulle X AB ge ett koncernbidrag till Y AB. Koncernbidraget skulle överstiga X AB:s skattepliktiga resultat för beskattningsåret ifråga och finansieras genom ett ovillkorat aktieägartillskott från Y AB. Koncernbidraget skulle på grund av aktieägartillskottet rymmas inom ramen för tillåten vinstutdelning enligt ABL. Frågorna som ställdes till Skatterättsnämnden var huruvida dessa transaktioner var tillåtna och om lagen mot skatteflykt skulle bli tillämplig om X AB efteråt antingen skulle marknadsnoteras eller avyttras externt.

Precis som klarlades i 1989 ref. 31 finns inget förbud i koncernbidragsreglerna mot att koncernbidrag skapar ett underskott hos givaren. Skatterättsnämnden ansåg inte att det förelåg något annat hinder mot att beakta ett underskott som uppstått på grund av detta. Skatterättsnämnden ansåg inte att lagen mot skatteflykt var tillämplig eftersom det fanns regler som inskränkte rätten till en resultatutjämnning tiden efter en ägarförändring, de regler som numera finns i 40 kap. IL, beskrivna ovan i avsnitt 2.3. dessa regler hade tillkommit efter RÅ 1989 ref. 31, vilket var anledningen till att företagen undrade om rättsläget hade ändrats. På grund av införandet av belopps- och koncernbidragsspärren stred, enligt Skatterättsnämnden, de beskrivna transaktionerna och den efterkommande omstruktureringen inte mot koncernbidragsreglernas syfte. Det förfarande som beskrivits i detta rättsfall hade enligt nämnden inneburit ”ett tidigareläggande av nyttjandet av det underskott som [fanns] hos Y AB”, något som nämnden inte ansåg ”strida mot lagstiftningens syfte utifrån nu gällande regelsystem.”¹⁵⁷

¹⁵⁵ Bedömning gjordes enligt den gamla lagen mot skatteflykt.

¹⁵⁶ RÅ 1989 ref. 31.

¹⁵⁷ RÅ 2000 ref. 21 II.

I HFD besvarades enbart frågan huruvida lagen mot skatteflykt var tillämplig eller inte, och slutsatsen blev den motsatta jämfört med Skatterättsnämndens. Det ansågs uppkomma en väsentlig skatteförmån på grund av de belopp som företagen angett att de planerade att ge koncernbidrag med, i den del koncernbidraget skapade ett underskott i givarbolaget. HFD ansåg dessutom att skatteförmånen hade varit motivet bakom förfarandet och uttalade, som i flera andra fall, att det framstod ”som praktiskt taget meningslöst att genomföra transaktionerna”¹⁵⁸ såvida inte skatteförmånen hade uppkommit som ett resultat. Följden av transaktionerna i fallet blev att en resultatutjämnning skulle komma att ske även efter en tidpunkt då företagen inte längre skulle komma att ingå i samma koncern, oavsett om det skulle ske på grund av att X AB skulle marknadsnoteras eller avyttras externt. I sin motivering påpekade HFD att oavsett om spärreglerna i nuvarande 40 kap. IL skulle bli tillämpliga eller inte efter en ägarförändring (en marknadsnotering förutsattes inte utgöra en sådan ägarförändring) påverkade inte bedömningen av lagen mot skatteflykts tillämplighet i fallet. Oavsett om koncernförhållandet mellan Y AB och X AB skulle komma att brytas på grund av en extern avyttring eller en marknadsnotering ansåg HFD att det stred mot syftet med koncernbidragsreglerna att framtida överskott skulle kunna kvittas mot inrullat underskott efter omstruktureringen. Därmed nekades avdragsrätt för koncernbidrag i den del det medförde ett underskott i X AB.

4.3 RÅ 2001 ref. 79

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 79 skulle Östersunds kommun bilda en aktiebolagsrättslig koncern med Stiftaren 6820 AB (Stiftaren AB) som koncernens moderbolag. Till Stiftaren AB avsåg kommunen överlåta alla sina redan verksamma aktiebolag, finansierat med räntebärande revers. Räntekostnaderna skulle i sin tur finansieras genom lämnade koncernbidrag från Stiftaren AB:s dotterbolag, bland annat Östersunds Parkerings AB, motsvarande den vinst vardera dotterbolag gjorde. I samma bokslut skulle ett aktieägartillskott återföras uppgående till 72 procent av det givna koncernbidraget minskat med summan av den utdelning som hade utgått till kommunen om denna fortfarande ägt dotterbolaget. Eftersom kommuner är inkomstskattebefriade subjekt skulle värdet av koncernbidraget aldrig komma att beskattas då avdrag för detsamma skulle göras hos Östersunds Parkerings AB som avdragsgillt koncernbidrag och hos Stiftaren AB som en räntekostnad betald till kommunen. Stiftaren AB och Östersunds Parkerings AB undrade, bland annat, huruvida koncernbidraget var avdragsgillt för Östersunds Parkerings AB även om en så kallad nettometod tillämpades och endast mellanskillnaden av lämnat koncernbidrag och mottaget aktieägartillskott överfördes. Som avslut ställdes frågan om lagen mot skatteflykt kunde bli tillämplig på förfarandet.

Skatterättsnämnden ansåg att det inte fanns grund för att neka avdragsrätt för koncernbidrag på grunden att det i samma bokslut lämnades aktieägartillskott, så länge en faktisk värdeöverföring motsvarande koncernbidraget

¹⁵⁸ Ibid.

genomfördes. Att bolagen nämnt en tillämpning av nettometoden beaktades inte närmare. Nämnden ansåg inte heller att lagen mot skatteflykt blev tillämplig på förfarandet. Det var klart att bolagen genom förfarandet fick en skatteförmån som varit det huvudsakliga skälet i och med att den beskattningsbara inkomsten överfördes till Östersunds kommun som var ett beskattningsbefriat subjekt. Däremot förelåg inte en situation som stred mot lagstiftningens syfte. Nämnden anförde som motivering att ”skatteeffekten väsentligen har ett sådant samband med [Östersunds kommuns] skattefrihet att villkoret i punkt 4 inte kan anses vara uppfyllt.”¹⁵⁹ Lagen mot skatteflykt blev inte tillämplig på förfarandet.

HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked förutom då det gällde avdragsrätten för koncernbidraget. Domstolen påpekade att frågan som ställts förutsatte en tillämpning av nettometoden, något som leder till att avdragsrätt för hela koncernbidraget inte kan medges. Avdrag kunde endast medges i den mån detta motsvarades av en faktisk värdeöverföring, dock oberoende av hur koncernbidraget hade redovisats i bolagets räkenskaper.

4.4 RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2002 ref. 24 var det första i en rad förhandsbesked där först Skatterättsnämnden och sedan HFD bedömde ägarförhållanden vid koncernbidragsrätt och huruvida ett kvalificerat ägande var uppnått vid givna omständigheter.

Omständigheterna i detta fall var följande. Jämtkraft AB ägdes av tre kommuner samt Vattenfall AB. Östersunds kommun ville dock utnyttja fördelen med koncernbidrag och tillsammans med de andra ägarna skulle en omstrukturering genomföras. Östersunds kommun skulle efter en riktad nyemission och efter att ha överlåtit sitt innehav till sitt dotterbolag, Östersunds Rådhus AB, ha åstadkommit en ägarstruktur där det sistnämnda bolaget skulle inneha 90,6 procent av andelarna i Jämtkraft AB. Resterande ägare i Jämtkraft AB skulle istället teckna konvertibla skuldebrev vilka, efter konvertering, skulle resultera i att det gamla ägarförhållandet skulle återuppstå och koncernbidragsrätten mellan Östersunds Rådhus AB och Jämtkraft AB skulle upphöra. Konverteringen kunde enligt ett avtal upprättat mellan parterna ske som tidigast 2008 men var planerat till 2018.

Frågan som ställdes till Skatterättsnämnden var först och främst om Östersunds Rådhus AB kunde anses vara ett moderbolag enligt 35 kap. 2 § IL och, om så var fallet, huruvida lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet.

Skatterättsnämnden menade att koncernbidragsrätt förelåg då Östersunds Rådhus AB ägde mer än 90 procent i Jämtkraft AB. Att detta skulle kunna komma att ändras vid en senare tidpunkt på grund av de konvertibla skuldebrev föranledde inte en annan bedömning. Lagen mot skatteflykt tillämpades inte av Skatterättsnämnden, men någon motivering därtill gavs inte.

¹⁵⁹ RÅ 2001 ref. 79.

HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende huruvida Östersunds Rådhus AB var moderbolag enligt koncernbidragsreglerna till Jämkraft AB. Domstolen kom däremot till ett annat slut när det kom till tolkningen av förfarandet i förhållande till lagen mot skatteflykt.

Enligt domstolen var det klart att förfarandet ledde till en väsentlig skatteförmån och att syftet bakom omstruktureringen hade varit att åstadkomma en bättre skattemässig situation för de två företag som skulle komma att ha koncernbidragsrätt. Som i många andra fall slog HFD fast att ”transaktionerna framstår som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen.”¹⁶⁰ HFD kommenterade därefter syftet med koncernbidragsreglerna, i relation till 2 § fjärde punkten, på följande sätt:

”Syftet med bestämmelserna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern inte skall bli större än den skulle ha varit om verksamheten bedrivits av ett enda företag och det har framhållits att en sådan resultatutjämning kan accepteras endast då företagen klart framstår som en enda skattskyldig.”¹⁶¹

Trots att de formella förutsättningarna för koncernbidrag var uppfyllda efter omstruktureringen ansåg HFD att Jämkraft AB och Östersunds Rådhus AB inte kunde likställas med företag som framstod som en skattskyldig entitet. Istället fanns ett samarbete mellan alla ägare som ledde till att någon egentlig ägarförändring inte skulle komma att ske genom omstruktureringen. På grund av detta var lagen mot skatteflykt tillämplig på förfarandet.

4.5 Kammarrätten i Stockholm, mål 7871-02-7873-02¹⁶²

Rättsfallet KamR 7871-02 liknar situationen som togs upp i RÅ 2001 ref. 79. I detta fall var det dock ett investmentföretag, IV, som tog emot räntebetalningar från dess dotterföretag, Nordinvest AB, på grund av ett lån mellan företagen. Detta skuldförhållande hade uppstått då Nordinvest AB efter att ha förvärvat tre aktiebolag från IV betalat tillbaka det aktieägartillskott som finansierat förvärvet. Räntebetalningarna finansierades med koncernbidrag från rörelsedrivande företag inom koncernen. Nordinvest AB fusionerades upp i IV tre år efter omstruktureringen beskriven ovan. Under de tre beskattningsåren efter omstrukturering, inklusive året för fusionen, gavs koncernbidrag till Nordinvest AB och ränta betalades till IV med i stort sett motsvarande belopp. Fusionen medförde att den tidigare koncernstrukturen uppkom då de tre sålda dotterföretagen än en gång blev dotterföretag till investmentföretaget IV. Genom detta förfarande hade IV tillförts obeskattade medel.

Som nämnts i framställningen i kapitel 2 är investmentföretag undantagna från koncernbidragsreglerna på grund av att de omfattas av specialregler avseende deras inkomstbeskattning. Kammarrätten ansåg att det förelåg skillnader jämfört med RÅ 2001 ref. 79 som föranledde en annan bedömning

¹⁶⁰ RÅ 2002 ref. 24.

¹⁶¹ Ibid.

¹⁶² Dom 2004-01-15, nedan KamR 7871-02.

i det aktuella fallet. Det faktum att det i det tidigare rättsfallet hade rört sig om en kommun som hade kunnat uppnå samma skattemässiga resultat genom att bedriva all verksamhet direkt i kommunen eftersom det är ett skattebefriat subjekt, gjorde all skillnad. Därmed kunde samma slutsatser som drogs i RÅ 2001 ref. 79 inte överföras på fallet avseende Nordinvest AB och i och med det tillämpades lagen mot skatteflykt eftersom förfarandet ansågs strida mot syftet med koncernbidragsreglerna.

Vid tillämpning av 3 § lagen mot skatteflykt, avseende hur beskattningen av Nordinvest AB skulle ändras, bortsågs från det skuldförhållande som förelåg mellan Nordinvest AB och IV. På grund av detta fick Nordinvest AB inte avdrag för de räntekostnader som betalades ut till moderföretaget IV. Koncernbidragets giltighet berördes alltså inte i detta hänseende.

4.6 RÅ 2004 ref. 87 och RÅ 2006 not. 89

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 87 hade två bolag begärt förhandsbesked avseende en situation där ett aktiebolag, X AB, skulle inneha mer än 90 procent av andelarna i ett dotterbolag, Y AB. På grund av ett avtal skulle X AB komma att vara likställd rent faktiskt med den andra andelsägaren i Y AB, kommunen. Frågan som togs upp var huruvida detta avtal påverkade bedömningen av X AB:s ställning som moderföretag till Y AB enligt koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL.

Innan ovanstående ägarfördelning genomfördes hade verksamheten som skulle komma att bedrivas i Y AB funnits i X AB. X AB hade i sin tur ägts av kommunen och Z AB i lika delar. Efter en överlåtelse av kommunens andelar i X AB skulle Z AB bli X AB:s ägare till 100 procent.

Efter omstruktureringen skulle X AB tillsammans med kommunen utgöra de två ägarna till Y AB. Trots att X AB skulle vara majoritetsägare i Y AB, med ett ägande motsvarande 90,1 procent av aktiekapitalet och 50,1 procent av röstetalet, hade parterna ingått ett avtal sinsemellan som likställde dem som jämbördiga ägare till Y AB. Dessutom hade kommunen uppburit teckningsoptioner i Y AB vilka, vid utnyttjande, innebar att parterna utan behov av ett enskilt avtal blev likställda ägare med 50 procent vardera av både aktiekapital och röstetal. Detta kunde dock ske först 2015.

Skatterättsnämnden ansåg att X AB inte uppfyllde kravet på ägande i Y AB enligt 35 kap. 2 § IL för att kunna definieras som ett moderföretag. Trots att X AB ägde mer än 90 procent av andelarna i Y AB skulle X AB inte kunna ta sådana beslut som ett moderföretag normalt sett kan göra, på grund av avtalet mellan X AB och kommunen. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att ägarförhållandet som upprättats genom omstruktureringen endast hade företagits så att koncernbidragsrätt skulle komma att föreligga mellan X AB och Y AB, samtidigt som det faktiska maktförhållandet mellan ägarna till Y AB var jämnt balanserat mellan de två ägarna. Därmed ansåg Skatterättsnämnden att X AB och kommunen ägde Y AB till lika delar och att någon koncernbidragsrätt därmed inte förelåg.

HFD gjorde en annan bedömning än Skatterättsnämnden och beslutade att varken avtalet mellan X AB och kommunen eller de teckningsoptioner som

kommunen hade påverkade bedömningen av X AB:s position som moderföretag. Eftersom X AB formellt sett ägde mer än 90 procent av andelarna i Y AB var företaget att anse som ett moderföretag i den mening som avses i 35 kap. 2 § IL.

Fråga hade även ställts huruvida lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet men eftersom Skatterättsnämnden hade kommit till en annan slutsats än HFD avseende den första frågan överlämnades den andra frågan till Skatterättsnämnden för ytterligare behandling. Situationen behandlades därefter i RÅ 2006 not. 89.

När tillämpningen av lagen mot skatteflykt togs upp i RÅ 2006 not. 89 hade omstruktureringen genomförts och ägarförhållandena var sådana som beskrivits ovan. De formella kraven för koncernbidragsrätt var således uppfyllda och skulle komma att bestå fram tills dess att kommunen valde att utnyttja de teckningsoptioner som kommunen innehade.

Skatterättsnämnden sa att ”syftet med bestämmelserna om koncernbidrag är att resultatutjämning skall accepteras mellan företag som klart framstår som en enda skattskyldig.”¹⁶³ Samtidigt ansåg nämnden att ”verksamheten i Y [AB] har karaktär av en samverkan mellan olika från varandra fristående ägare.” Nämnden kom fram till att någon faktisk ägarförändring inte hade åstadkommit och inte heller varit avsedd.

HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och påpekade att vad som sagts i RÅ 2002 ref. 24 gällde även i detta fall, oberoende av att ägarförhållandet skulle komma att bestå så länge teckningsoptionerna inte utnyttjades av kommunen.

4.7 RÅ 2007 not. 65

I ett liknande fall som ovan nämnda RÅ 2002 ref. 24 skulle två bolag, MittMedia Förvaltnings AB samt Arbetarbladet Intressenter AB, bilda ett nytt gemensamt aktiebolag, GävleTidningar AB. I denna struktur ville man ha möjligheten till koncernbidrag mellan MittMedia Förvaltnings AB och GävleTidningar AB genom att det förstnämnda bolaget skulle äga 90,9 procent av andelarna i det sistnämnda bolaget. Däremot hade man utnyttjat möjligheten i ABL att ha en annan fördelning av dotterbolagets röster mellan ägarbolagen, som gav Arbetarbladets Intressenter AB större möjlighet att påverka dotterbolagets verksamhet genom 35,1 procent av rösterna i GävleTidningar AB. Dessutom hade man mellan ägarbolagen avtalat om att vissa frågor skulle beslutas i enighet mellan ägarbolagen och att utdelning i vissa fall skulle baseras på röstetalet i dotterbolaget istället för andelarna i bolagets kapital.

Enligt tidigare gällande praxis beslutade Skatterättsnämnden att koncernbidragsrätt förelåg eftersom kvalificerat ägande var uppfyllt genom MittMedia Förvaltnings AB andelar i GävleTidningar AB. Däremot tillämpade man lagen mot skatteflykt likt RÅ 2002 ref. 24 då nämnden inte tyckte att den omständigheten att ägarförhållandet skulle bestå framöver, och

¹⁶³ RÅ 2006 not. 89.

inte förändras på grund av konvertibla skuldebrev eller liknande, inte ledde till en annan slutsats än i det föregående fallet.

HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden avseende lagen mot skatteflykts tillämplighet och fastställde förhandsbeskedet.

4.8 RÅ 2009 not. 201

Följande rättsfall, RÅ 2009 not. 201, rörde en internationell koncern, där ett utländskt bolag, Y Holding Ltd, var moderbolag. I förhandsbeskedet skulle en omstrukturering genomföras inom den svenska delen av koncernen. X AB, som vid tidpunkten ägdes av Y Holding Ltd, skulle säljas till en extern part. Y AB, som vid tidpunkten ägdes av X AB, skulle säljas till Y Holding Ltd. X AB:s övriga dotterbolag skulle överlåtas till Y AB som skulle bli huvudbolag i Sverige. Innan omstruktureringen hade både X AB och Y AB inrullade underskott uppgående till ungefär 483 miljoner respektive 42 miljoner kronor. Genom koncernbidrag från Y AB till X AB ville bolagen behålla underskotten inom koncernen. På sådant sätt utökades Y AB:s redan befintliga underskott. Detta förfarande skulle finansieras genom ett lån från Y Holding Ltd till X AB som i sin tur skulle ge ett aktieägartillskott till Y AB, värdet av vilka motsvarade X AB:s underskott. Koncernbidraget som sedan skulle lämnas till X AB från Y AB användes för att betala tillbaka X AB:s lån till Y Holding Ltd. Frågorna i fallet var huruvida avdragsrätt förelåg för Y AB och om lagen mot skatteflykt kunde bli tillämplig på förfarandet.

Likt flera av ovan nämnda fall ansåg Skatterättsnämnden att finansieringen av koncernbidraget inte påverkade Y AB:s avdragsrätt, vilken därför medgavs. Skatterättsnämnden gjorde därefter en jämförelse med RÅ 2000 ref. 21 II och sa att även i detta fall skulle en resultatutjämnning uppstå efter att koncerntillhörigheten för givare och mottagare av koncernbidrag hade upphört. Att underskottet skulle komma att stanna kvar inom koncernen i vilket det hade uppkommit föranledde enligt nämnden inte en annan bedömning och tillämpade därför lagen mot skatteflykt på förfarandet. Y AB kunde därmed inte få rätt till avdrag i den del koncernbidraget ledde till underskott hos företaget.

HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

4.9 HFD 2018 ref. 59

HFD 2018 ref. 59 är det senaste fallet från HFD där rätten till avdrag för koncernbidrag och tillämpligheten av lagen mot skatteflykt har prövats. I fallet ägdes X av Y till 67 procent och av Z till 33 procent. X ägde i sin tur Å till 100 procent. Mellan X och Å förelåg således koncernbidragsrätt, eftersom även de andra formella förutsättningarna för koncernbidrag förelåg utöver det beskrivna ägarförhållandet. Y ville dock förändra koncernstrukturen vilket skulle leda till att koncernbidragsrätten mellan X och Å skulle upphöra, då Å istället skulle ägas direkt av Y och Z, med 65 procent respektive 35 procent. X skulle i sin tur komma att ägas av Y till 90,1 procent och av Z till 9,9 procent. Å var ett underskotts företag och på grund av att koncernbidragsrätten

skulle upphöra efter omstruktureringen ville man flytta över underskottet till X. Frågan som uppkom var huruvida ett koncernbidrag lämnat av X till Å innan denna koncerninterna omstrukturering skulle vara avdragsgillt hos X utan att lagen mot skatteflykt blev tillämplig.

Skatterättsnämnden ansåg inte att förfarandet ledde till en otillbörlig skatteförmån som kunde föranleda tillämpning av lagen mot skatteflykt. Istället skulle förflyttandet av underskottet från Å till X ses som en konsekvens av omstruktureringen och det fanns därför andra anledningar till givandet av koncernbidraget som vägde tyngre än skatteförmånen. Vid bedömningen huruvida lagen mot skatteflykt var tillämplig ansåg nämnden att förfarandet utgjordes av både det lämnade koncernbidraget och den därefter genomförda omstruktureringen. På grund av detta slog nämnden fast att skatteförmånen inte hade utgjort det övervägande skälet till förfarandet, sett till dess helhet. Dessutom beaktades det fjärde rekvisitet, vilket inte heller ansågs uppfyllt, eftersom företagen stannade inom samma koncern i vilken underskotten uppkommit.

Syftet med koncernbidragsreglerna framställdes i rättsfallet av HFD som att ”skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den skulle ha blivit om verksamheten hade bedrivits av ett enda företag.”¹⁶⁴ I denna situation skulle ingen extern avyttring göras utan exakt samma parter skulle fortfarande ingå i ägarstrukturen. Förändringen skulle endast ligga i att det tidigare indirekta ägandet i Å skulle bli direkt och att fördelningen av andelarna skulle bli annorlunda i förhållande till X.

Eftersom koncernbidragsreglerna finns för att kunna åstadkomma resultatutjämning inom koncerner ansåg HFD att förfarandet inte stod i strid med deras syfte och därmed var lagen mot skatteflykt inte tillämplig. HFD tar inte upp någon utförligare motivering till varför lagen mot skatteflykt inte ansågs tillämplig utan fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

HFD var dock inte enig i rättsfallet. En skiljaktig ledamot var av motsatt mening och anförde att lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet. Justitierådet Gäverth ansåg att även det fjärde rekvisitet var uppfyllt, till skillnad från majoriteten i HFD. Dessutom påpekade han att motivet bakom förfarandet hade till övervägande del varit att uppnå en fördelaktigare skattemässig situation innan omstruktureringen skulle företas, till skillnad mot vad Skatterättsnämnden anförde i sin motivering. Avseende det fjärde rekvisitet såg Gäverth endast till koncernbidragets givare och mottagare för bedömningen av koncernförhållandet som efter omstruktureringen upphörde. Att båda företagen från en vidare synpunkt fortfarande ingick i samma koncernstruktur som tidigare borde därmed enligt Gäverth inte ha någon betydelse, utan förfarandet stred mot syftet med tillämplig lagstiftning.

¹⁶⁴ HFD 2018 ref. 59.

5 Analys

I detta avslutande kapitel ska uppsatsens frågeställningar besvaras, i den mån det är möjligt, utifrån vad som har tagits upp i tidigare kapitel. För att underlätta för läsaren diskuteras varje frågeställning i varsitt separat avsnitt i den ordning som de presenterades i uppsatsens inledande kapitel.

5.1 Sambandet mellan skatterätten och civilrätten

Gällande rätt avseende koncernbidrag, både inom skatterätten och civilrätten, har återgetts i framställningen ovan. Därmed bör denna del av den första frågeställning anses besvarad. Nedan kommer därför sambandet mellan de två rättsområdena att diskuteras.

Redovisningen av de skatterättsliga och civilrättsliga reglerna rörande koncernbidrag belyser den skillnad som finns avseende kraven som ställs upp enligt respektive rättsområde för att ett koncernförhållande ska anses föreligga. En koncern enligt ABL föreligger redan då ett moderbolag innehar 50 procent av dotterföretagets totala antal röster. Om dotterföretagets aktier har skilda röstetal innebär det att ett koncernförhållande kan föreligga även då moderbolaget äger en relativt liten andel i dotterföretagets kapital. Ett koncernförhållande enligt skatterätten skiljer sig åt beroende på vilka regler som är uppe för bedömning. När det gäller koncernbidragsrätten är utgångspunkten moderföretagets andel i dotterföretagets aktiekapital. Det är först då moderföretaget innehar mer än 90 procent av dotterföretagets andelar som ett koncernförhållande uppstår enligt 35 kap. IL. Om det istället är begränsningsreglerna i 40 kap. IL som ska tillämpas är det, likt aktiebolagsrätten, röstetalet som är av intresse. Här finns en direkt hänvisning till bland annat ABL och dess definition av koncernbegreppet.

ABL tillåter som sagt att aktier i samma bolag har olika röstetal. Till följd därav öppnas det upp för situationer då koncernbidragsrätt föreligger trots att ägarna är mer jämställda än vad som framgår av deras aktieinnehav och moderbolaget inte har ett sådant bestämmande inflytande över dotterföretaget som normalt sett är uppfyllt vid ett 90-procentigt ägande. Detta är konsekvensen av att lagstiftaren har valt att utgå ifrån moderföretagets andel i dotterföretagets aktiekapital istället för dess andel i dotterföretagets röstetal när det gäller koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL. Det finns dock en gräns, röstetalet mellan olika aktier får inte skilja sig åt hur mycket som helst. Dessutom har ett utnyttjande av denna situation till viss del hindrats av HFD:s praxis, något som kommer att diskuteras mer i nästa avsnitt.

Om en vinstutdelning utgör en olovlig utdelning enligt ABL har mottagaren av denna en skyldighet att återbetala beloppet till givaren, dock endast i de fall då mottagaren var i ond tro avseende utdelningens ogiltighet. Då utdelningen utgör ett skatterättsligt koncernbidrag, som lämnas för att åstadkomma en resultatutjämning sett till hela koncernens skattemässiga

resultat, förefaller en situation där det mottagande bolaget är i god tro avseende värdeöverföringens giltighet dock osannolik. Det är dock möjligt att i många fall undvika problem som kan uppkomma på grund av en olovlig utdelning. I de fall då det är ett underskotts företag som ska ge koncernbidrag har detta lösts med finansiering genom aktieägartillskott från mottagaren av koncernbidraget. På så sätt undviks att det bundna kapitalet och täckningsprincipen i 17 kap. 3 § ABL hotas. Om denna metod används uppstår inget problem med värdeöverföringen civilrättsligt sett eftersom det tillförda kapitalet ökar dotterföretagets utdelningsbara kapital. Det finns dock andra lagbestämmelser i ABL som kan leda till att en utdelning blir olovlig. Dessutom kan ett beslut om utdelning som till exempel åsidosätter likhetsprincipen genom att minoritetsaktieägare inte kompenseras klandras av den aktieägare som missgynnas. Även i det fallet måste värdeöverföringen återgå om koncernbidraget redan har lämnats.

Det föreligger inget lagstöd för att underlåta ett skattemässigt avdrag då koncernbidraget utgör en olovlig utdelning enligt ABL. Att en sådan olovlig utdelning medför att mottagaren av koncernbidraget blir återbäringskyldig på grund av 17 kap. 6 § ABL borde inte vara en faktor som ändrar detta förhållande. Denna slutsats bör kunna dras eftersom avdragsrätten inte inskränks då värdet av koncernbidraget återförs till mottagaren genom ett planerat aktieägartillskott. Anledningen bakom värdeöverföringen borde således i detta fall inte ha någon betydelse för bedömningen av den skatterättsliga avdragsrätten.

Samtidigt påverkar inte skatterätten civilrättens förhållanden. De är två separata rättsområden som i detta hänseende samexisterar utan att påverka utgången i det andra. Detta medför dock vissa betänkligheter. Om inget avdrag medges kan givaren av koncernbidraget inte återkräva beloppet. Om ett krav på återbetalning skulle knytas till koncernbidraget finns det risk för att värdeöverföringen i sådana fall omklassificeras till ett lån snarare än att betraktas som ett koncernbidrag, utifrån vad som har sagts i förarbeten. Lagen mot skatteflykt kan inte ändra redan ingångna avtal. Detta applicerat på en situation då ett beslut har fattats av till exempel bolagsstämman borde inte föranleda en annan bedömning. Beslutet bör alltså inte kunna ändras med en hänvisning till lagen mot skatteflykt. Om koncernbidraget har getts eller mottagits av ett därefter avyttrat företag kan den gamla ägaren inte längre påverka den ekonomiska situationen som koncernbidraget föranlett. Att beskattningsresultatet således inte blir det som var tilltänkt innan avyttringen genomfördes kan inte avhjälpas med hänvisning till lagen mot skatteflykt. Viss försiktighet bör därför iaktas av företag som planerar att resultatutjämna inom koncernen då det kan finnas risk för att det ekonomiska resultatet inte blir det tänkta, antingen på grund av att avdrag inte medges eller på grund av att mottagaren blir återbäringskyldig på grund av en olovlig utdelning eller ett klandrat beslut.

5.2 Lagen mot skatteflykt och koncernbidragsreglerna

Utifrån den praxis som presenterats ovan i kapitel 4 kan utläsas att HFD bedömt huruvida lagen mot skatteflykt är tillämplig i principiellt tre olika situationer. För det första, då ett koncernbidrag har skapat ett nytt eller utvidgat ett redan befintligt underskott hos givaren av koncernbidraget inför en omstrukturering (RÅ 1989 ref. 31, RÅ 2000 ref. 21 II, RÅ 2009 not. 201 samt HFD 2018 ref. 59). För det andra, då ägarstrukturen hade upprättats på sådant sätt att koncernbidragsrätt förelåg men där delägarna till dotterföretaget genom avtal eller annan överenskommelse framstod som jämbördiga ägare (RÅ 2002 ref. 24, RÅ 2004 ref. 87/RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65). Slutligen, då företag genom en kedja av transaktioner åstadkommit en situation där obeskattade medel överförts till ett skattesubjekt som inte omfattas av koncernbidragsreglerna (RÅ 2001 ref. 79). För denna sista situation finns även rättsfallet från Kammarrätten i Stockholm, KamR 7871-02, som i stort överensstämmer med omständigheterna i RÅ 2001 ref. 79, men som innehåller vissa avgörande skillnader.

När man ser till bedömningen som Skatterättsnämnden och HFD gör vid tillämpningen av lagen mot skatteflykt är den relativt systematisk i de flesta fall, där varje rekvisit i 2 § lagen mot skatteflykt tas upp var för sig. Dock är det nästintill uteslutande, efter en titt på de rättsfall som har tagits upp i kapitel 4, det fjärde rekvisitet i lagen mot skatteflykt, huruvida förfarandet står i strid med tillämplig lagstiftnings syfte, som leder till mest diskussion. De andra tre rekvisiten bockas i princip av utan någon större motivering.

Koncernbidragsreglerna baseras, när man ser till förarbetena, uppenbarligen på tanken med neutralitetsprincipen. I och med detta är neutralitetsprincipen en betydelsefull del i bedömningen av lagstiftningens syfte och vilka förfaranden som kan tänkas falla utanför detta syfte. Detta framkommer i HFD:s bedömningar, där kärnan i neutralitetsprincipen oftast kommer till uttryck genom hänvisningar till förarbetena till koncernbidragsreglerna.

I de rättsfall som presenterats i kapitel 4 diskuterar HFD aldrig medverkanderekvisitet enligt 2 § lagen mot skatteflykt. I vissa avseenden nämns det i förbigående men en diskussion om huruvida det finns en möjlighet till att det inte skulle vara uppfyllt förs aldrig. Detta kan dock vara en logisk följd av koncernbidragets konstruktion, som nästintill förutsätter att det företag som i slutändan åtnjuter skatteförmånen är den som beslutar om att koncernbidraget ska genomföras. En situation då detta inte förelåg var bland annat i KamR 7871-02, eftersom den som i slutändan åtnjöt skatteförmånen var Nordinvest AB, det vill säga mottagaren av koncernbidraget. Detsamma borde därmed vara sant för den situation som beaktades i RÅ 2001 ref. 79 av HFD. Dock tillämpades inte lagen mot skatteflykt i det sistnämnda fallet eftersom förfarandet inte stred mot syftet med lagstiftningen då det ansågs föreligga ett samband mellan den skatteeffekt som uppnåtts och kommunens ställning som skattebefriat subjekt. Värt att ta upp är också att rättsfallen i HFD är förhandsbesked, där en ännu ej genomförd situation bedöms. Att i ett sådant fall diskutera om ett

faktiskt medverkande har förelegat kan framstå som konstlat, då det är den skattskyldige som ställer frågan om förfarandet denne tänker genomföra är tillåtet enligt lagen mot skatteflykt.

När HFD diskuterar lagstiftningens syfte, i förhållande till 2 § fjärde punkten lagen mot skatteflykt, lyfter domstolen i de flesta fallen fram att koncernbidragsreglerna finns till för att koncernen som en helhet inte ska bli tyngre beskattat än om verksamheterna hade bedrivits i ett företag. Samtidigt bör det endast vara tillåtet då givare och mottagare av koncernbidraget i allt väsentligt framstår som en enda skattskyldig entitet. Detta sistnämnda tas framförallt upp i de sammanhang då flera delägare till ett företag ingått överenskommelser som till viss del åsidosätter innebörden av kravet på ett visst procentuellt ägarskap i 35 kap. 2 § IL. Att delägarnas röstetal procentuellt sett skiljer sig från deras andel i företagets aktiekapital borde inte i sig utgöra tillräcklig grund för att lagen mot skatteflykt blir tillämplig. En sådan situation följer av att skatterätten och civilrätten skiljer sig åt i vissa aspekter. Det borde istället krävas något mer därutöver, till exempel ett avtal som lägger grunden för delägarnas inbördes balans, vilket åsidosätter grundtanken bakom kravet på ett 90-procentigt ägande. Om delägarna således framstår som jämbördiga trots att koncernbidragsrätt formellt sett föreligger för en av dem bör lagen mot skatteflykt bli tillämplig och avdrag därmed nekas. På grund av utgången i RÅ 2007 not. 65 är detta fallet oavsett om ägarförhållandet ska komma att föreligga under en längre tid eller om det efter en tid kommer att reflektera det faktiska inflytande varje delägare har i företaget. Så länge det avtalade samspelet är i kraft mellan delägarna kommer koncernbidragsrätt inte att föreligga eftersom den delägare som formellt sett är moderföretaget inte tillsammans med dotterföretaget framstår som en skattskyldig entitet.

Då ett underskott skapas i ett företag som sedan säljs externt, vilket leder till att resultatutjämnning kan fortsätta även efter koncernförhållandet upphört, beaktas inte det faktum att skatteförmånen i slutändan kan komma att försvinna. Detta kan vara fallet då beloppsspärren i 40 kap. IL blir tillämplig efter en ägarförändring som kan leda till att underskottet som skapats i det sålda företaget inte kan utnyttjas. Det framgår av den bedömning som görs i RÅ 2000 ref. 21 II att HFD inte anser att lagstiftaren, genom att inskränka rätten till avdrag för underskott genom 40 kap. IL, öppnade upp till möjligheten för koncernbidrag inför en extern avyttring, trots att koncernbidraget skapade underskott hos givaren. Inte heller det faktum att skatteförmånen till viss del kan gå förlorad verkar inverka på bedömningen för huruvida skatteförmånen som skapas genom koncernbidraget kan realiseras i framtiden eller inte.

5.3 Avdragsrätt för koncernbidrag vid extern avyttring?

Först och främst kan konstateras att HFD:s praxis inte sätter upp ett förbud mot att koncernbidrag lämnas till eller från ett företag som sedan avyttras externt. I ett fall då ett överskott flyttas till eller från företaget innan det avyttras, utan att ett underskott skapas i något företag, uppstår ingen

skatteförmån i den mening som avses i 2 § första punkten lagen mot skatteflykt. Koncernbidragsreglerna är utformade som förmånsregler, som ska kunna leda till en fördelaktigare beskattning sett till hela koncernen. Det är alltså först när koncernbidraget medför ett underskott i det givande företaget som en skatteförmån uppkommer. I ett senare skede, då det givande eller mottagande företaget avyttras, uppfylls även det sista rekvisitet i 2 § lagen mot skatteflykt. Detta eftersom koncernförhållandet mellan företagen brutits genom avyttringen men trots detta kan resultatutjämnning mellan givare och mottagare fortsätta att ske, eftersom det skapade underskottet kan komma att kvittas mot ett framtida överskott som uppkommit efter koncernförhållandet bröts. Utan denna externa avyttring strider förfarandet inte mot lagstiftningens syfte, då lagstiftaren uttryckligen underlåtit att införa en beloppsbegränsning avseende koncernbidragsreglerna, eftersom det ansågs finnas värde i att kunna lämna koncernbidrag som gick utöver endast förlustutjämnning. Till följd av detta finns det inte ett generellt förbud mot att koncernbidrag skapar underskott hos givaren av koncernbidraget.

Om det då är så att lagen mot skatteflykt blir tillämplig då ett underskott har tillskapats genom koncernbidrag och givare eller mottagare därefter avyttras externt uppkommer en följdfråga. Finns det någon yttre tidsgräns för när en sådan avyttring faktiskt kan bli tillåten? Utöver ägarkravet som ställs upp i 35 kap. 3 § tredje punkten IL, att ägarförhållandet mellan moder- och dotterföretaget måste ha bestått under hela beskattningsåret, finns inget krav på att moderföretagets aktieinnehav måste bestå under en viss tid även därefter. Hur länge måste moderföretaget vänta innan en avyttring kan ske efter att ett koncernbidrag har lett till ett underskott hos givaren för att inte riskera att lagen mot skatteflykt blir tillämplig? I detta hänseende är den praxis som presenterats ovan inte till någon hjälp. Det föreligger alltså en risk med ett förfarande som innebär att underskott flyttas runt i en koncern genom koncernbidrag. Eftersom HFD inte har satt upp någon tidsgräns, och lagen mot skatteflykt inte ställer upp någon sådan (förutom att alla rättshandlingar som utgör en del av förfarandet måste ligga inom dess giltighetstid) är det svårt att bedöma när man med säkerhet kan avyttra ett företag som medverkat i ett sådant förfarande. Å andra sidan bör kunna antas att ju längre tid som går från det att underskottet skapades genom koncernbidrag tills dess att företaget avyttras, desto lägre sannolikhet är det att motivet bakom förfarandet till övervägande skäl har varit att uppnå en skatteförmån och således skulle en tillämpning av 2 § lagen mot skatteflykt falla på dess tredje rekvisit. Ett alternativ är att underskottet elimineras, då även en eventuell skatteförmån enligt lagen mot skatteflykt försvinner. Företag försätts dock till viss del i en osäker situation, där HFD:s bedömning i många fall kan vara svår att antecipera.

Målet i KamR 7871-02 gällde koncernbidrag och räntebetalningar som hade getts under en period på tre år. Efter en tillämpning av lagen mot skatteflykt blev resultatet att den skattskyldige inte fick avdrag för de räntekostnader som betalats till dess moderföretag. Även om detta inte har någon relevans för hur bedömningen ska se ut avseende hur länge en koncern måste vänta innan en extern avyttring sker efter att ett underskott har tillskapats genom koncernbidrag, visar det på att lagen mot skatteflykt kan få en tillämpning

som innebär att flera beskattningsår omfattas. Att ingen yttre tidsgräns för tillämpningen av lagen mot skatteflykt finns kan dock tänkas vara en naturlig del av att skapa förutsättningar för att effektivt förhindra skatteflykt. I fallet med underskott, som kan rullas framåt i tiden utan någon tidsbegränsning, hade man annars möjligtvis kunnat undvika skatt genom att ha en långtgående skatteplanering tidsmässigt.

Om både givare och mottagare av koncernbidraget säljs är det tämligen självklart att rätten till avdrag inte borde skapa några problem eftersom koncernförhållandet som ger upphov till koncernbidragsrätt inte bryts genom avyttringen. Därmed uppnås inte en otillbörlig resultatutjämning i strid med lagstiftningens syfte.

5.4 Har rättsläget förändrats?

Huruvida rättsläget har förändrats eller inte kan i vissa fall bero på hur man uppfattar HFD:s roll som prejudikatinstans och huruvida domstolar kan anses skapa lag eller endast tolka vad som redan gäller. Oavsett inställning så har rättsläget blivit något klarare efter HFD 2018 ref. 59 och även om flera i efterhand har uttryckt att utgången i fallet var väntad så fanns en skiljaktig ledamot. Han anförde att lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet då koncernförhållandet mellan givare och mottagare av koncernbidrag upphört efter tillskapandet av underskott.

Majoriteten i HFD utgick istället från ett större perspektiv, där alla involverade företag i både koncernbidraget och omstruktureringen beaktades. Detta får ett mer korrekt utfall eftersom syftet bakom koncernbidragsreglerna beaktar koncernen i stort, inte endast enstaka koncernföretag.

Majoriteten i HFD diskuterade inte omfattningen av förfarandet som var uppe för behandling eller motivet bakom det, i förhållande till 2 § tredje punkten lagen mot skatteflykt, något som Skatterättsnämnden däremot tog upp i sin motivering. Majoriteten i HFD verkar dock ha anlagt ett perspektiv i sin bedömning där alla involverade företag i både koncernbidraget och omstruktureringen beaktades, vilket innebar att givare och mottagare av koncernbidraget ingick i samma koncern både innan och efter omstruktureringen. Detta synsätt får ett mer korrekt utfall, än det applicerat av den skiljaktiga ledamoten, eftersom syftet bakom koncernbidragsreglerna beaktar koncernen i stort, inte endast enstaka koncernföretag. Detta vidare synsätt gäller även då man ser till definitionen av koncernbegreppet enligt reglerna i ABL, samt 40 kap. IL eftersom de reglerna hänvisar dit. Detta innebär att de begränsningsregler som finns i 40 kap. IL inte heller aktualiseras i fallet efter omstruktureringen, eftersom koncernundantaget blir tillämpligt. Sett utifrån detta är HFD:s slutsats i rättsfallet en logisk följd av att koncernförhållandet, i viss grad, består. I vilken mån detta skulle kunna ge ledning i andra situationer är dock oklart. Det är däremot tydligt att koncernbidrag får skapa underskott i ett företag inför en koncernintern omstrukturering. HFD är dock inte tydlig med vilken koncerndefinition som används, även om det är tydligt att den i 35 kap. IL inte är tillämplig. Om det då är ABL:s definition som lägger grunden och det bestämmande inflytandet över både givare och mottagare av koncernbidraget fortsatt stannar hos

samma moderföretag borde en tillämpning av lagen mot skatteflykt inte bli aktuell. Detta var nämligen fallet i HFD 2018 ref. 59, där mottagaren av koncernbidraget gick från att vara ägt indirekt till att vara ägt direkt av koncernens moderbolag. Både före och efter omstrukturering kvarstod alltså samma företag som moderbolag till de därefter direktägda dotterföretagen, i enlighet med ABL:s definition av när ett koncernförhållande föreligger.

5.5 Konsekvensen av att lagen mot skatteflykt tillämpas

Då lagen mot skatteflykt tillämpas på ett förfarande ska den skattskyldiges beskattningsunderlag ändras enligt lagens 3 §. Detta gäller dock endast för den part vars beskattning är uppe för bedömning i domstolen. Vad en tillämpning av lagen mot skatteflykt kan innebära för andra subjekt som påverkats av förfarandet behandlas inte. I förhandsbeskeden har detta inte inneburit ett problem eftersom det är hypotetiska situationer som ännu inte genomförts och hur mottagaren av koncernbidraget skulle kunna påverkas diskuterades inte. I KamR 7871-02 undveks denna problematik då avdrag för räntekostnader nekades istället för att inskränka avdragsrätten för koncernbidraget. Praktiskt sett har det alltså inte ställts på sin spets vad utfallet blir för alla inblandade parter då lagen mot skatteflykt tillämpas på en redan genomförd situation när det gäller koncernbidrag.

Eftersom avdragsrätten för koncernbidrag enligt förarbetena är beroende av hur den bedöms hos givaren finns det utrymme att argumentera för att beskattningen hos mottagaren av koncernbidraget sålunda borde ändras till följd av att givaren nekats avdragsrätt vid en tillämpning av lagen mot skatteflykt. Å andra sidan är det troligt att detta förarbetsuttalande syftade på situationer då det brister i någon av förutsättningarna enligt koncernbidragsreglerna och givaren på grund därav inte har avdragsrätt. Däremot synes en annan slutsats då avdrag nekats efter en tillämpning av lagen mot skatteflykt inte ligga i linje med lagstiftningens syfte, då den ska leda till att, i slutändan, en rättvisare beskattning uppnås. Detta borde innefatta alla berörda parter, även medkontrahenter där ett samband vid beskattningen föreligger.

Då huvudalternativen för ändrad beskattning leder till ett oskäligt resultat tillåter 3 § lagen mot skatteflykt att en helhetssyn appliceras på beskattningssituationen. Typiskt sett är det endast givarens avdragsrätt som beaktas då det rör sig om koncernbidrag och lagen mot skatteflykt. Däremot bygger koncernbidragsreglerna på en tanke om en grundläggande reciprocitet. Då givaren ska göra avdrag, ska mottagaren ta upp samma värde till beskattning. Därmed borde det motsatta vara sant, där avdrag nekats ska värdet inte heller beskattas hos mottagaren. Om detta inte tillämpas blir effekten att värdet av koncernbidraget blir dubbelbeskattat. Utifrån ett skälighetsresonemang och vad som kan tänkas utgöra en rättvis beskattning bör domstolen kunna beakta mottagarens beskattning. I ett fall då det rör sig om koncernbidrag blir det dock en svår situation, eftersom domstolen som bedömer situationen endast kan ändra beskattningen för det skattesubjekt som är aktuellt i fallet och om det skulle göras, och avdrag till trots medges, får

lagen mot skatteflykt inte något genomslag. Den rimligaste utgången blir därmed att mottagaren får begära att dennes beskattningsbara inkomst ändras i efterhand i de fall då givaren nekas avdragsrätt. Detta ligger dessutom i linje med Skatteverkets bedömning av en situation då avdrag för koncernbidrag har nekats på grund av en tillämpning av lagen mot skatteflykt. Skatteverket har dock till viss del friskrivit sig i och med att myndigheten i sitt ställningstagande sagt att där kan fortfarande föreligga beskattningsrätt för mottaget koncernbidrag på annan grund, vilket dock är något som får prövas från fall till fall.

Som sagts ovan kan en tillämpning av lagen mot skatteflykt inte påverka annat än beskattningen för den skattskyldige. Avtal eller liknande överenskommelser som är en del av förfarandet får inte på grund av lagens tillämpning ändrat innehåll. Om ett företag då sålts vidare, som senare inte får avdrag för ett dessförinnan givet koncernbidrag, förändras inte den avtalsrättsliga situationen mellan säljare och köpare, eller mellan givare och mottagare av koncernbidraget. Det finns inte någon grund för givaren i en sådan situation att begära återbäring av värdeöverföringen med hänvisning till lagen mot skatteflykt, även om avdragsrätten för koncernbidraget var en bidragande faktor till att avyttringen genomfördes.

Käll- och litteraturförteckning

KÄLLOR

Tryckta källor

Utredningsbetänkanden

SOU 1964:29 Koncernbidrag m.m.

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt.

SOU 1995:43 Sambandet Redovisning – Beskattning.

SOU 1997:168 Vinstutdelning i aktiebolag.

Propositioner

Prop. 1965:126 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m.

Prop. 1978/79:210 om ändrad företagsbeskattning.

Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Prop. 1995/96:10 Del II Års- och koncernredovisning.

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

Prop. 2000/01:22 Anpassningar på företagsbeskattningsområdet till EG-fördraget, m.m.

Prop. 2009/10:47 Ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag.

Prop. 2016/17:1 Budgetpropositionen för 2017.

Prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn.

Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

Elektroniska källor

Lagkommentarer

Andersson m.fl.: Inkomstskattelagen m.m. (3 april 2019, nittonde upplagan, Zeteo, www.wolterskluwer.se/zeteo), kommentaren till 35 kap. 7 §.

Skatteverket

Skatteverket: Rättslig vägledning, ”Aktieägartillskott”

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.2/331685.html>>, besökt 2019-04-24.

Skatteverket: Rättslig vägledning, ”Fråga om koncernbidrag kan anses innefattas i begreppet kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § IL”, dnr 131 394329-06/111 (2006-06-26),

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/332313.html?date=2006-06-26&q=131+394329%E2%80%9306%2F111>>, besökt 2019-05-23.

Skatteverket: Rättslig Vägledning, ”Koncernbidrag mellan svenskt aktiebolag och utländskt bolags fasta driftställe i Sverige när det utländska bolaget hör hemma utanför EES”, dnr 131 461482-12/111 (2012-06-28),

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/1983.html?date=2012-06-28>>, besökt 2019-05-22.

Skatteverket: Rättslig vägledning, ”Konsekvenser för mottagarens taxering när avdrag för koncernbidrag har vägrats med stöd av lagen mot skatteflykt”, dnr 131 402279-07/111 (2007-06-14),

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/332571.html?date=2007-06-14&q=skatteflykt+koncernbidrag>>, besökt 2019-05-19.

LITTERATUR

Artiklar

Dahlberg, Mattias (2004), ’Om principer vid tolkning av skattelag: kommentar’. *Skattenytt* s. 664–666.

Innterstedt, Klas och Kellgren, Jan (2001), ’Något om kravet på förmögenhetsöverföringar vid koncernbidrag – särskilt i ljuset av RÅ 1999 ref. 74’. *Skattenytt* s. 504–513.

Tikka, Kari S (2004), ’Om principer vid tolkningen av skattelag’. *Skattenytt* s. 656–663.

Tjernberg, Mats (2018), ’Skatteflyktlagen och HFD x 2 – 3:12 respektive koncernbidragsreglerna’. *Skattenytt* s. 807–816.

Böcker

Dahlberg, Mattias (2012), *Internationell beskattning*. Tredje upplagan. Studentlitteratur.

Eriksson, Asbjörn (2017), *Praktisk beskattningsrätt*. Tjugofjärde upplagan. Studentlitteratur.

Kellgren, Jan (2017), ’Något om betydelsen av reciprocitet och prissättning vid neutralitetsanalyser i inkomstskatterättslig forskning’, i: Tjernberg, Mats m.fl. (red.), *Festskrift till Christina Moëll*. Juristförlaget i Lund s. 169-179.

Lodin, Sven-Olof m.fl. (2019), *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt*. Sjuttonde upplagan. Studentlitteratur.

Påhlsson, Robert (2011), *Konstitutionell skatterätt*. Andra upplagan. Iustus förlag.

Romby, Anna (2015), *Underskott i aktiebolag – en skatterättslig studie av förlust- och resultatutjämnning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten*. Iustus förlag.

Rosander, Ulrika (2007), *Generalklausul mot skatteflykt*. Jönköping International Business School.

Sandström, Torsten (2017), *Svensk aktiebolagsrätt*. Sjätte upplagan. Wolters Kluwer.

Uggla, Carl-Magnus och Carneborn, Christian (2015), *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*. Wolters Kluwer.

Wiman, Bertil (2002), *Beskattning av företagsgrupper*. Norstedts Juridik.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1989 ref. 31.
RÅ 1990 ref. 11.
RÅ 1990 ref. 22.
RÅ 1992 ref. 21.
RÅ 1993 ref. 91.
RÅ 1993 not. 677.
RÅ 1994 not. 655.
RÅ 1996 ref. 69.
RÅ 1997 not. 249.
RÅ 1998 ref. 6.
RÅ 1999 ref. 74.
RÅ 2000 ref. 17.
RÅ 2000 ref. 21.
RÅ 2001 ref. 12.
RÅ 2001 ref. 79.
RÅ 2002 ref. 24.
RÅ 2002 not. 72.
RÅ 2004 ref. 87.
RÅ 2004 not. 122.
RÅ 2006 not. 89.
RÅ 2007 ref. 58.
RÅ 2007 not. 65.
RÅ 2007 ref. 84.
RÅ 2009 ref. 31.
RÅ 2009 not. 201.
HFD 2011 not. 99.
HFD 2018 ref. 59.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm, mål 7871-02–7873-02, dom 2004-01-15.