

Målnummer:	5041-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-04-28		
Rubrik:	Lagen (1995:575) mot skatteflykt har ansett tillämplig på dels ett kommissionärsavtal där kommittenten är ett förlustföretag och begränsningar föreligger i fråga om kvittning av underskott mot koncernbidrag från kommissionären (I), dels koncernbidrag som inför en förestående avyttring ges med så stort belopp att underskott uppkommer och som möjliggörs genom aktieägartillskott (II). Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt• 2 § 2 och 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1989 ref. 31• RÅ 1993 not. 372• RÅ 1994 ref. 52 I• RÅ 1994 ref. 56		

REFERAT

I.

I ansökan om förhandsbesked anförde X AB och Y AB i huvudsak följande: Det utländska bolaget O förvärvade under 1996 50 procent av aktierna i X AB. Resterande del förvärvades under 1997. Redan genom förvärvet 1996 fick O, till följd av att styrelsens majoritet och ordförande utsågs av O, det bestämmande inflytandet över X AB. - Verksamheten i X AB har sedan lång tid gått med underskott. - I september 1998 förvärvade O genom ett helägt svenskt dotterbolag, P AB, 93 procent av kapitalet och 75 procent av rösterna i Q AB med det helägda dotterbolaget Y AB. För resterande del av aktierna finns det en option som ger O rätt att senare direkt eller indirekt förvärva de återstående aktierna i Q AB. - I Q AB finns det för närvarande ingen operativ verksamhet. All sådan verksamhet finns i dotterbolaget Y AB. Verksamheten avser tjänster och är lönsam. - P AB:s enda tillgång är aktierna i Q AB. P AB förvärvades i september 1998 i anslutning till förvärvet av Q AB. Bolaget var då ett vilande "hyllbolag". - För närvarande pågår ett omfattande arbete med att sammanföra de operativa verksamheterna i sökandebolagen. Arbetet kom bl.a. den 30 december 1998 att mynna ut i att O överlät hela sitt innehav av aktier i X AB till Q AB. All nuvarande verksamhet i X AB kom samtidigt att överföras till Y AB för beräknade verkliga värden. - Samma dag som verksamheten sammanfördes i Y AB kom X AB och Y AB att ingå ett kommissionärsbolagsavtal av innebörd att Y AB, för X AB:s räkning, i eget namn och uteslutande för X AB skall bedriva all den operativa verksamhet som finns i Y AB. Fråga är om ett sådant kommissionärsbolagsförhållande som avses i 2 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. - Under 1999 kommer Q AB - om återstående aktier förvärvas - att fusioneras med P AB. Vidare kommer viss ny verksamhet att byggas upp inom X AB.

Fråga 1 - Blir X AB principiellt sett skattskyldigt för den inkomst som detta bolag kommer att redovisa i sin bokföring till följd av kommissionärsbolagsavtalet med Y AB?

Fråga 2 - Har det någon betydelse vid besvarandet av Fråga 1 om det i bokslutet för X AB endast är inkomsten från den av Y AB bedrivna

verksamheten som redovisas och således därutöver inte också tillgångarna och skulderna i Y AB utöver vad som erfordras för täckning av detta bolags eget kapital?

Fråga 3 - Innebär det förhållandet att inkomsten av verksamheten i Y AB kommer att redovisas och beskattas hos X AB någon inskränkning i X AB:s rätt att vid beskattningen erhålla avdrag för de underskott som uppkommit i verksamheten räkenskapsåren 1996-1998?

Fråga 4 - Är lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen tillämplig? - I 2 § skatteflyktslagen anges de förutsättningar som måste vara uppfyllda för att lagen skall kunna tillämpas. En av de förutsättningar som anges är att det skall uppkomma en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Enär kommissionärsbolagsförhållandet inte innebär att det uppkommer någon skatteförmån för X AB - inkomsten från Y AB utgör beskattningsbar inkomst - och då det inte heller uppkommer någon sådan förmån för Y AB - inkomst som uppkommer hade alternativt kunnat lämnas som koncernbidrag till X AB - är den nu angivna förutsättningen inte uppfylld. Redan härigenom faller en tillämpning av lagen. Den ställda frågan skall således enligt sökandenas mening besvaras nekande. - Den omstrukturering som görs är komplicerad, enär den innefattar en sammanföring av operativ verksamhet i två bolag med delvis olika förutsättningar. Det alternativ som valts, och som framgår ovan, utgör en kompromiss av ursprungliga förslag, som diskuterades. Enligt dessa borde all verksamhet ha sammanförts i X AB. Av olika skäl - främst personella - har detta dock inte valts. Det nu föreliggande alternativet med det angivna kommissionärsbolagsförhållandet är att förstå häremot.

Skatterättsnämnden (1999-06-24, Ersson, ordförande, Ståhl, Svensson, Tollerz) yttrade: - Förhandsbesked (avser frågorna 3 och 4) - Vid en prövning enbart mot reglerna i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU, har X AB rätt till avdrag för s.k. gamla underskott mot inkomst som redovisas hos bolaget i anledning av kommissionärsförhållandet. Skatteflyktslagen är dock tillämplig på förfarandet. - Motivering - O fick genom aktieförvärv 1996 bestämmande inflytande över X AB. Resterande aktier i detta bolag förvärvade O under 1997. X AB är ett förlustföretag i LAU:s mening. - O förvärvade 1998 ett svenskt vilande bolag som i sin tur senare förvärvade aktier motsvarande 93 procent av kapitalet i Q AB med dess rörelsedrivande dotterbolag Y AB. Genom detta förvärv kom förlustföretaget X AB att omfattas av en sådan ägarförändring som avses i 4 § andra stycket LAU. - Ägarförändringen medför, såvitt är aktuellt i ärendet, att koncernbidragsspärren i 8 § LAU aktualiseras. Bestämmelsen innebär att om X AB skulle motta koncernbidrag från Y AB skulle avdrag medges för gammalt underskott endast till den del X AB:s inkomst utan sådant avdrag överstiger koncernbidraget. Denna begränsning att dra av gammalt underskott gäller det beskattningsår då ägarförändringen skedde och de fem därpå följande beskattningsåren. - För att slå samman de operativa verksamheterna företogs den 30 december 1998 följande transaktioner. O överlät aktierna i X AB till Q AB varpå X AB överlät sin verksamhet till Y AB. Samma dag ingicks ett kommissionärsföretagsavtal innebärande att Y AB skall bedriva sin verksamhet i eget namn men för X AB:s räkning. - Vid beskattningen gäller enligt 2 § 2 mom. SIL att inkomst av den av kommissionärsföretaget, i detta fall Y AB, bedrivna verksamheten får redovisas hos kommittentföretaget X AB.

Frågorna 1 och 2 - Utgångspunkten i ärendet är att det ingångna avtalet uppfyller villkoren i 2 § 2 mom. SIL för att kommissionärsförhållandet skall godtas vid inkomstbeskattningen. Den betydelse ett sådant avtal har för inkomstredovisningen följer direkt av den berörda regleringen i 2 § 2 mom. SIL och behöver inte särskilt fastställas i ett förhandsbesked. Detta gäller även den inverkan utformningen av bokslutet kan ha på frågan om hur inkomstredovisningen får ske. Nämnden besvarar således inte särskilt frågorna 1 och 2 utan bygger den vidare bedömningen på den lämnade förutsättningen att ett giltigt kommissionärsförhållande uppkommit på sätt anges i ansökan. -

Fråga 3 - Frågan gäller om den inkomstredovisning som skall ske hos X AB som en följd av kommissionärsförhållandet i sig medför någon begränsning enligt LAU i rätten att dra av gammalt underskott mot den inkomsten. - I LAU definieras på ett till synes uttömmande sätt de situationer som omfattas av de begränsningsregler lagen innehåller. Begränsningsregeln i 8 § LAU gäller uttryckligen enbart i förhållande till mottagna koncernbidrag. Den inkomstredovisning som i detta fall sker hos förlustföretaget X AB är en följd av kommissionärsförhållandet och faller inte direkt under den berörda begränsningsregeln. Enligt nämndens mening kan därmed vid en prövning enbart mot LAU hinder inte anses föreligga mot att i den föreliggande situationen utnyttja gamla underskott (från 1996 och senare) till kvittning mot den inkomst som redovisas hos förlustföretaget men härrör från verksamhet bedriven av Y AB.

Fråga 4 - Nämnden har här att ta ställning till om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet. Enligt 2 § i den lagen skall vid taxeringen hänsyn inte tas till rättshandling om de rekvisit som uppställs under punkterna 1-4 i bestämmelsen är uppfyllda. - I förhållande till det fall att inkomst skulle överföras till X AB genom koncernbidrag uppnås genom den inkomstredovisning som sker i anledning av kommissionärsförhållandet den fördelen att gammalt underskott kan utnyttjas mot inkomsten utan att förlustföretaget behöver avvakta utgången av den spärretid som finns angiven i 8 § tredje stycket LAU. Kommissionärsförhållandet får mot denna bakgrund anses ge upphov till en väsentlig skatteförmån för X AB i den aktuella situationen. - X AB medverkar i rättshandlingen. - Även om skäl förelegat att slå samman verksamheterna i ett enda bolag får dock skatteförmånen antas ha utgjort det övervägande skälet för ett samtidigt ingående av det kommissionärsförhållande som leder till att inkomsten inte skall beskattas hos det vinstgivande bolag som skall bedriva den sammanslagna verksamheten utan hos ett annat företag, nämligen hos förlustföretaget. - Avgörande blir därmed om det skulle strida mot lagstiftningens syfte såsom det preciseras i punkten 4 i 2 § skatteflyktslagen att medge att gamla underskott kvittas mot den inkomst som redovisas hos förlustföretaget såsom en följd av kommissionärsförhållandet. - Principen för det i LAU intagna systemet för förlustutjämning är att det skall vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Spärregler har av den anledningen inte kunnat undvaras, prop. 1993/94:50 s. 255-260. Vad gäller koncernbidragsspärren uttalades att en sådan regel skulle förhindra att ett underskott kan utnyttjas i nära anslutning till en ägarförändring, prop. s. 259. Det syfte som enligt nämndens mening kan utläsas av LAU och dess förarbeten är att det inte skall vara möjligt att i anslutning till en ägarförändring kunna kvitta gamla underskott mot inkomster som härrör från bolag som inte tidigare stod i koncernförhållande till förlustföretaget. Detta bl.a. för att förhindra uppkomsten av en handel med förlustföretag i syfte att undvika beskattning. - Inkomstöverföring genom ett kommissionärsförhållande bygger på förutsättningen att koncernbidragsrätt föreligger mellan företagen. Effekten av det i ärendet ingångna kommissionärsförhållandet är att förlustföretaget X AB kan tillföras inkomster från verksamhet bedriven av Y AB på annat sätt än genom koncernbidrag och därmed kringgå koncernbidragsspärren. Att på detta sätt åstadkomma en inkomstöverföring till förlustföretaget efter en ägarförändring får enligt nämndens mening anses stå i strid mot vad som ovan upptagits om syftet med LAU och särskilt begränsningsregeln i 8 §. Nämnden kommer således fram till att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet. Enligt nämndens mening skall därför en taxering ske som om begränsningsregeln i 8 § LAU vore tillämplig på den inkomst som redovisas hos förlustföretaget X AB i anledning av kommissionärsförhållandet.

Ledamöterna Wingren, Silfverberg och Virin var skiljaktiga såvitt avsåg svaret på fråga 4 och anförde: Enligt 2 § 1 och 4 skatteflyktslagen skall vid taxeringen hänsyn ej tas till rättshandling, om rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige och en taxering på grundval av förfarandet

skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. - Det sistnämnda rekvisitet uttrycktes tidigare så att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Någon ändring i sak torde inte ha varit avsedd med omformuleringen av rekvisitet (jfr prop. 1996/97:170 s. 38 ff.), varför den praxis som utbildats fortfarande får anses vara vägledande. - De bestämmelser som är direkt tillämpliga på det i ärendet aktuella förfarandet är reglerna om kommissionärsföretag i 2 § 2 mom. SIL och 1 § LAU. - Reglerna om kommissionärsföretag, som tillkommit före LAU, hindrade inte att avdrag enligt tidigare lagstiftning för underskott i en näringsverksamhet efter en ägarförändring fick beaktas vid redovisningen av inkomsten hos kommittentföretaget. Det i ärendet aktuella förfarandet att ingå ett kommissionärsavtal med ett företag med s.k. gamla underskott och redovisa inkomsten hos detta företag i överensstämmelse med kommissionärsföretagsbestämmelserna kan därför inte anses strida mot syftet med dessa bestämmelser. - Enligt 1 § LAU gäller att uppkommer underskott i en förvärvskälla vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet, medges avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår, om ej annat följer av denna lag. Lagen innehåller i huvudsak regler som begränsar den i denna inledande paragraf föreskrivna rätten till förlustutjämning. En sådan begränsning är den s.k. koncernbidragsspärren i 8 § första stycket LAU. Har ett förlustföretag, som omfattas av en ägarförändring, under beskattningsåret mottagit koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL, medges avdrag för gammalt underskott endast till den del företagets inkomst utan sådant avdrag överstiger koncernbidraget. Regeln innebär att avdrag medges för gamla underskott endast i den mån dessa täcks av inkomster av företagets egen verksamhet. Någon motsvarande begränsning har inte föreskrivits när inkomster enligt kommissionärsföretagsbestämmelserna redovisas hos ett kommittentföretag som är förlustföretag. Enligt 2 § 2 mom. fjärde stycket SIL skall dessa inkomster hos kommittentföretaget behandlas på samma sätt som om det självt bedrivit verksamheten. - Frågan om förfarandet kan anses strida mot syftet med bestämmelsen i 1 § LAU får bedömas främst med beaktande av begränsningsreglerna, närmast då den ovan nämnda koncernbidragsspärren och om denna kan anses ha kringgåtts. Vad som avses med ett förfarande som innebär att en bestämmelse kringgås har berörts i förarbetena till den nu gällande lagstiftningen mot skatteflykt genom en redogörelse för vad som framgår av förarbetena till den upphävda lagen (1980:865) mot skatteflykt, (prop. 1996/97:170 s. 18). Prövningen skall i första hand inrikta sig på om beskattningsresultatet strider mot grunderna för de regler som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige, som företagit kringgåendehandlingen, i stället valt det normala förfarandesättet. Klausulen syftar till att möjliggöra en analog tillämpning av de regler som kringgåtts. - Av förarbetena till den äldre lagstiftningen framgår också att det är fråga om fall där det av grunderna för de utnyttjade reglerna framgår att de inte är avsedda att tillämpas på det förfarande som den skattskyldige har valt utan i stället de regler som gäller för det närmast till hands liggande, "normala", förfarandet. Där uttalas vidare att utmärkande för flertalet av de förfaranden som innefattar skatteflykt är att lagstiftaren inte har förutsett dem (prop. 1980/81:17 s. 16) samt vidare att om icke avsedda förmåner kan uppnås genom normala handlingssätt bör detta förhindras genom den materiella lagstiftningen (a. prop. s. 20). - Det får mot bakgrund av det anförda vid bedömningen av om en kringgåendetransaktion företagits anses föreligga en principiellt viktig skillnad mellan sådana förfaranden som följer en särskilt föreskriven reglering ur vilken förmånen uppkommer och sådana förfaranden, för vilka särskilda föreskrifter saknas och vilka vid tillkomsten av en skattelag har varit våra eller omöjliga att förutse. - Såväl kommissionärsföretagsreglerna som koncernbidragsreglerna finns som framgått ovan i samma paragraf, nämligen 2 § SIL, i två på varandra följande moment, och båda bestämmelserna reglerar förfaranden varigenom inkomstöverföringar tillåts mellan företag inom en koncern. En avdragsbegränsning har föreskrivits endast i koncernbidragsfallet. Det får i och för sig bl.a. med hänsyn till de ovannämnda lagreglernas placering anses att

också den andra näraliggande lagreglerade formen för inkomstöverföring bort behandlas i LAU eftersom en ägarförändring enligt då gällande rätt inte påverkade avdragsrätten. För att fråga kan vara om ett förbiseende talar bl.a. de bakomliggande principerna för bestämmelserna i LAU och att annan värdeöverföring inom en koncern, genom fusion, uttryckligen medför en tillämpning av koncernbidragsspärren. Å andra sidan gäller enligt uttalanden i förarbetena inte några avdragsbegränsningar i förlustföretaget för inkomster genererade genom kapitaltillskott och en föreslagen bestämmelse härom infördes inte i LAU. Principerna bakom lagstiftningen har således inte genomförts helt. - Det formella förfarandet på vilket reglerna i 2 § 2 mom. SIL blir tillämpliga kan i sig inte anses innebära ett onormalt handlingsförfarande eller medföra ett resultat som är materiellt oriktigt. Det kan därför vid taxeringen inte underlåtas att ta hänsyn till de rättshandlingar som konstituerar kommissionärsförhållandet. Att lämna koncernbidrag eller helt avstå från inkomstöverföringen utgör inga förfaranden som kan anses ligga närmare till hands. En avdragsbegränsning med stöd av de syften som ligger bakom LAU resulterar då inte i en taxering varvid tillämpas en regel som kringgåts utan i stället i en taxering på grundval av en tillskapad ny undantagsregel också för kommissionärsförhållanden. En sådan regel bör emellertid bl.a. med hänsyn till uppbyggnaden av lagstiftningen om underskottsavdrag kunna införas endast genom lagstiftning. - I detta sammanhang bör också uppmärksammas den tidigare nämnda bestämmelsen i 2 § 2 mom. fjärde stycket SIL som föreskriver att inkomst som vid tillämpningen av kommissionärsföretagsreglerna redovisas hos kommittentföretaget skall hos detta företag behandlas som om det självt hade bedrivit verksamheten. Det kan inte helt uteslutas att lagstiftaren beaktat detta förhållande vid LAU:s tillkomst. Av bestämmelsen kan emellertid också följa att andra beskattningsekvenser uppkommer för företaget som inte direkt avser den redovisade inkomsten. Även detta talar för att reglering av kommissionärsföretagsreglernas förhållande till LAU bör ske genom särskild lagstiftning. - Mot bakgrund av det anförda kan det vid valet mellan de särskilt reglerade handlingsalternativen inte anses innebära ett kringgående att välja det förfarande som ur den skattskyldiges synpunkt är skattemässigt mest förmånligt. I praxis har det förhållandet att en skattskyldig på grund av förekomsten av dubbel avdragsrätt väljer handelsbolagsformen framför annan företagsform inte föranlett tillämpning av skatteflyktsreglerna (jfr RÅ 1994 ref. 52). - I ett fall där en uttrycklig reglering föreligger beträffande ett visst förfarande kan det också hävdas, att förhållandet är jämförbart med den situationen att ett förfarande sedan länge varit känt och i stor utsträckning tillämpat utan att lagstiftaren ingripit mot det och som i praxis utgjort en omständighet som vägts in i en bedömning att inte anse skatteflyktsreglerna tillämpliga (jfr RÅ 1994 ref. 56). Jämförelsen får anses ha giltighet också då regleringen medför en förmån som varit avsedd att stoppas i en senare lagstiftning. - Mot bakgrund av det anförda anser vi att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandet.

X AB och Y AB överklagade Skatterättsnämndens beslut såvitt avsåg fråga 4. Bolagen yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. Om Regeringsrätten skulle anse att frågan huruvida valet av struktur var betingat av skatteskäl eller ej inte lämpade sig för ett förhandsbesked yrkade bolagen att Regeringsrätten skulle förklara att förfarandet inte rymdes under vad som anges i 2 § 4 skatteflyktslagen.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2000-04-28, Björne, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolagens talan i Regeringsrätten avser enbart frågan huruvida skatteflyktslagen är tillämplig. För att en tillämpning av den lagen skall kunna komma ifråga i detta fall förutsätts att X AB har rätt till avdrag för gamla underskott mot inkomst som redovisas hos bolaget i anledning av kommissionärsförhållandet. Skatterättsnämnden har funnit att LAU inte hindrar sådant avdrag. Regeringsrätten instämmer i denna bedömning.

Regeringsrätten instämmer även i Skatterättsnämndens bedömning att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet men finner inte skäl att ange hur taxering skall ske.

Det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet avser taxeringsåren 2000-2002. Sedan Skatterättsnämnden meddelat sitt beslut har LAU upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. LAU skall dock fortfarande tillämpas beträffande 2001 och tidigare års taxeringar. Dessa författningsändringar påverkar dock inte svaren på de frågor som förhandsbeskedet avser. Det saknas därför anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet i den del det överklagats.

Regeringsrådet Sandström var av skiljaktig mening och anförde: Jag instämmer i vad majoriteten anført beträffande LAU och giltighetstiden för förhandsbeskedet (första och tredje styckena under Skälen för Regeringsrättens avgörande). I övrigt gör jag följande bedömning.

En beskattning med stöd av skatteflyktslagen förutsätter bl.a. att förfarandet medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige och att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. Medan innebörden av det senare kravet (avseende lagstiftningens syfte och tidigare motsvarigheter) har diskuterats ingående i olika förarbeten gäller inte detta för det förra kravet (avseende skatteförmån). I själva verket råder oklarhet vad som skall anses utgöra en skatteförmån (jfr Anders Hultqvist i Skattenytt 1996 s. 672 f.). Uttalandet i prop. 1996/97:170 att "Vad som avses med skatteförmån är helt enkelt undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd" (s. 45) synes för övrigt ta till utgångspunkt att skatteflykt, och följaktligen också en skatteförmån, föreligger. Även bortsett från det uttalandet är det tveksamt om man kan tänka sig fall där en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte men en skatteförmån ändå inte anses föreligga.

Vad gäller rekvisitet rörande lagstiftningens syfte kan konstateras att det genom LAU på ett ingående sätt reglerats i vilka situationer som förändringar på ägarsidan skall leda till att rätten att dra av ett underskott från inkomst nästföljande beskattningsår bortfaller. Regleringen omfattar inkomst i form av koncernbidrag men inte fall där beskattning sker hos ett kommittentföretag enligt bestämmelserna i 2 § 2 mom. SIL. Frågan om behovet av och förutsättningarna för en likabehandling av de båda formerna av inkomstöverföring har inte på något sätt belysts i förarbetena till LAU. Materiella skäl kan åberopas för att en inkomstöverföring genom koncernbidrag och genom kommissionärsföretag i det aktuella hänseendet bör behandlas på likartat sätt. Å andra sidan finns skäl som talar emot att LAU - genom anlitande av skatteflyktslagen - utvidgas till ett helt nytt regelområde. Dessa senare skäl får anses väga tyngst. På grund av det anförda bör skatteflyktslagen inte tillämpas på det aktuella förfarandet och bolagens överklagande bifallas.

II.

I ansökan om förhandsbesked anförde X AB i huvudsak följande. X AB utgör helägt dotterbolag till Y AB. - Y AB har ackumulerade underskott uppgående till betydande belopp. Underskotten härrör från tidigare års förlustbringande rörelseverksamhet inom Y-koncernen. Några "spärrar" mot att utnyttja Y AB:s underskott mot överskott från X AB finns inte. - Y-koncernen överväger nu att avveckla sitt ägande i X AB. Affärsmässigt sett framstår i dagsläget två huvudalternativ som aktuella. Antingen børsintroduceras X AB genom att hela eller huvuddelen av aktieinnehavet avyttras eller så avyttras bolaget till en industriell köpare efter den 31 december 1999. - X AB visar idag ett positivt resultat med en framtida hög bedömd vinstpotential. I syfte att överhuvudtaget

kunna utnyttja de skattemässiga underskott som finns i Y AB avser X AB under 1999 att med skatterättslig verkan lämna koncernbidrag till Y AB med belopp som överstiger det skattepliktiga resultatet. För att finansiera koncernbidragen kommer det därför att krävas att Y AB lämnar ovillkorat aktieägartillskott till X AB. - För X AB är det av yttersta vikt att det klargörs om bolaget kan lämna koncernbidrag till Y AB med skatterättslig verkan.

Skatterättsnämnden kan vid bedömningen av de frågor som ställs utgå från följande förutsättningar.

- Förutsättningarna för att med skatterättslig verkan lämna koncernbidrag mellan X AB och Y AB, i båda riktningarna, är i förhållande till den lexikala utformningen av 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, uppfyllda för 1999.

- Vid en eventuell avyttring av X AB kommer de underskott som finns i bolaget att utgöra så kallade "gamla" underskott enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet, LAU.

X AB önskar få svar på följande frågor.

1. Kan koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL lämnas av X AB till Y AB med avdragsrätt för förstnämnda bolag med belopp som överstiger X AB:s skattepliktiga resultat för 1999. - Nämnden äger utgå från att X AB från Y AB kommer att erhålla ovillkorat ägartillskott med belopp så att regelverket om tillåten utdelning enligt aktiebolagslagen upprätthålls.

2. Kommer X AB efter det att en avyttring skett att fortfarande kunna utnyttja eventuellt uppkommet underskott under 1999 mot framtida vinster.

Om svaret på fråga 1 och 2 är jakande önskas besked om: 3. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) tillämplig på transaktionen a) om X AB noteras på svensk börs? - b) om X AB avyttras till industriell köpare?

Om fråga 1 och 2 besvaras jakande och fråga 3 a) och/eller 3 b) besvaras nekande:

4. Kommer transaktionen att bli föremål för en helhetsbedömning med den skatterättsliga effekten att skattemyndigheten vid taxeringen helt skall bortse från att koncernbidrag lämnats?

Skatterättsnämnden (1999-11-24, Ersson, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: - Förhandsbesked -

Fråga 1 - Det koncernbidrag X AB lämnar till Y AB skall under de förutsättningar som anges i 2 § 3 mom. SIL anses utgöra en avdragsgill omkostnad för X AB utan hinder av att bolaget erhåller aktieägartillskott eller redovisar ett underskott till följd av det lämnade koncernbidraget. - Fråga 2 - Det förhållandet att X AB:s underskott är föranlett av det koncernbidrag som avses i fråga 1 hindrar inte att avdrag medges för detta underskott inom ramarna för bestämmelserna i LAU.

Fråga 3 - Skatteflyktslagen är inte tillämplig.

Motivering - X AB är ett av Y AB helägt bolag. X AB är vinstgivande. Y AB redovisar ett betydande underskott. Avsikten är, inför en avyttring alternativt börsintroduktion av X AB nästa år, att X AB i år skall lämna ett koncernbidrag på ett betydande belopp till Y AB för att kunna utnyttja det underskott som nu finns i Y AB. Koncernbidraget kommer att överstiga X AB:s skattepliktiga resultat och således ge upphov till ett underskott hos X AB. För att finansiera detta koncernbidrag skall Y AB lämna ett ovillkorat aktieägartillskott till X AB. - Frågorna i ärendet är om avdrag kan medges för koncernbidraget, fråga 1, och om X AB inom LAU:s ramar kan utnyttja det underskott som uppkommer till

följd av koncernbidraget, fråga 2, samt om lagen mot skatteflykt blir tillämplig på förfarandet, fråga 3, eller om det vid en helhetsbedömning finns anledning att bortse från koncernbidraget, fråga 4.

Fråga 1 - I 2 § 3 mom. SIL anges de förutsättningar som skall vara uppfyllda för att koncernbidrag skall kunna lämnas med skatterättslig verkan. Såsom regeringsrätten fann i rättsfallet RÅ 1989 ref. 31, som gällde ett motsvarande förfarande, får dessa bestämmelser anses uttömmande reglera de krav som uppställs för avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag. Något krav finns inte som innebär att det givande företaget inte får redovisa underskott av sin verksamhet efter det att koncernbidrag lämnats. Hinder mot avdrag kan således inte anses föreligga vid en tillämpning av dessa bestämmelser, vilket överensstämmer med Regeringsrättens uppfattning i det nämnda rättsfallet. - Fråga 2 - Enligt 1 § LAU gäller att om underskott uppkommer i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst enligt bl.a. SIL medges avdrag för underskott i förvärvskällan närmast följande år om ej annat följer av bestämmelserna i LAU. Det finns i LAU inte några bestämmelser som utesluter att ett genom koncernbidrag tillskapat underskott beaktas. De allmänna reglerna i LAU utgör således inte hinder mot att beakta ett underskott som uppkommit på grund av att X AB medgetts avdrag för lämnat koncernbidrag.

Fråga 3 - I det nämnda rättsfallet RÅ 1989 ref. 31 godtog som framgått Regeringsrätten att avdragsrätt enligt allmänna regler förelåg för ett under motsvarande förhållanden lämnat koncernbidrag. Vad som enligt Regeringsrätten i stället kunde komma i fråga var att med tillämpning av då gällande skatteflyktslag (1980:865) vägra avdraget i de fall bidraget inte syftade till annat än att uppnå en obehörig skatteförmån. - Regeringsrätten konstaterade bl.a. att det genom koncernbidraget, som möjliggjorts genom mottaget aktieägartillskott, hade skapats ett underskott hos givaren som kunde utnyttjas som förlustavdrag. Det skulle vidare enligt Regeringsrätten strida mot grunderna för 2 § 3 mom. SIL, dvs. koncernbidragsreglerna, att företa en taxering på grundval av ett förfarande varigenom som skett skapats en förlust hos givaren. Regeringsrätten fann således att skatteflyktslagen var tillämplig och beaktade därför inte koncernbidraget vid bedömningen av givarens rätt till förlustavdrag. - I den nu gällande skatteflyktslagen uttrycks det tidigare gällande rekvisitet "strida mot lagstiftningens grunder" som att förfarandet inte får strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. Någon direkt ändring i sak torde inte ha varit avsedd med den nya lydelsen av detta rekvisit varför den praxis som tidigare utbildats i princip fortfarande är vägledande. - I rättsfallet torde ha beaktats att förfarandet skedde inför en försäljning av det givande bolaget. Vid den tidpunkten gällde lagen (1960:63) om förlustavdrag, FAL. FAL har senare avskaffats och ersatts av LAU. De nya bestämmelserna i LAU innehåller skärpta spärregler i fråga om möjligheterna att utnyttja ett underskott efter en ägarförändring, särskilt mot koncernbidrag från den nye ägaren genom den s.k. koncernbidragsspärren i 8 § LAU. Det har också införts en s.k. beloppsspärr i 7 § som skall hindra handel med skalbolag. Principen för systemet med förlustutjämning i LAU är annars att det skall vara neutralt med avseende på ägarförändringar (prop. 1993/94:50, bl.a. s. 257). - Genom de angivna efter Regeringsrättens dom antagna bestämmelserna har möjligheterna att efter en ägarförändring nyttja ett gammalt genom koncernbidrag uppkommet underskott beskrivits. Förfarandet innebär ett tidigareläggande av nyttjandet av det underskott som finns hos Y AB jämfört med om en försäljning inte kommit till stånd men också att underskottet så att säga flyttas till dotterbolaget X AB. Den "resultatutjämning" som på detta sätt åstadkoms kan inte anses strida mot lagstiftningens syfte utifrån nu gällande regelsystem. Enligt nämndens mening är skatteflyktslagen inte tillämplig i de med frågan avsedda situationerna.

Fråga 4 - Frågan finns redan beaktad i de lämnade svaren och förfaller därför.

Riksskatteverket, RSV, överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked

avseende fråga 3 och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att skatteflyktslagen var tillämplig i de med frågan avsedda situationerna. Som grund för sitt yrkande anförde RSV i huvudsak att omständigheterna i nu förevarande fall i allt väsentligt överensstämde med dem som förelåg i RÅ 1989 ref. 31 och att även det nu aktuella förfarandet stred mot syftet med 2 § 3 mom. SIL.

X AB bestred bifall till ändringsyrkandet.

Regeringsrätten (2000-05-02, Björne, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. RSV:s talan i Regeringsrätten avser enbart frågan huruvida skatteflyktslagen är tillämplig. Det är dock nödvändigt att först ta ställning till X AB:s rätt till avdrag för lämnat koncernbidrag och underskott med tillämpning enbart av SIL och LAU. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden i dessa delar (frågorna 1, 2 och 4).

Frågan blir då om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

Enligt 2 § skatteflyktslagen skall vid taxeringen hänsyn ej tas till rättshandling om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Regeringsrätten har i ett tidigare mål tagit ställning till om den äldre lagen mot skatteflykt (SFS 1980:865) var tillämplig på ett förfarande som i allt väsentligt överensstämmer med det nu aktuella (RÅ 1989 ref. 31). Regeringsrätten, som fann att så var fallet, yttrade bl.a. följande.

Genom koncernbidraget, som möjliggjorts genom aktieägartillskottet, har hos bolaget X skapats ett underskott som kan utnyttjas som förlustavdrag. Förfarandet medför en inte oväsentlig skatteförmån för bolaget X. I målet har uppgetts att syftet med koncernbidraget var att återställa tidigare resultatreglerande åtgärder för att ge en mer rättvis bild av ställningen i koncernen. Transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka får antagas ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i bolaget X, framstår emellertid som praktiskt taget meningslösa, om man bortser från skatteförmånen för bolaget X. Denna skatteförmån måste därför anses ha varit det huvudsakliga skälet till transaktionerna. En taxering på grundval av ett förfarande, varigenom så som skett skapats en förlust hos bolaget X, skulle strida mot grunderna för 2 § 3 mom. SIL.

Regeringsrätten finner att koncernbidraget, som leder till att ett underskott uppkommer hos X AB, medför en skatteförmån för bolaget. Denna skatteförmån är väsentlig med hänsyn till de belopp med vilka transaktionerna angetts kunna komma att ske. X AB skall medverka direkt i de ifrågakvarande rättshandlingarna. Syftet med transaktionerna har angetts vara att möjliggöra att de skattemässiga underskott som finns i Y AB skall kunna utnyttjas. Det framstår som praktiskt taget meningslöst att genomföra transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott om det inte vore för att åstadkomma skatteförmånen. Skatteförmånen får därför antas utgöra det övervägande

skälet för förfarandet. Rekvisiten i 2 § 1-3 skatteflyktslagen är således uppfyllda.

Frågan är då om även förutsättningen i 2 § 4 skatteflyktslagen är uppfylld. I den frågan gör Regeringsrätten följande bedömning.

Bestämmelserna i 2 § 3 mom. SIL syftar till att möjliggöra för bolag som ingår i samma koncern att under vissa förutsättningar sinsemellan utjämna överskott och underskott med verkan vid beskattningen. Det nu aktuella förfarandet syftar till att - inför en förestående överlåtelse - tillskapa ett underskott hos X AB som kan utnyttjas mot bolagets framtida inkomster. Att genom koncernbidrag på detta sätt överflytta underskott hos Y AB till X AB innebär i praktiken detsamma som att utjämning av överskott och underskott fortsätter trots att bolagen inte längre ingår i samma koncern.

Genom LAU har de begränsningar i rätten till avdrag för tidigare års underskott som tidigare fanns främst i FAL utvidgats i vissa hänseenden och inskränkts i andra. Om den planerade avyttringen innebär att en ny ägare får ett bestämmande inflytande över X AB inträder beloppsspärren enligt 7 § LAU och koncernbidragsspärren enligt 8 § LAU, medan det får förutsättas att ingen av spärrens inträder vid en börsnotering. Beloppsspärren, som är den som har betydelse i fråga om kvittning mot bolagets egna framtida inkomster, har samma inriktning som den tidigare s.k. skalbolagsregeln i 9 § FAL. De aktuella bestämmelserna i LAU berör inte frågan om hur underskottet uppkommit.

Enligt Regeringsrättens mening bör tillkomsten av LAU inte föranleda någon annan bedömning än den som gjordes i det förut nämnda rättsfallet RÅ 1989 ref. 31. Regeringsrätten finner således att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot syftet med koncernbidragsreglerna i 2 § 3 mom. SIL.

Det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet avser taxeringsåren 2000-2002. Sedan Skatterättsnämnden meddelat sitt beslut har LAU och SIL upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Nu redovisade författningsändringar påverkar dock inte svaren på de frågor som förhandsbeskedet avser. Det saknas därför anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked beträffande fråga 3, att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet att lämna koncernbidrag till den del detta medför att underskott uppkommer hos sökanden, om sökanden noteras på svensk börs eller överläts till en industriell köpare.

Regeringsråden Rundqvist och Sandström var av skiljaktig mening och anförde: Vi gör samma bedömning som Skatterättsnämnden och anser därför att förhandsbeskedet skall fastställas. I likhet med majoriteten anser vi att det saknas anledning att begränsa giltighetstiden för beskedet.

Föredragna 2000-03-14 och 2000-03-29, föredragande Eke, målnummer 5041-1999 (I) och 8229-1999 (II)

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet; Skatteflykt

Litteratur: prop. 1965:126 s. 38 f., 48 f., 71 f.; prop. 1978/79:210 s. 161 f., 170 f.; prop. 1980/81:17 s. 16 f., 20, 197 f.; prop. 1982/83:84 s. 13 f., 19 f., 45; prop. 1993/94:50 s. 255 f., 265 f.; 1996/97:170 s. 18, 38 f., 43 f., 62 f.; prop. 1999/2000:2 del II s. 475 f.; bet. 1980/81:SkU 8 s. 17; bet. 1982/83:SkU 20 s. 12; Ds 1993:28 s. 237 f., 285 f.; SOU 1964:29 s. 78 f., 94 f.; SOU 1989:81 s. 72 f.; SOU 1992:67 s. 79 f.; SOU 1996:44 s. 127 f.,

181 f., 186 f.; Anders Hultqvist, Skattenytt 1996 s. 670
