



KLAGANDE

Hoist Finance Services AB i likvidation, 556640-9941

Ombud: Fredrik Berndt och Fredrik Erneholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 11 oktober 2017 i mål nr 18726–18729-16 och 28077–28079-16, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning för beskattningsår 2012-2014

Tillämpning av lagen mot skatteflykt

Skattetillägg

Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller överklagandet och

a) upphäver underinstansernas avgöranden i fråga om inkomstbeskattning och beslutar att Hoist Finance Services AB i likvidation ska beskattas i enlighet med ingivna deklARATIONER för beskattningsåren 2012 – 2014,

b) upphäver påfört skattetillägg, samt

c) beslutar att ersättning för kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten ska beviljas med sammanlagt 125 000 kr.

2. Kammarrätten beviljar Hoist Finance Services AB i likvidation ersättning för kostnader i kammarrätten med 75 000 kr.

BAKGRUND

I maj 2012 sålde Hoist Finance Services AB i likvidation (Finance) sin verksamhet till underpris till ett nystartat dotterbolag för 6 228 736 kr, motsvarande substansvärdet. I augusti samma år sålde Finance aktierna i dotterbolaget till Finances dåvarande moderbolag, Telepo Holding AB (Telepo), till marknadspris för 150 000 000 kr. Köpeskillingen betalades genom att Telepo utfärdade en revers till Finance på hela beloppet plus fyra procents ränta som förföll till betalning när långgivaren så krävde.

I december 2012 såldes Finance till Hoist Kredit AB (Kredit) för 160 349 694 kr. Betalningen skedde genom att Kredit dels betalade 8 565 753 kr kontant till Telepo, dels löste Telepos skuld om 151 783 941 kr direkt till Finance. Finance hade då ett ackumulerat underskott om 135 616 745 kr som rullades vidare till beskattningsåren 2013 och 2014.

Efter ägarförändringen köpte Finance under 2013 en polsk fond av Kredit. Förvärvet finansierades delvis med de 151 783 941 kr som Kredit betalade vid köpet av Finance och till resterande del med ett koncerninternt lån. Under den tid Finance ägde fonden genererade den löpande avkastning och såldes sedan 2014 med en vinst om drygt 240 miljoner kr. För beskattningsåret 2014 redovisade Finance ett skattemässigt resultat om 141 735 410 kr och gjorde avdrag med hela det inrullade underskottet.

YRKANDEN M.M.

Finance yrkar att kammarrätten undanröjer förvaltningsrättens dom och avslår Skatteverkets framställan om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt, samt fastställer bolagets beskattning i enlighet med inlämnade deklARATIONER. Finance yrkar också att skattetillägg inte ska påföras och att kammarrätten medger ersättning för bolagets ombudskostnader med

105 100 kr i samband med Skatteverkets handläggning, med 422 050 kr i förvaltningsrätten samt med 600 000 kr i kammarrätten.

Som grund för sina yrkanden för Finance fram bl.a. följande. Som förvaltningsrätten konstaterat saknas det stöd för bedömningen att köpeskillingen vid Kredits förvärv av Finance skulle vara någon annan än den avtalade. Skatteverket har heller inte påstått att Finances marknadsvärde skulle ha varit något annat. Det saknas därmed grund för att anse att den verkliga innebörden av överlåtelsen och den faktiska köpeskillingen är något annat än vad som avtalats. Vidare är skatteflyktslagen inte tillämplig eftersom förfarandet inte har inneburit någon väsentlig skatteförmån för bolaget och inte strider mot lagstiftningens syfte. En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter också att den skattskyldige kringgått en uttrycklig lagregel vilket inte skett.

En väsentlig skatteförmån är, enligt förarbetena (prop. 1996/97:170 s. 45), undvikande av den skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd. Det krävs alltså en avvikelse från ett normalt beskattningsresultat och att den skattskyldige kommit i åtnjutande av skatteförmåner som inte är avsedda, såsom att en typiskt sett skattepliktig intäkt blir skattefri som en konsekvens av förfarandet. Reglerna i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) är konstruerade så att skattemässiga underskott kvarstår efter en ägarförändring om utgiften för att förvärva underskottsbolaget överstiger 50 procent av underskottet, under förutsättning att inga kapitaltillskott har lämnats till underskottsbolaget under en period före, eller i samband med, ägarförändringen. Några ytterligare begränsningar i rätten till underskottsavdrag vid ägarförändringar finns inte i lagstiftningen. Det har i det här fallet således inte uppkommit någon skatteförmån i skatteflyktslagens mening, vilket innebär att Skatteverkets framställan ska avslås redan på denna grund. Det går inte heller att jämföra den här aktuella situationen med praxis avseende

koncernbidragsspärren eftersom underskottet här inte har uppkommit genom koncernbidrag, utan som en följd av bolagets egna driftsförluster.

Förvaltningsrätten anser att det faktum att underskottet inte reducerats utgör en skatteförmån eftersom den förlustbringande verksamheten såldes innan ägarförändringen. Något krav på verksamhetskontinuitet för rätt till underskottsavdrag finns dock inte. Av förarbetena framgår att ett krav på verksamhetskontinuitet övervägdes, men förslaget avfärdades som olämpligt ur ekonomisk synpunkt. I stället framhölls att det ur ett neutralitetsperspektiv saknades skäl att tillmäta en omläggning av verksamheten någon betydelse (se SOU 1992:67 s. 81 f. och prop. 1993/94:50 s. 255 och 259-260). Bestämmelserna är med andra ord noga övervägda och till nackdel för den enskilde vilket innebär att utrymmet för att utvidga tillämpningen utanför den direkta ordalydelsen är mycket begränsat. Att underskottet överlevt ägarförändringen kan därmed inte i sig användas som grund för att en skatteförmån uppstår.

Oaktat vad som redogjorts för ovan så strider det aktuella förfarandet inte heller mot lagstiftningens syfte. Utgångspunkten vid bedömningen av lagstiftningens syfte ska vara både de aktuella skattereglernas allmänna utformning och de direkt tillämpliga bestämmelser som påstås ha förbigåtts. Det är i första hand lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska vara ledande vid den prövningen. Det är bestämmelsens typfall och den därmed sammanhängande rättsföljden som anses ge uttryck för syftet, dvs. den rättsföljd som följer på den typiska situation som reglerats. Enligt huvudregeln i IL får underskott dras av mot framtida vinster utan tidsbegränsning. Detta gäller även vid ägarförändringar om underskotten överlever beloppsspärr och koncernbidragsspärr som begränsar avdragsrätten vid ägarförändringar i vissa angivna fall, såsom det kommit till uttryck i lagstiftningen.

Systematiken i lagstiftningen – att ägarförändringar som sker med tillräckligt hög anskaffningsutgift inte ska påverka avdragsrätten – är därmed ett uttryck av syftet med regleringen. I det aktuella fallet har koncernbidragsspärren varit tillämplig och Finance har inte tillförts kapital före eller i samband med ägarförändringen. Ett bibehållet underskott kan därmed inte anses stå i strid med lagstiftarens syfte såsom det kommer till uttryck i de aktuella bestämmelserna.

Även vid beaktande av förarbetsuttalanden framgår att det aktuella förfarandet inte står i strid med lagstiftningens syfte. En grundläggande princip vid spärreglernas utformning var neutralitet vid ägarförändringar – ett bolag med gamla underskott ska med andra ord i princip ha samma rätt till underskottsavdrag som bolaget skulle ha haft om ägarförändringen inte hade skett. Med det avses att ägarförändringen varken ska förbättra eller försämra bolagets möjlighet att utnyttja underskottsavdragen. En s.k. kapitaltillskottsspärr diskuterades också, men infördes inte. I stället infördes beloppsspärren, som tar sikte på bolag som saknar tillgångar utöver det skattemässiga underskottet. Beloppsspärren bygger på relationen mellan underskottsavdraget och tillgångarna i övrigt före ägarförändringen – med tillräckligt mycket substans i bolaget ska inte underskottets storlek påverkas av ägarförändringen (se prop. 1993/94:50 s. 255 ff.).

På grund av betydande tillgångar redan före ägarförändringen hade Finance också förmåga att själv skapa intäkter och utnyttja underskotten. Så skedde också efter ägarförändringen. Skatteverkets påstående om att det är uteslutet att Finance självt hade kunnat generera intäkter är därmed felaktigt. De intäkter Finance kunde generera efter ägarförändringen var möjliga tack vare de tillgångar det hade innan det överläts till Hoistkoncernen. Ägarförändringen i sig har därmed inte påverkat möjligheten för bolaget att kvitta underskottet mot egenupparbetade intäkter, något som är helt i linje med den neutralitetsnorm som spärreglerna vilar på. Skatteverkets tolkning av spärreglerna står däremot i strid med neutralitetsnormen.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och att ersättning för kostnader inte ska beviljas men att skälig ersättning i och för sig är 50 000 kr för kostnader i förvaltningsrätten och 50 000 kr för kostnader i kammarrätten.

Skatteverket för fram bl.a. följande. Det vidhålls att den verkliga innebörden av de företagna rättshandlingarna är att köpeskillingen för Finance inte kan anses uppgå till ett högre belopp än 8 565 753 kr. Överlåtelsen av verksamheten till det nybildade dotterbolaget till underpris, tillsammans med den efterföljande överlåtelsen av dotterbolaget till bolagets tidigare moderbolag till marknadspris, medförde att Finance fick en fordran på det tidigare moderbolaget. När Finance sedan såldes externt var det ett tomt s.k. skalbolag vars enda egentliga värde, om man bortser från fordran på moderbolaget, bestod i värdet på underskottsavdraget. När Finance därefter förvärvade andelar i en polsk fond från sitt nya moderbolag innebar det att Finances fordran på säljaren (och mer därtill) återgått till det nya ägarbolaget. Syftet har alltså varit att uppnå ett bestämt slutresultat, dvs. att hela köpeskillingen inte behöver betalas.

Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår också att de skattemässiga konsekvenserna ska bedömas utifrån en helhetssyn och att det är slutresultatet av ett antal förutbestämda rättshandlingar som ska ligga till grund för bedömningen (se HFD 2013 not. 2 och HFD 2013 ref. 43). Utifrån en sådan helhetsbedömning framgår att den enda anledningen för att låta fordran ingå vid försäljningen av Finance till Kredit var att köpeskillingen skulle vara så stor att underskottet inte skulle påverkas av beloppsspärren. Det enda affärsmässiga skälet för att sälja dotterbolaget till det tidigare moderbolaget till marknadspris var därmed att förse Finance med en stor fordran inför den externa försäljningen. Köparen av Finance (Kredit) har aldrig haft för avsikt att betala mer för bolaget än marknadsvärdet av underskottsavdraget och den totala utgiften för förvärvet kan därmed inte anses vara högre än 8 565 753 kr.

Skatteverket vidhåller också att samtliga rekvisit för tillämpning av skatteflyktslagen är uppfyllda och hänvisar främst till förvaltningsrättens domskäl tillsammans med vad verket tidigare anfört, med följande tillägg. Det framgår av förarbetena att syftet med spärreglerna är att begränsa möjligheten att genom en ägarförändring utnyttja ett annat bolags förluster, att systemet för förlustutjämnning ska vara neutralt med avseende på ägarförändringar och att ägarförändringar som inte är motiverade av affärsmässiga skäl inte ska genomföras. Det är oklart vad bolaget menar med att rätten till underskottsavdrag i princip ska vara densamma efter en ägarförändring som vid oförändrade ägarförhållanden. Det aktuella förfarandet innebär att Finance, efter en ägarförändring som inte varit affärsmässigt motiverad, bibehållit en obegränsad rätt att dra av vinster i den nya koncernen mot underskott som uppkommit i den gamla koncernen där verksamheten också har stannat kvar. Det har med andra ord varit fråga om handel med förlustföretag i strid med syftet bakom beloppsspärren såsom det framgår av inkomstskattelagen och dess förarbeten.

Finance var vid ägarförändringen ett rent skalbolag utan egen verksamhet och dess enda tillgång (bortsett från underskottet) bestod i en fordran på sitt dåvarande moderbolag. Det saknade därmed möjlighet att generera intäkter, förutom möjligtvis mindre ränteintäkter, på egen hand. Att det funnits ett mervärde för Hoistkoncernen att köpa ett skalbolag vars enda tillgång utgjordes av en fordran på det tidigare moderbolaget är uteslutet. Den enda anledningen till ägarbytet var köparens intresse av att förvärva Finances underskott för att kvitta mot vinster i den nya koncernen. Det mer närliggande förfarandet, i stället för att blåsa upp värdet i Finance med en fordran på moderbolaget, hade varit att överlåta dotterbolaget till moderbolaget till underpris. Ägarförändringen har med andra ord inte varit affärsmässig och det innebär att det rör sig om den typ av handel med förlustbolag som spärreglerna har till syfte att förhindra.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling inom stängda dörrar varvid vittnesförhör på Finances begäran har hållits med Pontus Sardal och advokat Christoffer Saidac.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Prövningsramen

Kammarrätten prövar först huruvida den verkliga innebörden av transaktionerna är att Kredit endast betalat 8 565 753 kr för att förvärva Finance från Telepo i stället för de 160 349 694 kr som formellt betalats. För att avvikelser ska kunna ske från Finances deklARATION krävs i fråga om beskattningsåret 2012, det år då Finance genomgick ägarförändringen, att Finance har lämnat oriktig uppgift och att det klart framgår att uppgiften är oriktig. Beroende på utfallet av den prövningen kan det sedan bli aktuellt att pröva huruvida skatteflyktslagen är tillämplig på det förfarande i vilket transaktionerna ingår. Om en sådan prövning görs tar kammarrätten ställning till om de fyra punkterna i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllda och vilka konsekvenser det i så fall får för Finances beskattning beskattningsåren 2012 – 2014. Kammarrätten prövar också huruvida skattetillägg ska utgå samt om Finance ska beviljas ersättning för kostnader hos underinstanserna och i kammarrätten.

Inkomstbeskattning

Verklig innebörd

I kammarrätten har Skatteverket uttryckligen angett att den verkliga innebörden ska bedömas utifrån de transaktioner som genomfördes under den tid då Finance ingick i Telepo-koncernen samt överlåtelsen av Finance från Telepo till Kredit. I förvaltningsrätten argumenterade

Skatteverket för att även transaktioner genomförda efter det att Finance hade bytt koncern tillhörighet skulle inkluderas i det händelseförlopp som enligt Skatteverket utmynnade i att den verkliga innebörden av händelseförloppet var att Kredit köpte Finance för 8 565 753 kr.

Av förvaltningsrätten nämnd praxis (RÅ 2004 ref. 27) framgår att det vid en bedömning av rättshandlingars verkliga innebörd saknar nämnvärd betydelse om de bakomliggande motiven till rättshandlingarna varit att dra fördel av vissa skattemässiga konsekvenser. Såvitt framgår i målen har såväl Finances försäljning av den tidigare bedrivna verksamheten som Finances försäljning av sitt dotterbolag till sitt dåvarande moderbolag skett utifrån godtagbara värderingar och skattekonsekvenserna av försäljningarna följer direkt av bestämmelser i IL. Det har inte framkommit skäl att ifrågasätta att den av Telepo utställda reversen, vid tidpunkten för försäljningen av Finance till Kredit, haft det marknadsvärde som dess nominella värde utvisar. Vid angivna förhållanden är den verkliga innebörden av försäljningen av Finance ingen annan än att Kredit har köpt Finance för 160 349 694 kr.

Har Finance genomfört någon rättshandling, som ensam eller tillsammans med andra rättshandlingar, ingår i ett förfarande som medfört en väsentlig skatteförmån för Finance?

I framställning om skatteflykt daterad den 29 augusti 2016 har Skatteverket redogjort för vilka transaktioner som ingår i det förfarande som enligt verket bör föranleda tillämpning av skatteflyktslagen. I fråga om 2 § 1 skatteflyktslagen anger Skatteverket följande. ”En skatteförmån får efter det aktuella förfarandet anses ha uppkommit genom att underskott efter ägarförändringen kan komma att utnyttjas mot inkomster i en annan koncern och verksamhet än där de uppkommit.”

Av lagtexten följer att skatteförmånen ska ha varit väsentlig och ha tillkommit Finance för att en tillämpning av skatteflyktslagen ska bli aktuell i förhållande till Finance. De rättshandlingar som Finance medverkat till innan bolaget kom att övergå till Hoistkoncernen har som ovan angetts skett utifrån godtagbara värderingar och med skattekonsekvenser som följer direkt av IL. Enligt kammarrättens mening kan sådana rättshandlingar, åtminstone inte sedda var för sig, ge upphov till någon väsentlig skatteförmån i skatteflyktslagens mening. Efter dessa transaktioner innehöll Finance en revers utställd av det förra moderbolaget på 150 000 000 kr som löpte med en årlig ränta om 4 procent. Vid oförändrade förhållanden härvidlag skulle Finance under överskådlig tid kunna kvitta ränteinkomsten från reversen mot sitt ackumulerade underskott och inte behöva betala någon inkomstskatt.

Av prop. 1996/97:170 s. 45 framgår bl.a. följande. Även skatteförmånsbegreppet som sådant har kritiserats. Det kan hävdas att begreppet rent språkligt är mindre lämpligt i vissa situationer av skatteflykt. Några tillämpningsproblem i det avseendet har skatteflyktskommittén inte kunnat belägga. Förutsättningen att förfarandet ska medföra en skatteförmån bör därför kvarstå oförändrad. Vad som avses med skatteförmån är helt enkelt undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.

Enligt kammarrättens mening är ovannämnda förarbetsuttalande klart och entydigt och kommer inte på något sätt i konflikt med hur lagtexten har utformats. Kammarrätten kan inte förstå uttalandet på annat sätt än att den skattskyldige genom det påstådda skatteflyktsförfarandet måste ha undvikit skatt som, i avsaknad av förfarandet, skulle ha tagits ut vid någon tidpunkt för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig. Av Skatteverkets ansökan om tillämpning av skatteflyktslagen kan inte utläsas annat än att det skulle vara en skatteförmån att kunna kvitta

underskott uppkomna i en koncern mot inkomster i en annan koncern och verksamhet än där de har uppkommit. Att detta inte kan vara fråga om en skatteförmån i skatteflyktslagens mening följer redan av ordalydelsen av 40 kap. 15 § IL som anger att underskott från tid före en ägarförändring under vissa förhållanden bortfaller till viss del. Vid en jämförelse mellan Finances inkomstskattemässiga situation före överlåtelsen till Kredit och Finances situation efter nämnda överlåtelse står det enligt kammarrättens mening klart att ingen av de i ansökan nämnda rättshandlingarna, varken var för sig eller tillsammans, har medfört en väsentlig skatteförmån för Finance. Överklagandet ska därför bifallas. Vid denna utgång finns inte grund för påförande av skattetillägg.

Övrigt

Målen kom in till kammarrätten den 28 november 2017. Skatterättsnämnden meddelade den 30 november 2018 ett förhandsbesked som avsåg huruvida skatteflyktslagen skulle tillämpas på ett förfarande som var mycket likt det som är aktuellt i målen. Förhandsbeskedet överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen varefter kammarrätten vilandeförklarade målen i avvaktan på domstolens prövning. I beslut den 26 juni 2019 (mål nr 6874-18) undanröjde Högsta förvaltningsdomstolen Skatterättsnämndens beslut och avvisade ansökan om förhandsbesked varefter kammarrätten återupptagit handläggningen av målen. Kammarrätten har ovan gjort bedömningen att i målen aktuella rättshandlingar inte har någon annan verklig innebörd än den som rättshandlingarna utvisar och att de inte har medfört en väsentlig skatteförmån för Finance. En sådan bedömning är tillräcklig för att Finances överklagande ska vinna bifall. Kammarrätten anser att det ändå finns anledning att pröva resterande punkter i 2 § skatteflyktslagen.

Har Finance direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna?

Av Skatteverkets ansökan om tillämpning av skatteflyktslagen framgår att verket anser att rättsföljden av en bifallen ansökan bör bli att Kredits utgift för att förvärva Finance ska beräknas utan beaktande av värdet på den revers/kassa som tillförts Finance inför den externa försäljningen. Under den muntliga förhandlingen har Skatteverket argumenterat för att ett mer närliggande förfarande än att "blåsa upp" värdet av Finance varit att Finance, efter att ha överlåtit sin verksamhet till sitt dotterbolag, skulle ha sålt dotterbolaget till sitt dåvarande moderbolag för underpris i stället för till marknadspris. Kammarrätten tolkar detta som att Skatteverket anser att fastställande av underlag för beskattning ska ske i enlighet härmed. Finance har direkt medverkat till försäljningen av dotterbolaget till marknadspris.

Kan det med hänsyn till omständigheterna antas att en skatteförmån är det övervägande skälet för förfarandet?

Kammarrätten har ovan funnit att det aktuella förfarandet inte givit upphov till någon väsentlig skatteförmån för Finance. Vid en annan bedömning av frågan om väsentlig skatteförmån finns det enligt kammarrätten inga andra skäl för förfarandet som väger så tungt att det övervägande skälet kan sägas vara annat än skatteförmånen. Vad Finance har anfört om Hoistkoncernens behov av att stärka kapitalbasen ger inte skäl till en annan bedömning.

Strider det mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet att fastställa underlaget på grundval av förfarandet?

Av förarbetena till beloppsspärren (prop. 1993/94:50) framgår att nya spärregler bör vila på principen att systemet för förlustutjämning ska vara neutralt med avseende på ägarförändringar (s. 257). Det framgår vidare att det utifrån neutralitetsnormen inte finns skäl att tillmäta en omläggning av verksamheten betydelse. ”Det vore nämligen godtyckligt att anta att verksamheten skulle ha bedrivits i oförändrad form vid oförändrade ägarförhållanden. Snarare bör man utgå från att varje ägare försöker förränta kapitalet på bästa möjliga sätt” (s. 258). Av förarbetena framgår också att beloppsspärren är tänkt att samverka med koncernbidragsspärren. ”Neutralitetsnormen talar för att förlustutjämningsystemet bör förse med såväl en koncernbidragsspärr och en kapitaltillskottsspärr som en beloppsspärr. Spärrarna är tänkta att samverka så att först tillämpas beloppsspärren. Till den del ett underskott kvarstår kan koncernbidragsspärren och kapitaltillskottsspärren aktualiseras. Förslaget om en beloppsspärr tillkom i promemorian. Utan en sådan regel skulle behov föreligga att förlänga den femåriga spärrperioden för koncernbidrags- och kapitaltillskottsspärrarna” (s. 259).

Skatteverket har argumenterat för att Finance, om man bortser från fordran på moderbolaget, vid tidpunkten för överlåtelsen till Hoist-koncernen var ett tomt s.k. skalbolag. Enligt kammarrättens mening kan ett bolag med en fordran om 151 783 941 kr på en såvitt känt solvent gäldenär inte betecknas som ett skalbolag. Finance har efter att 2012 ha fått en ny koncerntillhörighet kunnat nyttja hela det ackumulerade underskott som uppkommit under tid när Finance tillhörde den gamla koncernen. Detta har skett under tid då Finance inte med skatterättslig verkan har kunnat ta emot koncernbidrag från andra bolag inom den nya

koncernen. Mot bakgrund av den neutralitetsnorm som enligt förarbetena ska råda där verksamhetsförändringar inte ska ha någon självständig betydelse anser kammarrätten att det inte skulle strida mot lagstiftningens syfte att fastställa underlaget på grundval av det aktuella förfarandet.

Ersättning för kostnader

Av HFD 2019 ref. 16 framgår att domstolar, för att kunna bedöma vad som utgör skäliga kostnader, behöver få ett underlag från den enskilde där det framgår vilka arbetsåtgärder som har utförts, vem som har utfört dem, hur lång tid varje åtgärd har tagit och vilken timkostnaden är (punkt 27). Det framgår vidare att avsaknad av ett sådant underlag nödvändiggör en sammantagen skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet vilket kan medföra att ersättning inte beviljas för kostnader för åtgärder trots att dessa skäligen har varit påkallade (punkt 28). Underlaget har vidare betydelse för domstolars motiveringsskyldighet vid prövning av kostnadsyrkande (punkt 31).

Ersättningsyrkandet hos Skatteverket uppges avse skattejuridiskt biträde i samband med framtagande av svar till Skatteverket. Arbetet har utförts med 8 timmar till en kostnad av 4 000 kr/timme av en skattepartner hos PwC och med 43 timmar av en skattekonsult hos PwC till en kostnad av 1 700 kr/timme.

Ersättningsyrkandet i förvaltningsrätten har där uppgivits avse kostnader för biträde av externa rådgivare. Rådgivarnas arbete har varit genomgång och analys av omprövningsbeslut och yttranden från Skatteverket, utredning i sakfrågor, ersättningsfrågor m.m. samt framtagande av överklagande, svar på framställning om skatteflykt och yttranden. Finance har vidare angett ”Om förvaltningsrätten önskar få in underlag för yrkade kostnader i form av fakturor eller dylikt kan det lämnas på begäran.” Någon förfrågan från förvaltningsrätten finns inte i

förvaltningsrättens akt. I kammarrätten har Finance i fråga om kostnader i förvaltningsrätten specificerat ett antal åtgärder som utförts utöver utredningsåtgärder och klientkontakter och när dessa har utförts. Det saknas specifikation av hur lång tid var och en av åtgärderna har tagit och vilken kostnaden per timme har varit.

Ersättningsyrkandet i kammarrätten uppgår till 600 000 kr och det har redovisats ett antal åtgärder som utförts utöver utredningsåtgärder och klientkontakter. Det saknas specifikation av hur lång tid var och en av åtgärderna har tagit och vilken kostnaden per timme har varit.

Finance har vunnit helt bifall till sitt överklagande i sak och har därför rätt till ersättning. Mot bakgrund av hur underlagen för ersättningsyrkandena ser ut gör kammarrätten en sammantagen skälighetsbedömning av yrkandena och beslutar att skälig ersättning för kostnader utgörs av sammanlagt 125 000 kr för kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten och med 75 000 kr för kostnader i kammarrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Christian Groth
lagman
ordförande

Fredrik Fries
kammarrättsråd

Magnus Mathiasson
kammarrättsråd
referent

/Maria Björlin
föredragande jurist

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**

Avdelning 21

DOM

2017-10-11

Meddelad i Stockholm

Mål nr

18726-16, 18727-16,
18728-16, 18729-16,
28077-16, 28078-16
och 28079-16**KLAGANDE OCH MOTPART**

Hoist Finance Services AB, 556640-9941

Ombud: Lina Sandström
c/o Tor Dunér
Hoist Finance Services AB
Box 7641
103 94 Stockholm**MOTPART OCH SÖKANDE**Skatteverket
106 61 Stockholm

Dnr 410 269805-16/5481 m.fl.

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2016-04-27

SAKENInkomstbeskattning beskattningsår 2012–2014
Eftertaxering/efterbeskattning (beskattningsår 2012–2013)
Tillämpning av lagen mot skatteflykt
Skattetillägg
Ersättning för kostnader**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten fastställer med tillämpning av lagen (1995:575) om skatteflykt Hoist Finance Services AB:s beskattning i enlighet med det överklagade beslutet.

Förvaltningsrätten avslår yrkandena om ersättning för ombudskostnader i samband med Skatteverkets handläggning och i förvaltningsrätten.

Dok.Id 877529

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se www.domstol.se/forvaltningsratt	08-561 680 01	måndag–fredag 08:00–16:30

BAKGRUND

Skatteverket har genom omprövningsbeslut den 27 april 2016 vägrat Hoist Finance Services AB (Bolaget) avdrag för inrullat underskott om 135 616 745 kr avseende beskattningsår 2012–2014. Vidare påfördes Bolaget skattetillegg med 13 561 674 kr (40 procent av en fjärdedel av beloppet) för beskattningsår 2012.

Som skäl för besluten i sak anförde verket i huvudsak följande. Den 31 maj 2012 överlät Bolaget sin verksamhet till sitt nybildade dotterbolag för en köpeskilling motsvarande substansvärdet vid överlåtelse tillfället, 6 228 736 kr. Den 10 augusti 2012 sålde Bolaget det verksamhetsdrivande dotterbolaget till sitt dåvarande moderbolag (Telepo Holding AB). Som köpeskilling utfärdade moderbolaget ett skuldebrev om 150 000 000 kr till Bolaget. Den 20 december 2012 såldes Bolaget till Hoist Kredit AB. Betalningen bestod av två delar. Dels erlade köparen 8 565 753 kr kontant till säljaren, dels betalade köparen säljarens skuld till Bolaget om 151 783 941 kr. Den nya ägaren överlät därefter under 2013 den polska fonden Hoist 1 till Bolaget för 634 745 000 kr. Bolaget finansierade förvärvet dels genom det belopp om 151 783 941 kr som den nya ägaren betalat till Bolaget, dels genom ett koncerninternt lån. Vidare erhöll Bolaget under 2013 aktieägartillskott om totalt 151 937 260 kr. I december 2014 sålde Bolaget Hoist 1 fonden till ett nybildat cypriotiskt systerbolag, varvid ett resultat av försäljningen redovisats till ett belopp om 243 774 000 kr. Under 2014 lämnar Bolaget koncernbidrag om 120 000 000 kr till den nya ägaren. Den 30 juni 2015 försätts Bolaget i frivillig likvidation.

Enligt Skatteverkets uppfattning har den verkliga innebörden av försäljningen av Bolaget, med beaktande av de transaktioner som företagits innan och efter förvärvet, varit att Bolaget överlåtits för en köpeskilling som inte kan anses uppgå till ett högre belopp än 8 565 753 kr. Genom att

köparen erlade större delen av köpeskillingen för Bolaget till sitt nyblivna dotterbolag har denna del av köpeskillingen kunnat återbördas till köparen genom det koncerninterna förvärvet av den nya ägarens andelar i en polsk fond. Den avtalade köpeskillingen är således till stora delar inte en utgift som ska beaktas vid tillämpningen av beloppsspärren. Vid beräkningen av hur stort inrullat underskott som Bolaget efter ägarförändringen har att utnyttja ska därför beaktas en utgift för förvärvet om 8 565 753 kr. Eftersom förvärvspriset ska minskas med erhållna tillskott under 2010–2011 om totalt 85 934 000 kr kvarstår inte någon del av förvärvspriset. Avdrag ska därför nekas för inrullat underskott.

För Skatteverkets fullständiga motivering rörande frågorna i besluten, se bilaga 1.

BOLAGETS ÖVERKLAGANDE

Bolaget yrkar att förvaltningsrätten upphäver Skatteverkets beslut och att beskattning ska ske i enlighet med inlämnade deklARATIONER.

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat sitt beslut.

Bolaget anför bl.a. följande till stöd för sitt överklagande. Skatteverkets beskrivning av händelseförloppet är i huvudsak korrekt. Genom att anse att köpeskillingen vid tillämpningen av beloppsspärren inte uppgår till mer än 8 565 753 kr bortser dock Skatteverket från att köparen betalade ytterligare 151 783 941 kr genom övertagande av säljarens skuld till Bolaget. Det går inte att bortse från någon del av köpeskillingen som motsvarar marknadsvärdet på Bolaget. Om köpeskillingen hade uppgått till 8 565 753 kr hade transaktionen skett till ett underpris om 151 783 941 kr eftersom Bolaget hade en fordran på detta belopp på säljaren, vilket motsvarades av eget kapital. Skatteverket har inte visat eller ens ifrågasatt värdet på Bolagets fordran på säljaren. Det finns inga hinder mot att överlåta bolag utan verk-

samhet. Att underskotten inte påverkas i ett fall som detta är en följd av gällande lagstiftning. Det kan inte vara lagstiftarens syfte att en säljare i denna situation skulle vara tvungen att vidta transaktioner till underpris för att reducera värdet på bolaget till en nivå där underskotten går förlorade vid tillämpning av beloppsspärren.

Det har ingen betydelse på vilket sätt köpeskillingen erläggs så länge det medför en värdeöverföring till säljaren. Skatteverket har inte heller ifrågasatt att den erlagda köpeskillingen i form av kontant betalning och reglering av skuld motsvarade marknadsvärdet på aktierna i Bolaget. Bolaget har inte tillförts tillgångar som höjt dess marknadsvärde inför den externa försäljningen utöver de kapitaltillskott under 2010 och 2011 som redan beaktats inom ramen för beloppsspärren. Med Skatteverkets resonemang skulle säljaren, som var helt oberoende i förhållande till köparen, ansetts ha gett bort ett värde motsvarande skuldens storlek. Vidare saknas det grund i lagstiftningen för att uppställa krav på att köpeskillingen ska erläggas kontant.

Skatteverket har inte ens försökt att visa hur ett förvärv hade kunnat ske till ett belopp understigande Bolagets marknadsvärde. Säljaren hade inte kunnat reducera köpeskillingen genom en värdeöverföring från Bolaget innan överlåtelsen eftersom utdelningsbara medel i Bolaget var begränsade. Det finns inte några händelser, nedskrivningar eller annat, efter förvärvet som visar att värdet på Bolaget inte motsvarade köpeskillingen. Skatteverkets synsätt skulle även innebära en ekonomisk dubbelbeskattning då den rörelse som avyttrades fortfarande bedrivs hos en annan ägare och där blir föremål för beskattning utan möjlighet till kvittning mot de gamla förlusterna.

Det stämmer inte att Bolaget tillförts en fordran och att det har skapats ett skuldförhållande som medfört att större delen av köpeskillingen aldrig lämnade den köpande koncernen. Vad som skett är att Bolaget överlätit en

tillgång, aktier, mot en annan tillgång, en fordran. Transaktionerna som föregick överlåtelsen av Bolaget påverkade inte Bolagets värde och därmed inte heller köpeskillingen. Skatteverket verkar anse att Bolaget skulle sålt dotterbolaget för 0 kr. Det kan finnas aktiebolagsrättsliga hinder mot sådana transaktioner. Om lagstiftaren hade ansett att köpeskillning motsvarande eget kapital eller likvida medel inte skulle ingå i utgiften för förvärvet vid tillämpning av beloppsspärren hade det varit enkelt att lagstifta om.

Skatteverket har anfört bl.a. följande. Även om det inte framgår av lagtexten att köpeskillingen ska vara kontant ska det vara fråga om en verklig ersättning för aktierna och inte, som i detta fall, ett skapat skuldförhållande som medfört att större delen av köpeskillingen aldrig lämnat den köpande koncernen. Den enda anledningen till att de av säljaren gjorda transaktionerna har skett var att kunna sälja underskotts företaget till ett så högt pris som möjligt. I den säljande koncernen är förhållandena desamma även efter avyttringen, dvs. verksamheten finns kvar utan att något skuldförhållande är knutet till förvärvet. Det säljande bolaget har dock tillförts 8 565 753 kr. Den verkliga innebörden av samtliga de transaktioner som gjorts både före och efter förvärvet av Bolaget kan inte ha varit en annan än att köpeskillingen vid bedömning av beloppsspärren som högst kan ha uppgått till ett belopp som motsvarar vad säljaren faktiskt har betalat, dvs. 8 565 753 kr.

Tillämpliga bestämmelser, frågorna i målen m.m.

Enligt 40 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) ska ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning inte vissa angivna begränsningsregler är tillämpliga. Beloppsspärren enligt 40 kap. 15 § IL innebär att underskotts företaget efter en ägarförändring inte får dra av underskott som uppkommit före det be-

skattningsår då ägarförändringen skedde till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva underskotts företaget.

Tillämpliga bestämmelser i övrigt framgår av bilaga 1.

Frågan som förvaltningsrätten har att ta ställning till är om utgiften som Bolagets nuvarande moderbolag haft för att förvärva Bolaget ska anses utgöras av endast det belopp som betalades direkt till säljaren (8 565 753 kr) eller om utgiften ska anses utgöras av den avtalade köpeskillingen, dvs. summan av det belopp som betalades kontant till säljaren och det belopp som erlades till Bolaget och därigenom reglerade säljarens skuld till Bolaget (8 565 753 kr + 151 783 941 kr = 160 349 694 kr). Om utgiften ska anses utgöras av endast det belopp som betalades direkt till säljaren får Bolaget inte dra av någon del av underskottet efter förvärvet, eftersom utgiften då understiger summan av erhållna kapitaltillskott under 2010 och 2011 ((8 565 753 kr – 85 934 000 kr) x 200 procent < 0 kr). Om utgiften istället ska anses utgöras av den avtalade köpeskillingen har Bolaget efter förvärvet möjlighet enligt beloppsspärren att dra av tidigare års underskott upp till ett belopp motsvarande (160 349 694 kr – 85 934 000 kr) x 200 procent = 148 831 388 kr. Eftersom Bolagets totala underskott från tidigare år endast uppgick till 135 616 745 kr innebär den senare utgången att Bolaget kan dra av hela det upparbetade underskottet utan hinder av beloppsspärren.

Verklig innebörd

Högsta förvaltningsdomstolen har ifråga om genomsyn och beskattning på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd uttalat bl.a. följande. Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts. En sådan bedömning är inte begränsad till analysen av en enskild rättshandling utan kan avse den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar som har sam-

band med varandra (jfr bl.a. RÅ 2010 ref. 51). I avgörandet RÅ 2004 ref. 27 uttalar domstolen att det saknar nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd om de bakomliggande motiven har varit att dra fördel av vissa skattemässiga konsekvenser.

I rättsfallet HFD 2016 ref. 16 hade Högsta förvaltningsdomstolen att ta ställning till frågan om utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag enligt beloppsspärren kan innefatta ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget. Skatteverket hade i målet bl.a. anfört att det bör krävas en betalning som medför en förmögenhetsminskning hos förvärvaren för att en utgift i den mening som avses i 40 kap. 15 § IL ska anses uppkomma. I målet hade underskotts företagets ägare bildat ett nytt aktiebolag. Aktierna i det nya bolaget betalades genom apport där ägaren tillsköt samtliga aktier i underskotts företaget till det nya bolaget. HFD uttalade att grundregeln inom inkomstbeskattningen vid byte av tillgångar är att de mottagna tillgångarna ska anses anskaffade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet av de avyttrade tillgångarna – och menade att utgiften för det nya bolagets förvärv av underskotts företaget bestod av utgivandet av nya aktier – till ett värde motsvarande underskotts bolagets marknadsvärde. HFD fann vidare att det saknas stöd för att anse att ordet "utgiften" i uttrycket "utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget" skulle ha någon annan innebörd än att avse anskaffningsutgiften för andelarna i underskotts företaget.

Förvaltningsrättens bedömning

Förvaltningsrätten konstaterar att de faktiska omständigheterna i huvudsak är ostridiga i målet.

Utgångspunkterna för förvaltningsrättens bedömning är att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Utrymmet att

frånga en lagreglerad och skattemässig huvudregel till den enskildes nackdel och emot dennes vilja är dock ytterst begränsat.

Av gällande rätt framgår att den primära bevisbördan för påstående om att en viss eller vissa rättshandlingar har annan innebörd än vad som framgår av ordalydelsen ligger på den som gör detta gällande, dvs. i detta fall Skatteverket.

Skatteverket har inte preciserat vilka rättshandlingar som rätteligen ska anses ha skett och som ska läggas till grund för bedömningen. Skatteverket har anfört att förfarandet, som innehåller bl.a. ett antal i sig klara avyttringar, slutligen lett fram till att köpeskillingen vid bedömningen av regelverket i 40 kap. 15 § IL, inte kan anses uppgå till ett högre belopp än vad köparen faktiskt erhåller, dvs. 8 565 753 kr, och att den avtalade köpeskillingen till stora delar inte är en köpeskillning i aktuell mening.

Skatteverket har angett att den större delen av köpeskillingen, i form av reglering av skulden, har återbördats till den nya ägaren med anledning av Bolagets förvärv av den nya ägarens andelar i en polsk fond. Enligt förvaltningsrättens mening kan dock inte den verkliga innebörden av köparens betalning av Bolagets fordran på säljaren, sedd i ljuset av att motsvarande belopp (och mer därtill) återgått till köparen i samband med förvärvet av den polska fonden, anses vara att ingen av dessa transaktioner ska tillmätas skatterättslig betydelse. Det bestående resultatet av de båda rättshandlingarna är, förutom att Bolaget betalade mer för den polska fonden än Bolagets ägare betalade till Bolaget i och med skuldregleringen, att Bolagets fordran på moderbolaget upphörde och att andelarna i fonden övergått till Bolaget från dess nya ägare. Förvaltningsrätten finner därför inte att dessa två rättshandlingar tagit ut varandra och sammantaget saknat konsekvens.

Förvaltningsrätten noterar vidare att slutresultatet för alla inblandade parter skulle ha blivit detsamma om köparen betalat 160 349 694 kr kontant till säljaren och att säljaren betalat sin skuld till Bolaget innan eller efter att Bolaget överläts. Det har inte heller framkommit annat i målet än att Bolagets verksamhetsdrivande före detta dotterbolag såldes till det dåvarande moderbolaget för en marknadsmässig ersättning (150 000 000 kr). Med denna utgångspunkt hade resultatet för alla inblandade även blivit detsamma om säljaren överlätit Bolaget inklusive dess verksamhetsdrivande dotterbolag mot en kontant ersättning av 160 349 694 kr.

För att nå fram till den slutsats till vilken Skatteverket kommit synes verket mena att den verkliga innebörden av försäljningen av Bolagets dotterbolag till det dåvarande moderbolaget, köparens betalning av säljarens skuld till Bolaget och Bolagets förvärv av den polska fonden till en kostnad som översteg denna skuld – var att Bolaget vederlagsfritt överlätit dotterbolaget till sitt dåvarande moderbolag, varpå Bolaget överlätits till sitt nuvarande moderbolag mot en köpeskilling motsvarande det belopp som köparen erlagt kontant till säljaren (8 565 753 kr).

För att köparens betalning av säljarens fordran inte ska räknas till utgiften för förvärvet talar bl.a. att omständigheterna i målet tyder på att de aktuella transaktionerna företagits uteslutande i syfte att uppnå en skatteförmån. Köparens betalning av Bolagets fordran på säljaren innebar inte heller någon bestående förmögenhetsminskning för köparen eftersom medlen stannat inom koncernen och senare återgick till köparen i samband med förvärvet av den polska fonden.

Omständigheter som talar emot att köparens betalning av säljarens fordran inte ska räknas till utgiften för förvärvet är å andra sidan bl.a. följande. Skatteverket har inte gjort gällande att säljaren saknade betalningsförmåga, att skuldebrevet skulle vara en skenrättshandling eller att fordran av annan

anledning helt skulle sakna marknadsvärde. Det har heller inte framkommit att Bolagets marknadsvärde vid förvärvstillfället var lägre än den avtalade köpeskillingen. Skatteverket har inte visat att Bolaget sålt dotterbolaget till det dåvarande moderbolaget till överpris eller att dotterbolagets marknadsvärde var 0 kr varför den som köpeskillning utställda fordringen skulle utgjort någon form av kapitaltillskott.

Förvaltningsrätten konstaterar att det förhållandet att transaktioner har haft skattemässiga motiv enligt gällande rätt normalt inte är tillräckligt för att den verkliga innebörden ska anses ha varit en annan än den som avspeglas i de avtal som upprättats. Förvaltningsrätten anser vidare mot bakgrund av HFD 2016 ref. 16 att begreppet ”utgiften” inte nödvändigtvis avser en betalning som innebär en förmögenhetsminskning för köparen eller en betalning direkt från köparen till säljaren.

Förvaltningsrätten finner mot bakgrund av tidigare konstateranden och vid en samlad bedömning av omständigheterna, att utredningen inte ger tillräckligt stöd för att rättshandlingarnas verkliga innebörd skulle vara något annat än att Bolaget förvärvats för en utgift som motsvarar den avtalade köpeskillingen. Vid de nu givna förhållandena finner förvaltningsrätten att avdrag för föregående års underskott av näringsverksamheten inte kan vägras med stöd av principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd.

SKATTEFLYKT

Enligt 2 § skatteflyktslagen ska vid fastställandet av underlag hänsyn inte tas till en 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. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Skatteverket framställer som andrahandsyrkande att det överklagade beslutet ska stå fast med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen). Skälen för Skatteverkets framställan och tillämpliga bestämmelser framgår av bilaga 2.

Bolaget yrkar i denna del i första hand att Skatteverkets framställan ska avslås och i andra hand att förvaltningsrätten meddelar hel befrielse från det av Skatteverket yrkade skattetillägget.

Bolaget anför i denna del bl.a. följande. Genom 40 kap. 15 och 16 §§ IL har lagstiftaren infört tydliga och mekaniska regler för att förhindra handel med underskotts företag. Några övriga generella regler har inte införts. Genom regeln i 40 kap. 16 § om att utgiften ska reduceras med erhållna kapitaltillskott är det inte möjligt att tillgodogöra sig värdet på detta sätt, men möjligt att tillgodogöra sig värdet i andra fall. Bolaget har ett verkligt värde och Bolaget har inte tillförts något värde inför överlåtelsen. Utifrån bolagsrättsliga principer bör utgångspunkten vara att ett svenskt aktiebolags transaktioner ska genomföras till marknadsvärde. Innan de aktuella transaktionerna genomfördes hade Bolaget ett marknadsvärde i form av en operativ verksamhet samt ett underskott. I och med att Bolaget överlät sin verksamhet till ett dotterbolag omvandlades tillgångsmassan till aktier i dotterbolaget, men marknadsvärdet var alltjämt intakt. När Bolaget överlät

dotterbolaget till marknadsvärde till dess dåvarande moderbolag skiftade tillgångarna från aktier till en fordran. Även efter denna transaktion är marknadsvärdet intakt. Eftersom försäljningen av dotterbolaget inte påverkat Bolagets marknadsvärde kan den inte jämföras med ett kapitaltillskott trots att det bokförda värdet stigit i och med att orealiserade tillgångar realiserats. Det stämmer alltså inte att Bolaget tillförts ett värde. Konsekvensen av Skatteverkets resonemang är att Bolaget borde tömms på värde inför försäljningen. Att inte tömma Bolaget på värde kan inte anses strida mot lagstiftningens syfte. Det kan inte heller anses vara affärsmässigt att sälja aktierna i dotterbolaget till underpris. Att göra så hade inneburit uttagsbeskattning om inte näringsbetingade andelar enligt särskilda regler varit undantagna beskattning.

RÅ 2008 ref. 8 visar att en marknadsmässig prissättning inte kan frångås vid en intern transaktion. I målet ansåg varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten att anskaffningsvärdet skulle jämkas trots att förfarandet innebar ett kringgående av koncernbidragsspärren. Skatterättsnämnden ansåg inte heller att skatteförfarandelagen var tillämplig på förfarandet, en fråga som dock inte överklagades av Skatteverket. Inte heller i Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 december 2011 (dnr 72-11/D) ansågs skatteflyktslagen tillämplig, trots att koncernbidragsreglerna sattes ur spel. Förhandsbeskedet visar på ett tydligt sätt att spärreglerna i 40 kap. IL är rent mekaniska regler. I prop. 2009/10:47, s. 9 uttalade Regeringen att det var olämpligt att begränsa möjligheten att utnyttja underskott efter en ägarförändring utifrån om verksamheten drevs vidare, eftersom det skulle medföra svårhanterliga gränsdragningsproblem.

Om rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen ska anses uppfyllda, så är den huvudsakliga rättshandlingen, som enligt första meningen i 3 § ska bortses från, den nya ägarens förvärv av Bolaget från den gamla ägaren. Utan denna rättshandling hade någon beloppsspärr över huvud taget aldrig varit

relevant. Skatteverket anser att den andra meningen ska tillämpas men motiverar inte vad det närmast tillhands liggande förfarandet är. Skatteverkets inställning kan möjligtvis tolkas som att det närmast tillhands liggande förfarandet är att Bolaget förvärvats till en lägre köpeskillning. Detta är orimligt eftersom det skulle innebära att köparen köpt ett bolag med ett marknadsvärde om 160 350 000 kr för endast ca 8 000 000 kr. Skatteverket synes försöka få till en ny tillämpning av beloppsspärren där det förvärvade bolagets likvida medel räknas av från köpeskillningen.

Det råder inte någon tvekan om att Bolagets fordran på dess tidigare ägare var en civilrättsligt giltig fordran av verkligt värde som hade kunnat drivas in om den inte hade reglerats i samband med överlåtelsen. Om Bolagets nya ägare inte hade betalat för det egna kapitalet i Bolaget hade det skett en värdeöverföring från säljaren till köparen. En sådan värdeöverföring är otänkbar i en transaktion mellan oberoende parter.

Det **Skatteverket** anfört framgår av bilaga 2.

Förvaltningsrättens bedömning

Genom förfarandet har Bolaget kvar hela sitt underskott trots att Bolaget blivit föremål för en ägarförändring. Detta underskott har kunnat utnyttjas mot inkomster i en annan koncern än där det uppstod utan att Bolagets gamla ägare överlätit den verksamhet som Bolaget bedrivit och som genererat underskottet. På grund av Bolagets höga och lättrealiserade tillgångsmassa har köparens utgift för att förvärva Bolaget blivit så hög att Bolagets underskott inte påverkats av beloppsspärren, utan att utgiften inneburit någon förmögenhetsminskning hos köparen. Mot bakgrund av beloppets storlek måste skatteförmånen sägas vara väsentlig.

Bolaget har innan det bytte ägare överlåtit det verksamhetsdrivande dotterbolaget till sitt dåvarande moderbolag. Överlåtelsen av dotterbolaget utgjorde ett led i den transaktionskedja som ledde fram till den överlåtelse varigenom det nuvarande moderbolaget förvärvade Bolaget. Bolaget har genom att medverka till en av de rättshandlingar som föregått överlåtelsen av Bolaget och som torde ha varit en förutsättning för denna indirekt medverkat i den rättshandling som medfört skatteförmånen (jfr RÅ 2006 not. 89). Därtill har Bolaget efter erhållen betalning för sin fordran medverkat till ett förvärv från den nya ägaren varigenom de medel som använts för betalning av Bolaget återgått till köparen. Även möjligheten för säljaren att återfå denna del av utgiften för förvärvet måste ha varit en förutsättning för förvärvet av Bolaget.

Mot bakgrund av ovanstående delar förvaltningsrätten Skatteverkets bedömning att förfarandet innebär att Bolaget medverkat i rättshandlingar som lett till att en väsentlig skatteförmån uppkommit. Vidare framstår de genomförda transaktionerna som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen. Det står därmed klart att skatteförmånen har utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Förutsättningarna i 2 § 1–3 skatteflyktslagen är alltså uppfyllda.

Förvaltningsrätten har därefter att ta ställning till om förfarandet strider mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Av förarbetena till denna bestämmelse i skatteflyktslagen framgår att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte (prop. 1996/97:170 s. 39). Det uttalas dock vidare att vid

oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem bör ledning kunna hämtas från lagmotiven (prop. 1996/97:170 s. 40).

I förevarande mål aktualiseras bestämmelserna i 40 kap. IL avseende tidigare års underskott. Enligt 40 kap. 2 § IL ska som huvudregel underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar bl.a. i 40 kap. IL. Ett exempel på en sådan begränsning är beloppsspärren i 40 kap. 15 §. Att lagstiftningen syftar till att motverka att regeln kringgås så att hela underskottet kan dras av efter en ägarförändring med hjälp av en tillräckligt hög förvärvsutgift framgår enligt förvaltningsrätten av begränsningsregeln i 40 kap 16 §, enligt vilken utgiften ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget inför ägarförändringen.

Frågan om syftet med reglerna om beloppsspärren vid tillämpning av skatteflyktlagen har prövats av Kammarrätten i Stockholm i bl.a. dom den 30 september 2009 i mål 6591-08. Kammarrätten ansåg att för att det ska vara möjligt att klargöra syftet med regelsystemet avseende begränsningar hos företag efter ägarförändringar måste ledning hämtas från förarbetena till bestämmelserna. Kammarrätten hänvisade till bl.a. följande uttalanden. "Utan spärregler kommer möjligheten att utnyttja ett annat bolags förluster att få stor betydelse för ägarförändringar. En sådan utveckling är inte önskvärd." "Syftet med de nämnda spärreglerna är att systemet för förlustutjämning skall vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Häri ligger att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl inte bör genomföras." (prop. 1993/94:50 s. 257–260). Mot bakgrund av dessa uttalanden ansåg kammarrätten att det syfte med lagstiftningen som kan utläsas av IL och dess förarbeten är att förhindra handel med förlustföretag i syfte att utnyttja dessa företags underskott och därigenom undvika beskattning. Högsta förvaltningsdomstolen har även tillämpat skatteflyktlagen vid kringgående av koncernbidragsspärren (som enligt ovan nämnda

förarbeten infördes i samband med beloppsspärren och var tänkt att komplettera densamma). I RÅ 2000 ref. 21 II uttalade HFD att taxering på grundval av ett förfarande som i praktiken innebar detsamma som att utjämning av överskott och underskott fortsätter trots att bolagen inte längre ingår i samma koncern, skulle strida mot syftet med koncernbidragsreglerna (se även RÅ 2009 not. 201). Förvaltningsrätten anser att det i nu aktuella mål inte kommit fram skäl att göra någon annan bedömning i fråga om syftet med reglerna i 40 kap. IL avseende tidigare års underskott.

Genom det förfarande som är aktuellt i målet har en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl skett i Bolaget med en bibehållen rätt till avdrag för gamla underskott, och därmed en möjlighet för Bolaget att räkna av vinster inom den nya koncernen mot underskott som upparbetats i den gamla koncernen. Detta trots att verksamheten oförändrat har varit kvar i den gamla koncernen. Syftet med reglerna är just att förhindra sådan handel med förlustföretag. Enligt förvaltningsrättens uppfattning strider därför det förfarande som Bolaget valt i detta avseende mot syftet med beloppsspärren så som detta framgår av IL och dess förarbeten. En taxering på grundval av förfarandet skulle därför strida mot syftet med bestämmelserna i 40 kap. IL.

Rättsföljd

Förvaltningsrätten finner sammanfattningsvis att samtliga rekvisit i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllda och att skatteflyktslagen därmed är tillämplig på förfarandet. Av 3 § samma lag framgår att om 2 § tillämpas så ska beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till

oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Skatteverket har anfört att det närmast tillhands liggande förfarandet är att utgiften ska beräknas utan beaktande av värdet på fordringen som tillförts Bolaget inför den externa försäljningen av Bolaget. Förvaltningsrätten anser inte att Skatteverket därigenom angett något alternativt förfarande utan snarare angett vilken skattemässigt slutresultat som beskattning enligt ett annat förfarande bör uppnå. Förvaltningsrätten noterar vidare att om Bolagets nya ägare inte hade betalat Bolagets fordran på dess tidigare ägare hade Bolaget, allt annat lika, kunnat kräva betalning av säljaren och senare dela ut beloppet till köparen med följderna att affären lett till stora förluster för säljaren. Ett sådant förfarande kan således inte anses ligga nära tillhands. Av utredningen i målet framgår inte heller att det hade varit möjligt för säljaren att tillgodogöra sig Bolagets dotterbolag, eller vederlaget för detsamma, genom utdelning till den gamla ägaren före ägarförändringen.

Förvaltningsrätten finner, mot bakgrund av ovanstående och vid en sammantagen bedömning, att det inte är möjligt att bortse från en enskild eller flera av de företagna rättshandlingar som förfarandet utgjorts av, eller att fastställa ett närmare till hans liggande förfarande utan att detta skulle leda till ett oskäligt resultat. Förvaltningsrätten finner därför att underlaget för att ta ut skatt ska uppskattas till skäligt belopp. Förvaltningsrätten anser härvid att ett skäligt resultat uppnås genom att, i enlighet med Skatteverkets framställan, vid beräkningen av avdragsgillt underskott enligt beloppsspärren beakta en utgift för förvärvet motsvarande endast den direktbetalning om 8 565 753 kr som köparen erlagt till säljaren och som måste antas ha utgjort betalning för den tillgång som motiverat överlåtelsen, nämligen det upparbetade underskottet. Förvaltningsrätten bifaller således Skatteverkets yrkande om att Bolaget ska beskattas som om utgiften för

förvärvet var 8 565 753 kr. Sammantaget ska alltså den beskattning som gäller enligt det överklagade beslutet stå fast.

Skattetillägg

En förutsättning för att Bolaget ska påföras skattetillägg är att det har lämnat en oriktig uppgift. Skatteverket har i det överklagade beslutet angett att Bolaget lämnat oriktig uppgift genom att redovisa ett underskott om 135 616 745 kr och genom att inte lämna några upplysningar avseende ägarförändringen i deklarationen för beskattningsår 2012.

Bolaget har anfört att det i notbilaga till Bolagets deklaration för beskattningsåret 2012 lämnats upplysningar om ägarförändringen och de transaktioner som föregick ägarförändringen. Skatteverket har anfört att någon bilaga inte återfinns för Bolagets deklaration det året, och att de upplysningar som enligt Bolaget skulle finnas i denna, inte indikerar att köpeskillingen inte utgjort den verkliga utgiften för förvärvet av Bolaget, och därmed inte medför någon utredningsskyldighet för Skatteverket.

Bevisbördan för att en handling getts in till en myndighet åvilar den som gör gällande att så har skett (se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 1990 ref. 94). Bolaget har inte gett in något underlag till stöd för sitt påstående att bilagan till deklarationen för beskattningsår 2012 getts in till Skatteverket. Förvaltningsrätten finner att Bolaget inte gjort sannolikt att den aktuella bilagan lämnats in till Skatteverket. Omständigheterna kring ägarförändringen har inte heller redovisats i deklarationen.

Genom att i deklarationen inte redovisa relevant information för en riktig bedömning av aktuella transaktioner har Bolaget lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Den oriktiga uppgiften avser belopp av betydelse. Det finns därför grund för att ta ut skattetillägg. Det förhållandet att

taxeringen skett med stöd av skatteflyktslagen, dvs. på en annan rättslig grund än den som Skatteverket har tillämpat, medför ingen annan bedömning (se t.ex. RÅ 2010 ref. 51). När det gäller frågan om befrielse från skattetillägget anser bolaget att det på grund av rättsfrågans komplexitet är oskäligt att ta ut skattetillägg. Bolaget har dock medverkat i ett förfarande som framstår som meningslöst om man inte beaktar den avsedda skatteeffekten. Bolaget borde mot bakgrund av vidtagna transaktioner rimligen också ha förstått att förfarandet är av sådan karaktär att det kan komma att angripas med stöd av skatteflyktslagen. Mot denna bakgrund saknas det skäl att anta att underlåtenheten att redovisa omständigheterna skulle ha berott på att bolaget felbedömde skattereglerna eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Det finns inte heller i övrigt något skäl att anse att underlåtenheten skulle vara ursäktlig eller att det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Bolaget ska alltså inte befrias från skattetillägget.

Ersättning för kostnader

Förvaltningsrätten har ovan funnit att den beskattning som gäller enligt det överklagade beslutet stå fast. Inte heller målets betydelse för rättstillämpningen eller synnerliga skäl utgör anledning att bevilja ersättning. Bolaget bör därför inte beviljas ersättning för sina ombudskostnader, varken i samband med Skatteverkets handläggning eller i förvaltningsrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 3 (DV 3104 A).

Petra Andersson

Rådman

Nämndemännen Maria Forsström, Saberi Fred och Mats Fält har också deltagit i avgörandet. Albin Brunskog har föredragit målet.



HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppges igen.

- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.