



**KLAGANDE OCH MOTPART**

Rockspring Lidingö II AB, 556484-9247

Ombud: Peter Lindstrand

**MOTPART OCH KLAGANDE**

Skatteverket

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 11 oktober 2017

i mål nr 21537-16, 21538-16, 21540-16 och 21541-16, se bilaga A

**SAKEN**

Inkomstbeskattning för beskattningsår 2013–2014

Tillämpning av lagen mot skatteflykt

Skattetillägg

Ersättning för kostnader

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

1. Kammarrätten bifaller Rockspring Lidingö II AB:s överklagande och  
a) upphäver underinstansernas avgöranden i fråga om inkomstbeskattning och beslutar att Rockspring Lidingö II AB ska beskattas i enlighet med inlämnade deklARATIONER för beskattningsåren 2013 – 2014, samt  
b) beslutar att ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska beviljas med sammanlagt 100 000 kr (dvs. ytterligare 87 500 kr jämfört med vad förvaltningsrätten beviljade bolaget).
2. Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande.
3. Kammarrätten beviljar Rockspring Lidingö II AB ersättning för kostnader i kammarrätten med 75 000 kr.

## BAKGRUND

I augusti 2009 sålde Rockspring Lidingö II AB (Rockspring II) sin verksamhet till underpris till ett nystartat dotterbolag. Betalning skedde genom att dotterbolaget övertog Rockspring II:s skulder. I samband med överlåtelsen lämnade Rockspring II ett aktieägartillskott till dotterbolaget med 136 587 000 kr. Den 19 december 2013 sålde Rockspring II aktierna i dotterbolaget till sitt dåvarande moderbolag, Applied Sensor Sweden Holding AB (Applied Sensor) för bokfört värde av aktierna, 99 300 000 kr. Köpeskillingen betalades genom att Applied Sensor utfärdade en revers till Rockspring II på hela beloppet plus ränta som förföll till betalning när långivaren så krävde.

Den 20 december 2013 såldes Rockspring II till Rockspring Lidingö Centrum AB (Rockspring Lidingö) för 112 901 635 kr. Betalningen skedde genom att Rockspring Lidingö dels betalade 13 601 635 kr kontant till Applied Sensor, dels löste Applied Sensors skuld om 99 300 000 kr direkt till Rockspring II. Vid tidpunkten för överlåtelsen hade Rockspring II ett ackumulerat underskott om 208 088 709 kr.

Efter ägarförändringen gav Rockspring Lidingö ett ovillkorat ägartillskott till Rockspring II genom överlåtelse av 99 % av andelarna i KB Lidingö Nya Centrum. I april 2014 delade Rockspring II ut hela kassan om 99 980 910 kr till moderbolaget. I december 2014 sålde KB Lidingö Nya Centrum fastigheter med en vinst om 184 509 941 kr, varpå Rockspring II gjorde avdrag med hela det inrullade underskottet.

## YRKANDEN M.M.

**Rockspring II** yrkar i första hand att kammarrätten ska avslå Skatteverkets framställning om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt. Om kammarrätten anser att det finns förutsättningar för att tillämpa

skatteflyktslagen yrkar bolaget i andra hand att förvärvsutgiften fastställs till det bokförda värdet, motsvarande dess reella substansvärde om 99 300 000 kr, vid tidpunkten för ägarförändringen. Bolaget anser vidare att Skatteverkets överklagande ska avslås. Om grund för påförande av skattetillägg skulle bedömas finnas bör hel eller delvis befrielse medges. Bolaget yrkar också ersättning för kostnader i ärendet hos Skatteverket med 304 100 kr, i förvaltningsrätten med 567 950 kr, samt för kostnader i kammarrätten med 350 000 kr.

Rockspring II för bl.a. fram följande. I fråga om verklig innebörd instämmer bolaget i förvaltningsrättens bedömning och hänvisar till vad som tidigare förts fram med följande tillägg. Skatteverket har vare sig påstått eller visat att köpeskillingen inte motsvarade bolagets marknadsvärde, vilket förvaltningsrätten också framhåller. Skatteverkets inställning är att bolaget – om man bortser från värdet av reversen – var ett skalbolag vid tidpunkten för ägarförändringen. Det säger sig självt att om man räknar bort bolagets tillgångar så är det bara underskottsavdraget kvar.

Vidare är rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen inte uppfyllda eftersom förfarandet inte har inneburit någon skatteförmån för bolaget och bolaget har inte medverkat i rättshandlingar som lett till någon skatteförmån. Eftersom ingen skatteförmån har uppstått har den heller inte varit det övervägande skälet för förfarandet. Förvaltningsrätten anser att skatteförmånen består i att det inrullade underskottet, trots ägarförändring, kvarstår och kan utnyttjas mot vinster som uppstått i den nya koncernen. I enlighet med huvudregeln i 40 kap. 2 § IL får dock ett bolags underskott dras av utan begränsningar i tid, om inte någon av begränsningsreglerna vid ägarförändringar i 40 kap. IL är tillämpliga. Begränsningsreglerna utgör därmed *lex specialis* i förhållande till huvudregeln. Något generellt förbud att nyttja underskott mot vinster i en annan koncern efter en ägarförändring eller i en annan verksamhet än där de uppstod finns inte. Regelverket förutsätter tvärtom att gamla underskott kan användas mot överskott i den

nya koncerntillhörigheten. Av 40 kap. IL följer också att underskott som överlever beloppsspärren endast blir begränsade i tid mot koncernbidrag från bolag i en ny koncern. Något krav på att nya vinster måste komma från samma verksamhet finns inte. Att underskott överlever beloppsspärren kan därmed svårligen ses som en skatteförmån – att underskotten har överlevt beloppsspärren är snarare en konsekvens av regleringen. Bolagets värde har varit intakt och inget nytt värde har tillförts i samband med ägarförändringen eller avyttringen av dotterbolaget – det enda som har hänt är att en likvid tillgång (aktier) har omvandlats till en annan likvid tillgång (en fordran) av motsvarande värde. Inte heller har någon av de transaktioner som föregick ägarförändringen påverkat storleken på underskottet. Någon förmån kan därmed inte ha uppstått.

Skatteverket och förvaltningsrätten anser att skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet avseende tre transaktioner: överlåtelsen av dotterbolaget till det tidigare moderbolaget, överlåtelsen av bolaget till den nya ägaren och utdelning från bolaget till den nya ägaren. Förfarandet har dock inte medfört någon skatteförmån. Vidare har inte transaktionerna påverkat underskottet eller tillfört bolaget något värde. I de delar där bolaget medverkat i transaktionerna har förfarandet inte påverkat tillämpningen av beloppsspärren. Vad gäller överlåtelsen av bolaget till den nya ägaren måste det anses vara ostridigt att bolaget inte ens indirekt medverkat till försäljningen av sig självt. Bolaget har därmed inte medverkat till något förfarande som innebär en väsentlig skatteförmån. Eftersom det inte uppstått någon skatteförmån kan en sådan heller inte utgöra det övervägande skälet för transaktionerna.

Vid prövningen om ett förfarande är förenligt med lagstiftningens syfte ska i första hand bestämmelsernas allmänna utformning beaktas; endast om syftet inte kan utläsas från bestämmelserna, eller om det annars finns oklarheter, kan ledning hämtas från förarbetena (se prop. 1996/97:170 s. 39). Av prop. 1980/81:17 s. 26 framgår vidare att bedömningen av lagstiftningens syfte

ska ske med utgångspunkt i hur reglerna har utformats, inte hur de borde ha utformats.

Reglerna är i det här fallet detaljerade och klara och förvaltningsrätten har inte redogjort för på vilket sätt de skulle vara otydliga i förhållande till syftet, eller varför man annars har sökt sig till förarbetena. Lagtextens ordalydelse är tydlig med att det inte finns utrymme för att reducera köpeskillingen med existerande likvida tillgångar av verkligt värde. Förvaltningsrätten menar dock att begränsningsregeln i 40 kap. 16 § visar att lagstiftningens syfte är att motverka kringgående av beloppsspärren. Regeln avser emellertid att förhindra att värden tillförs ett bolag för att motivera en högre köpeskillning – det är alltså bara erhållna kapitaltillskott som kan reducera köpeskillingen vid beräkningen av beloppsspärren. Det går däremot inte att i ordalydelsen läsa in att beloppsspärren ska tillföras några subjektiva rekvisit. Syftet med reglerna i 40 kap. 16 § har varit att skapa rimliga undantagsregler från huvudregeln om underskottsavdrag, inte att generellt förbjuda överföring av alla underskott mellan koncerner (se prop. 1993/94:50 s. 266). För denna tolkning talar också den lagstiftningstekniska lösningen med beloppsspärren i form av en mekanisk schablonregel. Att bortse från reglernas utformning och i stället tillämpa ett förarbetsuttalande skulle i princip innebära att alla transaktioner med överlevande underskott kan angripas med hjälp av skatteflyktslagen, vilket knappast har varit lagstiftarens syfte med de avdragsbegränsningarna. Att åsidosätta en klar rättsregel med stöd av förarbetsuttalanden står dessutom i strid med den starka legalitetsprincip som gäller inom skatterätten, jfr RÅ 1999 not 245.

Vid bedömningen av lagstiftningens syfte utifrån dess förarbeten måste ledning hämtas ur förarbetena i sin helhet, inte generella formuleringar. Förvaltningsrätten lyfter fram svepande förarbetsuttalanden (exempelvis från prop. 1993/94:50 s. 260) utan hänsyn till hur reglerna faktiskt utformats. Varken förvaltningsrätten eller Skatteverket beaktar heller förarbetsuttalanden som framhåller att den gamla stopplagstiftningen var

alltför långtgående och att systemet med förlustutjämning ska vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Lagstiftaren ansåg uttryckligen att det inte fanns skäl att tillmäta en omläggning av verksamheten någon betydelse. Syftet har därmed varit en lagstiftning grundad på neutralitet, utan subjektiva rekvisit. (a. prop. s. 257 resp. s. 258).

Avsikten med lagstiftningen var inte att begränsa alla underskottsavdrag när bolag saknar aktiv verksamhet eller är ett skalbolag – vad som framhålls är ett krav på tillräcklig substans i underskottsbolaget, dock helt utan krav på vilken typ av substans. Undantagsreglerna syftar visserligen till att förhindra avyttringar av tomma förlustbolag utan egentliga tillgångar. Det bör dock understrykas att reglerna inte är någon stopplagstiftning mot alla överlåtelser av underskottsbolag, utan en begränsningsmodell som konkret anger objektiva faktorer till grund för beräkningen av storleken på det underskott som kvarstår efter en ägarförändring. Så länge bolaget har verklig substans (som inte tillförts) ska man använda sig av schablonregeln utan att behöva reducera köpeskillingen med tillgångarnas värde. Det faktum att bolagets underskott överlevt ägarförändringen i det här fallet är endast en konsekvens av hur reglerna är utformade. Den aktuella situationen måste därmed falla utanför skatteflyktslagens tillämpningsområde och möjligheten att genom skatteflyktslagen tillskapa en ny huvudregel i IL i form av en generell begränsning av rätten till underskottsavdrag är ytterst begränsad.

Slutligen framgår också av förarbetena till skatteflyktslagen att lagen ska förhindra sådana situationer som lagstiftaren inte förutsett vid utformningen av de materiella bestämmelserna, men att räckvidden är begränsad så att den inte ska gå utanför ramen för den egentliga skatteflykten. Skatteflykt måste därmed särskiljas från skatteplanering. Skatteplanering innebär att lagstiftaren, uttryckligen eller underförstått, accepterat vissa förfaranden genom att de har beaktats i förarbetena till de materiella bestämmelserna men inte föranlett någon åtgärd (prop. 1980/81:17 s. 16 f.). Lagstiftaren har

valt att ersätta en tidigare omfattande skalbolagsregel med en begränsande schablonregel för att beräkna hur stor del av ett underskott som överlever en ägarförändring. Typfallet enligt skalbolagsregeln var ett bolag utan aktiv verksamhet med endast likvida och lätt realiserbara tillgångar som motiverade en viss nivå av köpeskilling. Med andra ord, ett sådant förfarande som är aktuellt här och som förvaltningsrätten anser strider mot de nu gällande reglernas syfte. Lagstiftaren har uttryckligen valt bort en sådan omfattande lösning som skulle ha träffat det aktuella förfarandet, till förmån för en schablonmässig begränsningsregel som inte tar hänsyn till karaktären på bolagets tillgångar. Skatteflyktslagen kan därmed inte användas för att utvidga reglerna till att omfatta just detta förfarande, eftersom det får anses känt för lagstiftaren och därmed accepterat. Med beaktande av hur reglerna faktiskt utformats och mot bakgrund av att tillämpningen av skatteflyktslagen ska ske utifrån hur den materiella lagstiftningen ser ut och inte utifrån hur den borde se ut, faller det aktuella förfarandet utanför ramen för vad som utgör skatteflykt. Skatteflyktslagen kan därför inte tillämpas.

För att kunna ta till vara sin rätt har bolaget varit tvunget att anlita ombud. Skriftväxlingen i ärendet hos Skatteverket och i domstolarna har varit omfattande på grund av frågans komplexitet. Bolaget har begärt ersättning för kostnader med 567 950 kr för att bestrida Skatteverkets talan avseende tillämpning av principen om verklig innebörd och skattetillägg och har också vunnit bifall i förvaltningsrätten. Detta mål är skilt från målet om skatteflykt, vilket borde motivera full ersättning. Skatteverket har bedrivit en lång process kring en rättsfråga som myndigheten har förlorat. De höga kostnaderna för arvode till juridiskt biträde har uppkommit dels på grund av sakens svårighetsgrad, dels på grund av Skatteverkets processföring. Skatteverket har argumenterat för ett visst resultat men har under lång tid inte kunnat presentera klara och tydliga grunder för sitt yrkande, utan prövat sig fram på ett sätt som orsakat bolaget ytterligare kostnader. Bolaget begär också ersättning för kostnaderna i samband med talan i målen om

skatteflykt hos förvaltningsrätten med 304 100 kr. Även om talan i dessa mål inte bifallits bör ersättning utgå med hänsyn till att frågan måste anses vara av betydelse för rättstillämpningen. Bolagets kostnader bör därmed skäligen anses uppgå till ett betydligt högre belopp än det av förvaltningsrätten beviljade 12 500 kr.

Bolaget begär också ersättning för nedlagt arbete i kammarrätten med 350 000 kr. Ärendets karaktär, svårighetsgrad och ytterst ingripande ekonomiska konsekvenser för bolaget motiverar timkostnaden och tidsåtgången. Det bör också särskilt noteras att Skatteverket har fortsatt att driva frågan om verklig innebörd trots förvaltningsrättens dom i den delen. Även om kammarrätten, helt eller delvis, lämnar överklagandet utan bifall bör ersättning utgå med hänsyn till att målet rör en fråga som är av principiell betydelse för rättstillämpningen eftersom inget liknande mål avgjorts av högre instans tidigare. Ersättningsanspråket är skäligt och ska beviljas i sin helhet.

**Skatteverket** yrkar att Rockspring II ska påföras skattetillägg i enlighet med omprövningsbeslutet från den 17 augusti 2016 och att bolaget inte ska medges någon ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten. I övrigt anser Skatteverket att bolagets överklagande och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås.

Skatteverket anför bl.a. följande. Det vidhålls att den verkliga innebörden av företagna rättshandlingar är att bolagets köpeskilling inte kan anses uppgå till ett högre belopp än 13 601 635 kr. Förvaltningsrätten menar att Skatteverket inte har preciserat vilka rättshandlingar som rätteligen ska anses ha skett och som legat till grund för bedömningen av den verkliga innebörden. Förvaltningsrätten ansåg också att utredningen inte gav tillräckligt stöd för att rättshandlingarnas verkliga innebörd skulle vara något annat än vad som framgår av vad som avtalats. I det överklagade beslutet redogörs för de transaktioner som Skatteverket anser har haft



betydelse vid bedömningen; de transaktioner som särskilt lyfts fram avser den inledande överlåtelsen av bolagets verksamhet till ett nybildat dotterbolag till underpris, och den efterföljande försäljningen av dotterbolaget till det tidigare moderbolaget till marknadsvärde som innebar att bolaget fått en fordran på sitt tidigare moderbolag. Den externa försäljningen av bolaget därefter avser då ett tömt s.k. skalbolag utan verksamhet vars enda egentliga värde består av underskottsavdraget. Betalningen omfattade i realiteten värdet på förlustavdraget om man bortser från reversen. Slutligen har bolaget delat ut ett belopp motsvarande bolagets fordran på säljaren (och mer därtill) till sitt nya ägarbolag.

Enligt praxis från Högsta förvaltningsdomstolen kan de skattemässiga konsekvenserna av ett antal förutbestämda rättshandlingar bedömas utifrån en helhetssyn och slutresultat, i stället för var för sig, HFD 2013 ref. 43 och HFD 2013 not. 2. Enligt Skatteverket har de transaktioner som företagits enbart gjorts för att uppnå ett bestämt slutresultat (att underskottet ska förbli intakt vid ägarbytet) trots att köpeskillingen endast uppgått till ca 6 procent av underskottet. Utifrån en sammantagen bedömning av hela förfarandet kan parternas intentioner uttolkas som att när förfarandet har genomförts ska det faktiska slutresultatet vara att köparens utgift för andelarna i bolaget uppgår till 6 procent av underskottet medan underskottet förblir intakt. De transaktioner som företagits innan den externa försäljningen har syftat till att tömma bolaget på verksamhet och tillgångar så att bolaget endast innehöll en fordran på det tidigare moderbolaget. Den enda anledningen till att låta fordran ingå vid försäljningen har varit att köpeskillingen ska uppgå till ett belopp som medför att underskottet förblir intakt med beaktande av beloppsspärren. Det finns heller inget annat affärsmässigt värde i att sälja dotterbolaget internt till marknadspris än att förse underskottsbolaget med en stor kassa inför den externa försäljningen. Skatteverket ifrågasätter med andra ord den köpeskillning som parterna avtalat, dvs. den verkliga innebörden av vad parterna avsett. Transaktioner som föregick den externa försäljningen har medfört att den avtalade köpeskillingen i realiteten inte

behövts betalas av köparen, som aldrig haft för avsikt att betala mer än värdet på underskottsavdraget.

Vad gäller tillämpningen av skatteflyktslagen instämmer Skatteverket i förvaltningsrättens bedömning att bolaget medverkat i rättshandlingar som lett fram till att en väsentlig skatteförmån har uppkommit. I detta avseende är alla rättshandlingar i förfarandet av betydelse, dvs. underprisöverlåtelsen av verksamheten till dotterbolaget, den interna (skattefria) försäljningen av dotterbolaget till marknadspris mot revers, försäljningen av bolaget som ett s.k. skalbolag utan verksamhet och slutligen prissättningen av förlustavdraget. Syftet med dessa transaktioner har varit att handla med förlustavdrag och att därigenom uppnå en otillbörlig skatteförmån. Det är också dessa sammantagna rättshandlingar som förvaltningsrätten lagt till grund för sitt avgörande. Bolaget har, som förvaltningsrätten konstaterar, medverkat till rättshandlingarna och eftersom de genomförda transaktionerna framstår som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen har den därmed utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Förutsättningarna för tillämpning av skatteflyktslagen är därmed uppfyllda.

Förvaltningsrätten har också framhållit ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm som med hänvisning till förarbetsuttalande funnit att syftet med spärreglerna är att förhindra handel med förlustföretag i syfte att utnyttja dessa företags underskott och därigenom undvika beskattning. Av avgörandet framgår också, med ledning av förarbetena, att ägarförändringar som inte är motiverade av affärsmässiga skäl inte ska genomföras. Skatteverket instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det aktuella förfarandet strider mot syftet med beloppsspärren såsom det framgår av inkomstskattelagen och dess förarbeten.

Vad gäller frågan om förfarandet varit känt för lagstiftaren så finns det inget stöd i vare sig praxis eller rättstillämpningen i övrigt att det aktuella förfarandet skulle ha accepterats av lagstiftaren. I övrigt hänvisas till vad som tidigare förts fram under processen.

Vad gäller frågan om ersättning för ombudskostnader hos Skatteverket bör någon ersättning inte kunna medges eftersom bolaget yrkade ersättning först i samband med överklagandet av omprövningsbeslutet. Angående frågan om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten hänvisas till vad Skatteverket yttrat om detta i maj 2017. Vad avser bolagets yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten anser Skatteverket att det saknas skäl till bifall eftersom man anser att bolagets överklagande ska avslås och att Skatteverkets överklagande ska bifallas. Några övriga skäl till ersättning finns inte. För det fall att kammarrätten anser att ersättning bör medges anser Skatteverket att 112 timmars nedlagt arbete är väl tilltaget mot bakgrund av den relativt begränsade skriftväxlingen i kammarrätten. Med hänsyn till detta bör skälig ersättning kunna bestämmas till 50 000 kr vid fullt bifall.

## **SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

### **Prövningsramen**

Kammarrätten prövar först huruvida den verkliga innebörden av transaktionerna är att Rockspring Lidingö endast betalat 13 601 635 kr för att förvärva Rockspring II från Applied Sensor i stället för de 112 901 635 kr som formellt betalats. För att avvikelse ska kunna ske från Rockspring II:s deklaration krävs i fråga om beskattningsåret 2013, det år då Rockspring II genomgick ägarförändringen, att Rockspring II 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 beskattningen av Rockspring II för beskattningsåren 2013 och 2014. Kammarrätten prövar också huruvida skattetillägg ska utgå samt om Rockspring II ska beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten.

### **Inkomstbeskattning**

#### *Verklig innebörd*

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 Rockspring II:s försäljning av den tidigare bedrivna verksamheten som Rockspring II:s 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 Applied Sensor utställda reversen, vid tidpunkten för försäljningen av Rockspring II, haft det marknadsvärde som dess nominella värde utvisar. Vid angivna förhållanden är den verkliga innebörden av försäljningen av Rockspring II ingen annan än att Rockspring Lidingö har köpt Rockspring II för 112 901 635 kr.

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

I framställning om skatteflykt daterad den 6 oktober 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 nu 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 har uppkommit.”

Av lagtexten följer att skatteförmånen ska ha varit väsentlig och ha tillkommit Rockspring II för att en tillämpning av skatteflyktslagen ska bli aktuell i förhållande till Rockspring II. De rättshandlingar som Rockspring II medverkat till innan bolaget kom att övergå till Rockspringkoncernen 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 Rockspring II en revers utställd av det förra moderbolaget på 99 300 000 kr som löpte med ränta. Vid oförändrade förhållanden härvidlag skulle Rockspring II 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 Rockspring II:s inkomstskattemässiga situation före överlåtelsen till Rockspring Lidingö och Rockspring II:s 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 Rockspring II. Bolagets överklagande ska därför bifallas i denna del. Vid denna utgång finns inte grund för påförande av skattetillägg varför Skatteverkets överklagande ska avslås i denna del.

#### *Övrigt*

Målen kom in till kammarrätten den 20 november 2017. Skatterättsnämnden meddelade den 30 november 2018 ett förhandsbesked som avsåg huruvida skatteflyktslagen skulle tillämpas på ett förfarande som var 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 Rockspring II. En sådan bedömning är tillräcklig för att Rockspring II:s överklagande ska vinna bifall. Kammarrätten anser att det ändå finns anledning att pröva resterande punkter i 2 § skatteflyktslagen.

*Har Rockspring II 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 utgiften för att förvärva Rockspring II ska beräknas utan beaktande av värdet på den revers/kassa som tillförts Rockspring II inför den externa försäljningen. I det händelseförlopp som Skatteverket vill lägga till grund för denna rättsföljd ingår att Rockspring II genomfört såväl en underprisöverlåtelse av sin verksamhet till ett dotterbolag som en skattefri intern avyttring av dotterbolaget. Kammarrätten konstaterar att Rockspring II har medverkat direkt till båda dessa rättshandlingar.

*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 Rockspring II. 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.

*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 förses 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 Rockspring II, om man bortser från fordran på moderbolaget, vid tidpunkten för överlåtelsen till Rockspringkoncernen var ett tomt s.k. skalbolag. Enligt kammarrättens mening kan ett bolag med en fordran om 99 300 000 kr på en såvitt känt solvent gäldenär inte betecknas som ett skalbolag. Rockspring II har efter att 2013 ha fått en ny koncerntillhörighet kunnat nyttja hela det ackumulerade underskott som uppkommit under tid när Rockspring II tillhörde den gamla koncernen. Detta har skett under tid då Rockspring II 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).

Rockspring II har vunnit helt bifall till sitt överklagande i sak och har därför rätt till ersättning för kostnader som skäligen har behövts.

Något ersättningsyrkande för kostnader hos Skatteverket för tid innan omprövningsbeslutet finns inte. Däremot har Rockspring II hos förvaltningsrätten yrkat ersättning med 567 950 kr som hänför sig till överklagandet av Skatteverkets omprövningsbeslut och med 304 100 kr avseende Skatteverkets ansökan om tillämpning av skatteflyktslagen. Det saknas uppgifter i fråga om vilka arbetsåtgärder som har utförts, vem som har utfört dem, hur lång tid varje åtgärd har tagit och vilken timkostnaden är. Kammarrätten anser att skälig ersättning för kostnader uppgår till sammanlagt 100 000 kr (dvs. ytterligare 87 500 kr jämfört med vad förvaltningsrätten beviljade bolaget) och inkluderar såväl arbete utfört i

anledning av överklagande av Skatteverkets omprövningsbeslut som arbete med bestridande av Skatteverkets ansökan om tillämpning av skatteflyktslagen. Detta innebär att Skatteverkets överklagande ska avslås i denna del.

Ersättningsyrkandet i kammarrätten uppgår till 350 000 kr och avser 112 timmars arbete. Det anges vilka åtgärder som vidtagits och hur stor timkostnaden har varit. Skriftväxlingen i kammarrätten har varit begränsad och respektive part har i viss omfattning återkommit med argument som framförts tidigare i processen. Mot den bakgrunden anser kammarrätten att skälig ersättning för kostnader i kammarrätten uppgår till 75 000 kr.

---

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

**Mål nr:** 21537-16

21538-16, 21540-16, 21541-16

## Rättelse/komplettering

Dom, 2017-10-11

### **Rättelse, 2017-10-13**

Beslut av: rådmannen Petra Andersson

Rättelse enligt 32 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) Bolagets namn, sid 1 och 2, felstavat Rockspin Lidingö II AB. Bolaget stavas rätteligen Rockspring Lidingö II AB, sid 1 och 2.



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN  
I STOCKHOLM**

Avdelning 21

**DOM**

2017-10-11

Meddelad i Stockholm

Mål nr

21537–21538-16

21540–21541-16

**KLAGANDE OCH MOTPART**

Rockspin Lidingö II AB, 556484-9247  
c/o Vencom Property Partners  
Box 3291  
103 65 Stockholm

Ombud: Peter Lindstrand

PwC Sverige

Torsgatan 21

113 97 Stockholm

**MOTPART OCH SÖKANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

Dnr 410 432680-16/5481 m.fl.

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut 2016-08-17

**SAKEN**

Inkomstbeskattning beskattningsår 2013–2014

Efterbeskattning (beskattningsår 2013)

Skattetillägg

Tillämpning av lagen mot skatteflykt

**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten fastställer med tillämpning av lagen (1995:575) om skatteflykt Rockspin Lidingö II AB:s beskattning i enlighet med det överklagade beslutet men undanröjer beslutet ifråga om skattetillägg.

Rockspin Lidingö II AB beviljas ersättning för kostnader hos förvaltningsrätten med 12 500 kr i målen om det överklagade beslutet. Förvaltningsrätten avslår Rockspin Lidingö II AB:s yrkande om ersättning i målen om Skatteverkets framställan om tillämpning av skatteflyktslagen.

Dok.Id 856819

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

**BAKGRUND**

**Skatteverket** har genom omprövningsbeslut den 17 augusti 2016 vägrat Rockspin Lidingö II AB (Bolaget) avdrag för inrullat underskott om 180 885 439 kr avseende beskattningsår 2013–2014. Vidare påfördes Bolaget skattetillegg med 18 088 543 kr (40 procent av en fjärdedel av beloppet) för beskattningsår 2013.

Som skäl för besluten i sak anförde verket i huvudsak följande. Den 25 augusti 2009 överlät Bolaget sin verksamhet till sitt nybildade dotterbolag för en köpeskilling motsvarande tillgångarnas bokförda värde. Betalning skedde genom att dotterbolaget övertog Bolagets skulder vid bokslutet. I samband med överlåtelsen gav Bolaget ett aktieägartillskott om 136 587 000 kr till dotterbolaget. Den 19 december 2013 sålde Bolaget det verksamhetsdrivande dotterbolaget till sitt dåvarande moderbolag (AppliedSensor Sweden Holding AB). Som köpeskilling utfärdade moderbolaget ett skuldebrev om 99 300 000 kr till Bolaget. Dagen därpå såldes Bolaget till dess nuvarande moderbolag (Rockspring Lidingö Centrum AB) för en avtalad köpeskilling om 112 901 635 kr. Betalningen av köpeskillingen bestod av två delar. Dels erlade köparen 13 601 635 kr direkt till säljaren, dels betalade köparen säljarens skuld till Bolaget om 99 300 000 kr. Den nya ägaren överlät därefter 99 procent av andelarna i KB Lidingö Nya Centrum till Bolaget som ett ovillkorat aktieägartillskott. Den 4 april 2014 lämnade Bolaget 99 980 910 kr (motsvarande Bolagets totala behållning i kassa/bank vid årsskiftet) i utdelning till sitt nya ägarbolag. Den 19 december 2014 ingick KB Lidingö Nya Centrum avtal om försäljning av två fastigheter vilket medfört en vinst om 184 509 941 kr. Det skattemässiga överskottet i KB Lidingö Nya Centrum kvittades mot det inrullade underskottet hos Bolaget. Bolagets före detta moderbolag sålde under 2014 till en utomstående köpare Bolagets verksamhetsdrivande före detta dotterbolag för 100 000 kr och dess värde skrevs ned med 99 200 000 kr.

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 köpeskillning som inte kan anses uppgå till ett högre belopp än 13 601 635 kr. Genom att köparen erlade större delen av köpeskillingen för Bolaget till sitt nyblivna dotterbolag kan denna del av köpeskillingen återbördas till köparen i form av utdelning, dvs. en rättshandling som motverkas av en annan rättshandling. Den avtalade köpeskillingen om 112 901 635 kr 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 med 13 601 635 kr mot uppgivna 112 901 635 kr. Kvarvarande underskott efter förvärvet blir därför  $13\,601\,635 \text{ kr} \times 200 \text{ procent} = 27\,203\,270 \text{ kr}$ . Avdrag ska därför nekas med belopp överstigande detta.

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

### **BOLAGETS ÖVERKLAGANDE**

**Bolaget** yrkar i första hand att förvaltningsrätten upphäver Skatteverkets beslut och i andra hand att förvaltningsrätten meddelar hel befrielse från det påförda skattetillägget.

**Skatteverket** har vid obligatorisk omprövning inte ändrat sitt beslut.

**Bolaget** anför bl.a. följande till stöd för sitt överklagande. Beskrivningen av händelseförloppet som sådant i det överklagade beslutet är i stort sett korrekt – dock inte Skatteverkets tolkning av de företagna transaktionerna. Överlåtelsen 2009 av den operativa delen av Bolagets verksamhet till ett av

Bolaget helägt dotterbolag motiverades av organisatoriska och affärs-  
mässiga skäl. Omstruktureringen 2009 kan inte ha någon relevans för be-  
dömningen av transaktionen som genomfördes ca fyra år senare. Under  
2013 beslutade Bolagets dåvarande ägare att Bolaget skulle säljas externt  
och att verksamheten i dotterbolaget inte skulle ingå i överlåtelsen. Därför  
sålde Bolaget aktierna i dotterbolaget till det dåvarande moderbolaget. Det  
föreligger inte något omedelbart tidsmässigt samband mellan verksamhets-  
överlåtelsen och avyttringen av dotterbolaget och inte heller något gemen-  
samt syfte mellan transaktionerna. Köpeskillingen bestämdes till bokfört  
värde (99 300 000 kr) och betalning skedde genom att Bolaget erhöll en  
fordran på moderbolaget. Hade Bolaget avyttrat aktierna i dotterbolaget för  
mindre än dess bokförda värde hade det uppstått en bokföringsmässig för-  
lust hos Bolaget.

Det stämmer att det efter transaktionerna återfinns en tillgång hos Bolaget i  
form av en fordran på det dåvarande moderbolaget. Det innebär inte att ett  
värde har skapats i Bolaget. Bokföringsmässigt har andelar i koncernföretag  
ersatts med en fordran på moderbolaget. Det har således inte skett någon  
värdeöverföring till eller från Bolaget i och med transaktionen. Värdet är  
således i detta läge alltjämt hänförligt till Bolagets tidigare bedrivna  
verksamhet.

Avyttringen av Bolaget gjordes till en extern part (Rockspring Lidingö  
Centrum AB) utan intressegemenskap med det säljande bolaget  
AppliedSensor Sweden Holding AB. Därför gjordes en marknadsmässig  
värdering av aktierna i Bolaget. För en utomstående köpare motsvaras  
värdet i Bolaget av dess nettotillgångar plus eventuellt övertvärde.

Skatteverket har anfört att köparen inte hade varit villig att erlægga den av-  
talade köpeskillingen om det inte avtalats att fordran skulle regleras i sam-  
band med ägarförändringen. Skatteverket hänvisar här till nedskrivningen i

årsredovisningen för 2014 av värdet på aktier som sålts från Bolaget till dess tidigare ägare. Skatteverkets resonemang verkar närmast grunda sig på att fordrans marknadsvärde understeg nominellt belopp. Av låneavtalet framgår att återbetalning av den aktuella fordran ska ske på Bolagets begäran. Det hade stått Bolaget fritt att direkt efter överlåtelsen begära återbetalning av fordringen. Det finns ingen koppling mellan skuldebrevets verkliga värde och värdet på de aktier som avyttrats i utbyte mot utställandet av skuldebrevet. Nedskrivningen som skedde av värdet på dessa aktier drygt ett år efter transaktionen har därför ingen bäring på frågan om fordringens värde vid tiden för förvärvet av Bolaget. Nedskrivningen kan ha påverkats av en rad omständigheter under 2014. Bolagets gamla ägare hade ett fritt eget kapital om drygt 124 000 000 kr vid utgången av 2013 och 129 000 000 kr vid utgången av 2014. Det finns därför ingen anledning att tvivla på dess betalningsförmåga. Skatteverket har därför inte visat att fordrans värde avvek från nominellt belopp vid transaktionstidpunkten.

Bolaget har beslutat att dela ut 99 890 910 kr till dess aktieägare med utdelningsdatum den 4 april 2014. Skatteverket har anfört att denna transaktion har motverkat den tidigare transaktionen där Bolaget erhöll betalning av sin fordran på dess tidigare moderbolag. Återbetalningen ledde till att ett skuldförhållande upphörde. Det kvarstår således effekter efter de två transaktionerna i och med att den gamla ägarens skuldförhållande upphört och Bolagets egna kapital har minskat.

Det faktum att Bolaget erhållit full återbetalning av ett lån har inte påverkat Bolagets bokföringsmässiga resultat och inte heller dess fria egna kapital och därmed inte ökat dess balanserade vinstmedel och formella möjlighet att dela ut medel till dess ägare. Bolagets egna kapital har därmed upparbetats genom andra källor än från fordran. Utdelningen har påverkat Bolagets egna kapital negativt och återbetalningen har inte ökat Bolagets egna kapital på motsvarande sätt. Det föreligger inte heller ett tidsmässigt samband mellan



förvärvet av Bolaget och utdelningen eftersom ca fyra månader förflutit däremellan och transaktionerna är hänförliga till olika beskattningsår. Utdelningen har därför inte motverkat återbetalningen av fordran på sätt som Skatteverket påstått.

#### *Verklig innebörd*

Som stöd för sin talan har Skatteverket åberopat HFD 2013 not. 2 och HFD 2013 ref. 43. I dessa rättsfall var det, till skillnad mot i förevarande fall, fråga om förutbestämda transaktioner med ett omedelbart tidsmässigt samband som klart tagit ut varandra.

Av förarbetena till beloppsspärren framgår att en utgift normalt utgörs av en betalning och att en betalning kan ske med annat än pengar, t.ex. med aktier eller fast egendom vid en apport. Utöver detta återfinns inte någon ytterligare ledning om begreppets innebörd i skatterättslig lagstiftning. Ledning får därför hämtas ur civilrätten. Av HFD:s praxis följer att omklassificering av civilrättsliga rättshandlingar endast ska göras om det är uppenbart att transaktionernas verkliga innebörd är en annan än den avtalade (RÅ 1989 ref. 62 I–II).

För att verklig innebörd ska kunna tillämpas krävs att ett rimligt alternativt förfarande kan ställas upp som uppnår samma slutresultat som det faktiska förfarandet. I praxis återfinns åtskilliga exempel där domstolen valt att omklassificera eller underkänna transaktioner. Ett återkommande moment är dock att domstolen ställt upp ett genomförbart alternativ som är jämförbart med det valda förfarandet (jfr HFD 2013 ref. 43). Bedömningen av transaktionernas skatteeffekt utgår sedan från detta presumtiva förfarande. Något sådant alternativt förfarande har inte ställts upp av Skatteverket i förevarande fall. Utgångspunkten är att externa köpare endast är villiga att betala marknadsvärde för en tillgång. Ett alternativt förfarande där Bolaget inte höll en tillgång om 99 300 000 kr måste därför konstrueras. Det innebär

att det alternativa förfarandet måste innefatta en värdeöverföring från Bolaget av en tillgång i Bolaget. HFD har aldrig utgått från att ytterligare transaktioner behövt företas för att nå resultatet av förfarandets verkliga innebörd.

Skatteverkets ställningstagande skulle, om det tillämpas strikt, innebära att alla likvida tillgångar som ett underskotts företag håller vid överlåtelse-tillfället ska räknas av från köpeskillingen vid tillämpningen av beloppsspärren. Ett sådant ställningstagande har inte gjorts genom lagstiftningen eller dess förarbeten. Det finns inte heller någon generalklausul inom reglerna om beloppsspärren som ger utrymme att beakta andra faktorer än vad som framgår av de objektiva rekvisiten. Hade det varit lagstiftarens intention att avräkning av likvida medel skulle ske eller att köpeskillingen skulle beräknas till vad som ansågs skäligt hade detta tagits med i lagstiftningen – särskilt med hänsyn till legalitetsprincipen.

**Skatteverket** har anfört bl.a. följande. Det föreligger ett omedelbart tidsmässigt samband mellan Bolagets överlåtelse av aktierna i dotterbolaget till Bolagets moderbolag och den externa överlåtelsen av Bolaget. Den senare transaktionen skedde en dag efter den förra. Det är också försäljningen av dotterbolaget som medför att det skapas ett fordringsförhållande mellan Bolaget och dess moderbolag. Att Bolaget fyra år dessförinnan genom en underprisöverlåtelse avyttrat sin verksamhet till sitt dotterbolag har utgjort en av flera förutsättningar för den externa överlåtelsen och därmed lagt grunden för en senare extern överlåtelse.

#### **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 beskattningsår 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 (13 601 635 kr) eller om utgiften ska anses utgöras av den avtalade köpeskillingen, dvs. summan av det belopp som betalades direkt till säljaren och det belopp som erlades till Bolaget och därigenom reglerade säljarens skuld till Bolaget (13 601 635 kr + 99 300 000 kr = 112 901 635 kr). Om utgiften ska anses utgöras av endast det belopp som betalades direkt till säljaren får Bolaget inte dra av underskott efter förvärvet med mer än  $13\,601\,635 \text{ kr} \times 200 \text{ procent} = 27\,203\,270 \text{ kr}$ . 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  $112\,901\,635 \text{ kr} \times 200 \text{ procent} = 225\,803\,270 \text{ kr}$ . Eftersom Bolagets totala underskott från tidigare år endast uppgick till 208 088 709 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 enstaka rättshandling utan kan

avse den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar som har samband 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 underskottsföretagets ägare bildat ett nytt aktiebolag. Aktierna i det nya bolaget betalades genom apport där ägaren tillsköt samtliga aktier i underskottsföretaget 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 underskottsföretaget bestod av utgivandet av att nya aktier – till ett värde motsvarande underskottsbolagets marknadsvärde. HFD fann vidare att det saknas stöd för att anse att ordet "utgiften" i uttrycket "utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget" skulle ha någon annan innebörd än att avse anskaffningsutgiften för andelarna i underskottsföretaget.

### **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 frångå en lagreglerad och skattemässig huvudregel till den enskildes nackdel och mot dennes vilja är dock ytterst begränsat.

Av gällande rätt framgår att den primära bevisbördan för påstående om att en viss eller vissa rättshandlingar har en annan innebörd än vad som framgår av ordalydelsen ligger på den som gör detta gällande, dvs. i detta fall på 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 och därefter utdelning av större delen av köpeskillingen från Bolaget, slutligen lett fram till ett resultat där utgiften för aktierna i Bolaget, dvs. köparens verkliga utgift, inte uppgår till ett högre belopp än 13 601 635 kr. Skatteverket har inte heller klart uttryckt vilka transaktioner som ska anses ingå i de i sig klara avyttringarna och efterföljande utdelningen.

Skatteverket har angett att köparens betalning av säljarens skuld till Bolaget har motverkats av den utdelning som senare gjorts från Bolaget till köparen. Enligt förvaltningsrättens mening kan dock inte den verkliga innebörden av köparens betalning av Bolagets fordran, sedd i ljuset av att motsvarande belopp (och mer därtill) återgått till köparen i form av utdelning, anses vara att ingen av dessa transaktioner ska tillmätas skatterättslig betydelse. Det bestående resultatet av de båda rättshandlingarna (förutom att utdelning skedde med något större belopp än vad Bolagets fordran uppgick till) är att Bolagets fordran på moderbolaget upphörde. Resultatet av rättshandlingarna, sedda i sitt sammanhang, var således att säljaren blev av med sin skuld och Bolaget blev av med sin fordran. Genom utdelningen minskade vidare Bolagets fria egna kapital. Förvaltningsrätten finner därför

inte att dessa två rättshandlingar kan anses ha tagit ut varandra och sammantaget saknat konsekvens. Förvaltningsrätten noterar vidare att slutresultatet för alla inblandade parter skulle ha blivit detsamma om köparen betalat 112 901 635 kr direkt till säljaren och att säljaren betalat sin skuld till Bolaget innan eller efter att Bolaget överläts.

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 utdelning av belopp överstigande denna skuld – var att Bolaget vederlagsfritt överlätit dotterbolaget till sitt dåvarande moderbolag, varpå Bolaget överlätits till sitt nuvarande moderbolag mot en köpeskillning motsvarande det belopp som köparen erlagt direkt till säljaren (13 601 635 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 form av utdelning.

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 gjort gällande att det medför en stor osäkerhet att förvärva ett bolag vars tillgång består av en fordran på säljaren. Verket har dock inte påstått 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 vidare inte gjort gällande att Bolaget sålt dotterbolaget till det dåvarande

moderbolaget till överpris eller att den som köpeskilling utställda fordringen 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 bl.a. följande i denna del.

*Ett förfarande som medför väsentlig skatteförmån för den skattskyldige*

Om ingen av de aktuella transaktionerna hade genomförts så hade förlusterna överlevt ägarförändringen. Bolaget hade i det fallet hållit operativa tillgångar med ett bokfört värde som motiverat köpeskillingen. Bolagets tillgångsvärde har genom hela transaktionskedjan varit intakt. Att erlægga en marknadsmässig ersättning motsvarande det faktiska substansvärdet i Bolaget kan inte anses skapa en skatteförmån.

*Direkt eller indirekt medverkan i rättshandlingen eller rättshandlingarna*

Bolaget har medverkat i rättshandlingarna som föregick ägarförändringen. Det får dock anses ostridigt att Bolaget inte har medverkat i försäljningen av aktierna i Bolaget till extern part, vilket är den transaktion som faktiskt lett till den uppkomna skatteeffekten.



*I strid mot lagstiftningens syfte*

Det är i första hand lagtexten och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är förenligt med lagstiftningens syfte. Motivuttalanden som inte helt täcks av lagtexten bör inte beaktas (prop. 1996/97:170 s. 39).

Vid beräkningen av beloppsspärren sker ingen reducering av köpeskillingen för värdet av någon tillgång som hålls av underskottsbolaget, varken likvida medel, fordringar eller andra tillgångar. Det finns inte heller något krav på att underskotts företaget ska bedriva aktiv näringsverksamhet, eller på att det ska bortses från transaktioner i närtid eller i anslutning till ägarförändring. Det enda som ska reducera köpeskillingen är erhållna kapitaltillskott. Bestämmelsen innehåller inga subjektiva moment. Lagtextens utformning lämnar inte utrymme för en annan tolkning.

Vid införandet av nu aktuella regler upphävdes den så kallade skalbolagsregeln. Anledningen till detta var att regeln ansågs ha för långtgående effekt då samtliga underskott från tidigare år gick förlorade vid regelns tillämpning. Skalbolagsregeln syftade till att träffa fall där det förvärvande bolaget endast höll tillgångar som inte hade någon direkt koppling till det förvärvande bolagets rörelse eller kapitalförvaltning. Bestämmelsen tog sikte på underskott hos skalbolag (prop. 1993/94:50 s. 256–257). Mot denna bakgrund är scenariot att det förvärvade bolaget höll tillgångar, t.ex. likvida medel eller fordringar som lätt kan realiseras efter ägarförändring, som motiverat en viss nivå på köpeskillning, något som lagstiftaren måste varit fullt medveten om då den nu gällande beloppsspärren utformades. Trots detta har lagstiftaren valt en regel som föreskriver en objektiv bedömning utan krav på att underskottsbolaget ska bedriva viss verksamhet eller att likvida medel eller andra tillgångar ska räknas av från köpeskillingen. Av praxis framgår att ett förfarande som varit känt för lagstiftaren och rimligen

måste ha övervägts inte kan anses stå i strid med lagstiftningens syfte (RÅ 2001 ref. 12 och RÅ 2009 ref 47 I).

I målet angående inkomsttaxering har Skatteverket till synes ifrågasatt värdet på aktierna i dotterbolaget. I fråga om skatteflyktslagen har Skatteverket anfört att Bolaget avyttrat aktierna till marknadsvärde. Bolaget har avyttrat dotterbolaget till bokfört värde, vilket i detta fall har motsvarat ett marknadsmässigt värde. Detta har gjorts för att det inte ska uppstå någon bokföringsmässig förlust vilket hade varit fallet om dotterbolaget överlåtit till ett annat värde.

*Fastställande av underlaget enligt skatteflyktslagen*

Om skatteflyktslagen ska tillämpas kan ledning hämtas från Kammarrätten i Göteborgs dom den 20 oktober 2014 i mål 6673-13. I målet hade ett bolag förvärvats av en extern part genom en riktad nyemission till ett belopp som kraftigt översteg bolagets bokförda värde. Detta medförde att förvärvsutgiften blev så hög att samtliga underskott överlevde ägarförändringen. Vid bestämmande av det närmast tillhands liggande förfarandet fann kammarrätten att det skulle vara att den riktade nyemissionen skett till bolagets bokförda värde. De enda tillgångar Bolaget hade var en kassa och en fordran på det tidigare moderbolaget. Kammarrätten lät det bokförda värdet av dessa tillgångar utgöra utgiften för förvärvet av bolaget. Det finns ingen anledning att göra en annan bedömning i förevarande fall. Om förvaltningsrätten skulle finna att skatteflyktslagen ska tillämpas bör kostnaden för att förvärva Bolaget sättas ner till Bolagets bokföringsmässiga värde vid tidpunkten för förvärvet, dvs. 99 890 910 kr.

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. Genom att Bolagets medel delats ut till Bolagets nuvarande ägare efter ägarförändringen istället för till den gamla ägaren innan ägarförändringen, 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 anses vara väsentlig.

Bolaget har dagen innan det bytte ägare överlätit 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 att dela ut medel som kompenserade köparen för utgiften. 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 kringgått 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 syftat 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 underskottsföretaget inför ägarförändringen.

Frågan om syftet med reglerna om beloppsspärren vid tillämpning av skatteflyktslagen 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 följden 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.

Bolaget har med hänvisning till Kammarrätten i Göteborgs dom i mål 6673-13 anfört att rättsföljden vid en tillämpning av skatteflyktslagen bör bli att utgiften sätts ner till Bolagets bokföringsmässiga värde vid tidpunkten för

förvärvet, dvs. 99 890 910 kr. Förvaltningsrätten anser att detta skulle leda till ett oskäligt resultat eftersom det skulle strida mot syftet med bestämmelserna i 40 kap. 15 – 16 §§ IL dvs. att förhindra handel med förlustföretag eftersom det i förevarande fall, till skillnad mot vad som var fallet i det åberopade avgörandet, är Bolagets höga bokföringsmässiga värde som möjliggjort kringgåendet.

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 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 13 601 635 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 13 601 635 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. Av Bolagets deklaration för beskattningsåret 2013 framgår att av den avtalade köpeskillingen om 112 901 635 kr erlade köparen för säljarens räkning 99 300 000 kr direkt till Bolagets konto på tillträdesdagen, varigenom Bolagets fordran på säljaren reglerades i sin helhet, och att den totala ersättningen för aktierna i Bolaget medför att underskottet överlever

beloppsspärren. Det är denna information som utgjort grunden för att bolaget beskattats enligt skatteflyktlagen. Förvaltningsrätten har ovan kommit fram till att utgiften för förvärvet är den som Bolaget uppgett. Bolaget har således inte lämnat någon oriktig uppgift i denna del. Förvaltningsrätten anser inte heller att Bolaget har utelämnat någon uppgift som ska lämnas till ledning för beskattning. Skattetillägget ska därför undanröjas.

### **Ersättning för kostnader**

#### *Yrkade och vitsordade belopp*

**Bolaget** har yrkat ersättning för ombudskostnader m.m. i förvaltningsrätten med 567 950 kr avseende det överklagade beslutet och med 304 100 kr i målet avseende skatteflykt.

**Skatteverket** har vitsordat belopp om 50 000 kr avseende det överklagade beslutet och 20 000 kr avseende Skatteverkets framställan om tillämpning av skatteflyktlagen som skäligen i och för sig om Bolaget skulle vinna bifall.

#### *Förvaltningsrättens bedömning*

Eftersom Bolaget vunnit bifall ifråga om skattetillägg föreligger en viss rätt till ersättning. Förvaltningsrätten bedömer härvid att en skälig ersättning för Bolagets totala kostnader i målen är 12 500 kr.



**HUR MAN ÖVERKLAGAR**

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 3 (DV 3105 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 Er 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 personnummer, 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 uppge dem 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.

Om Er motpart överklagar förvaltningsrättens dom/beslut får Ni överklaga domen/beslutet även om Er egen tid för överklagande har gått ut. I så fall måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom tre månader** från den dag då förvaltningsrättens dom/beslut meddelades. För offentlig part räknas dock tremånaderstiden från den dag då motparten fick del av domen/beslutet. Om det första överklagandet återkallas eller förfaller av någon annan anledning, förfaller också det senare.

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.