

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

meddelad i Stockholm den 3 juni 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Hoist Finance Services AB i likvidation, 556640-9941

Ombud:

1. AA
Svalner Skatt & Transaktion KB
Smålandsgatan 16
111 46 Stockholm

2. BB

Hoist Finance AB
Box 7848
103 99 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 2 december 2019 i mål nr 7167–7173-17

SAKEN

Inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Dok.Id 245590

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag – fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Hoist Finance Services AB i likvidation ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 120 000 kr.

BAKGRUND

1. Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett hur de har betecknats. En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. Även om den verkliga innebörden av en rättshandling inte är en annan än den som den ger uttryck för ska beskattningsunderlaget ändå med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt under vissa förutsättningar fastställas utan hänsyn till den. För detta krävs bl.a. att rättshandlingen ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige och att en beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.
2. Ett företag som går med underskott får spara underskottet och dra av det mot inkomster som uppkommer senare år. För att förhindra handel med underskottsföretag finns regler som begränsar rätten att utnyttja tidigare års underskott efter en ägarförändring. En sådan regel är den s.k. beloppsspärren som inträder när ett företag förvärvar det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. Regeln innebär att underskottsföretaget inte får dra av tidigare års underskott till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för förvärvet. Utgiften ska minskas med bl.a. kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget inom viss tid före ägarförändringen.
3. Hoist Finance Services AB i likvidation (Finance) hade vid ingången av beskattningsåret 2012 ett underskott på ca 135 miljoner kr. I maj 2012 överlät bolaget genom en skattefri underprisöverlåtelse sin verksamhet till ett helägt dotterbolag. Köpeskillingen uppgick till ca 6 miljoner kr. I augusti samma år sålde Finance aktierna i dotterbolaget till sitt moderbolag för marknadsvärdet, 150 miljoner kr, mot en räntebärande revers. Reversen utgjorde efter försäljningen bolagets enda

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

tillgång. Aktierna i dotterbolaget var näringsbetingade och därmed var även denna transaktion skattefri. Eftersom ingen av transaktionerna beskattades påverkades inte bolagets underskott från tidigare år.

4. I december 2012 såldes aktierna i Finance externt till Hoist Kredit AB, som genom förvärvet fick det bestämmande inflytandet över bolaget, för ca 160 miljoner kr. Köpeskillingen betalades dels kontant med ca 8 miljoner kr, dels genom att Hoist Kredit övertog betalningsansvaret för säljarens skuld till Finance – inklusive upplupen ränta – på ca 152 miljoner kr. Kontantbeloppet hade beräknats till viss procent av underskottets storlek.
5. Hoist Kredits utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet över Finance, minskat med kapitaltillskott som hade lämnats till Finance före ägarförändringen, uppgick till ca 74 miljoner kr. Bolagets underskott på ca 135 miljoner kr understeg därmed 200 procent av utgiften för förvärvet.
6. Skatteverket beslutade för beskattningsåren 2012–2014 att inte medge Finance avdrag för tidigare års underskott med motiveringen att den verkliga innebörden av förfarandet var att utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolaget bara uppgick till det belopp som hade betalats kontant. Efter avdrag för de kapitaltillskott som hade gjorts var anskaffningsutgiften 0 kr.
7. Finance överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm. Skatteverket bestred bifall till överklagandet och yrkade i andra hand att lagen mot skatteflykt skulle tillämpas på förfarandet eftersom verket ansåg att förfarandet innebar ett kringgående av beloppsspärren. Förvaltningsrätten fastställde med tillämpning av skatteflyktslagen det överklagade beslutet.
8. Kammarrätten i Stockholm biföll Finances överklagande och beslutade att bolaget skulle beskattas i enlighet med ingivna deklARATIONER. Den verkliga innebörden av försäljningen av aktierna i bolaget till Hoist Kredit var enligt kammarrätten inte

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

någon annan än att aktierna hade sålts för den avtalade köpeskillingen. När det gällde tillämpningen av skatteflyktslagen ansåg kammarrätten att det inte var fråga om en skatteförmån i lagens mening och att det inte heller skulle strida mot lagstiftningens syfte att beskatta bolaget på grundval av förfarandet.

YRKANDEN M.M.

9. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatteverkets omprövningsbeslut alternativt förvaltningsrättens dom samt anför följande när det gäller tillämpningen av skatteflyktslagen.
10. Skatteförmånen utgörs av att underskottet inte reduceras utan kan användas för resultatutjämning mot framtida inkomster i den nya koncernstillhörigheten. Därmed kan Finance få lägre skatt jämfört med om förfarandet inte hade genomförts. Ett undvikande av skatt behöver inte uppkomma samma år som rättshandlingarna genomförs utan det räcker att förmånen kan utnyttjas mot inkomster ett senare år. Den enda avsikten med de genomförda transaktionerna har varit att bedriva handel med Finances underskottsavdrag och kvitta dem mot överskott som uppkommer i en annan verksamhet och i en annan koncern än den verksamhet och koncern som underskottet uppkommit i.
11. Syftet med spärreglerna är att motverka handel med skalbolag vars enda egentliga tillgångar består av likvida medel och underskott. Detta för att förhindra obefogade utjämningar av inkomster och underskott mellan företag och verksamheter som inte tillhör samma koncern. Det förfarande som är aktuellt i dessa mål är av sådan karaktär.
12. *Hoist Finance Services AB i likvidation* bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 302 900 kr.

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

13. Frågan i målen är hur utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag vars enda tillgång består av en fordran på säljaren ska bestämmas vid tillämpningen av beloppsspärren och om skatteflyktslagen är tillämplig.

Rättslig reglering m.m.

Avdrag för underskott

14. I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om begränsningar för ett underskotts företag att dra av tidigare års underskott. Vad som avses med underskotts företag framgår av 4 §.
15. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag inträder enligt 10 § första stycket en beloppsspärr. Beloppsspärren innebär enligt 15 § första stycket 1 att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget.
16. Beloppsspärren infördes genom lagstiftning 1993. Tidigare fanns i 2 § 16 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, dessförinnan 9 § första stycket lagen (1960:63) om förlustavdrag, en bestämmelse som innebar att underskotts företaget, vid en ägarförändring av nu aktuellt slag, förlorade rätten till förlustavdrag i sin helhet om det inte var uppenbart att förvärvaren genom förvärvet hade fått en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning, den s.k. skalbolagsregeln. Även för fåmansbolag fanns

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

bestämmelser som innebar att gamla underskott under vissa förutsättningar föll bort i sin helhet. För andra underskotts företag än skalbolag och fåmansbolag påverkade en ägarförändring inte avdragsrätten över huvud taget.

17. Anskaffningsutgiften ska enligt 40 kap. 16 § första stycket IL minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget under viss tid före ägarförändringen. Detsamma gäller tillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen utom i det fall förvärvaren genom tillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. I så fall ska tillskottet enligt 15 a § ingå i utgiften med det belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och tillgångens värde. Bestämmelsen om avräkning av kapitaltillskott som har medfört ägarförändringen infördes genom lagstiftning 2009 (jfr RÅ 2007 ref. 58) och fick sin nuvarande lydelse genom lagstiftning 2016.

Verklig innebörd och skatteflykt

18. Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett hur de har betecknats. En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar (RÅ 2010 ref. 51 och där gjorda hänvisningar till tidigare rättsfall). Vid bedömningen av en rättshandlingens verkliga innebörd saknar det nämnvärd betydelse om de bakomliggande motiven till den har varit att uppnå fördelar vid beskattningen (RÅ 2004 ref. 27).
19. Av 2 § lagen mot skatteflykt framgår att vid fastställandet av underlag för inkomstskatt ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om
 - rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
 - den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

- skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
- 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.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Verklig innebörd

20. Om Hoist Kredits utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet över Finance bestäms i enlighet med köpeavtalet går ingen del av bolagets underskott förlorad till följd av ägarförändringen.
21. Skatteverket anser emellertid att den verkliga innebörden av köpeavtalet är att den del av köpeskillingen för aktierna som betalats genom att Hoist Kredit övertog betalningsansvaret för säljarens skuld till Finance inte utgör någon utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolaget. Skatteverket anser att säljaren i realiteten bara har fått det belopp som betalats kontant.
22. Finance har genom en underprisöverlåtelse sålt sin verksamhet till ett dotterbolag och därefter sålt aktierna i dotterbolaget till sitt moderbolag. Genom aktieförsäljningen ersattes Finances tillgång i form av aktier i dotterbolag av en fordran på moderbolaget.
23. I målen är inte ifrågasatt att aktieförsäljningen skedde på marknadsmässiga villkor eller att värdet av Finances fordran på moderbolaget motsvarade fordringens nominella belopp. Det är inte heller ifrågasatt att försäljningen av aktierna i bolaget till Hoist Kredit skedde på marknadsmässiga villkor eller att betalningsansvaret för skulden då övergick till Hoist Kredit. Det finns därmed inte stöd för

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

slutsatsen att den verkliga innebörden av de aktuella rättshandlingarna är en annan än vad de ger uttryck för. Det saknar betydelse att de transaktioner som ledde till att skulden uppkom inte har beskattats.

Skatteflyktslagen

24. Skatteverket anser att skatteflyktslagen är tillämplig eftersom en beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot syftet med beloppsspärren som är att förhindra handel med skalbolag som har outnyttjade underskott. Den rättshandling som underlaget för beskattning ska fastställas utan hänsyn till är Hoist Kredits övertagande av betalningsansvaret för säljarens skuld till Finance.
25. Ett absolut krav för att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas på ett förfarande är att det har lett till en skatteförmån som inte är avsedd av lagstiftaren. Förekomsten av en skatteförmån i sig är alltså inte tillräcklig för att lagen ska tillämpas på förfarandet (prop. 1980/81:17 s. 108 f., prop. 1982/83:84 s. 13 och prop. 1996/97:170 s. 40).
26. Enligt det system för förlustutjämning vid ägarbyten som gällde före 1993 års lagstiftning förlorade fåmansbolag som huvudregel rätten till underskottsavdrag. Det motsatta gällde andra bolag. För dem var huvudprincipen att avdragsrätten inte påverkades av en ägarförändring och det var bara skalbolag som gick miste om avdragsrätten. Med skalbolag avsågs bolag som inte bedrev någon verksamhet och som därför saknade verkligt och särskilt värde för förvärvaren. Skalbolagsregeln var i praktiken tillämplig endast om tillgångsmassan i bolaget bestod av finansiella tillgångar (prop. 1993/94:50 s. 257).
27. När aktierna i Finance såldes till Hoist Kredit var Finance ett skalbolag i den mening som avsågs i det tidigare systemet. Om skalbolagsregeln alltså hade varit tillämplig skulle Finance alltså ha förlorat rätten till underskottsavdrag till följd av ägarförändringen.

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

28. Det tidigare systemet ansågs brista i neutralitet med avseende på ägar- och verksamhetsförändringar och ersattes 1993 av spärregler som vilar på principen att systemet ska vara neutralt i dessa avseenden. Det ansågs t.ex. inte finnas skäl att tillmäta en omläggning av verksamheten någon betydelse (a. prop. s. 256 ff.). Reglerna gjordes gemensamma för alla underskotts företag oavsett om de bedriver någon verksamhet eller är skalbolag.
29. Genom 1993 års lagstiftning avskaffades alltså en särskild bestämmelse som träffade skalbolagen utan att ersättas av någon annan särskild begränsningsregel för sådana bolag. Att ett skalbolag efter en ägarförändring inte förlorar rätten till underskottsavdrag är därmed en konsekvens som måste ha varit om inte avsedd så åtminstone förutsedd av lagstiftaren. Den enda begränsning i avdragsrätten som numera finns är beloppsspärren som är kopplad till den nya ägarens utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet över skalbolaget.
30. Hoist Kredit betalade för aktierna i Finance genom att bl.a. överta säljarens skuld till Finance på ca 152 miljoner kr och detta belopp ingår därmed i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolaget. Skatteverket anser att utgiften med stöd av skatteflyktslagen ska minskas med skuldbeloppet.
31. I 40 kap. IL regleras en situation då anskaffningsutgiften ska minskas. Enligt 16 § ska utgiften minskas med kapitaltillskott som har lämnats till ett underskotts-företag viss tid före en ägarförändring. Sedan 2009 gäller enligt 15 a § att även tillskott som har medfört en ägarförändring ska räknas av till den del tillskottet inte motsvarar en tillgång av verkligt och särskilt värde för förvärvaren. Under lagstiftningsarbetet anförde flera remissinstanser att uttrycket ”verkligt och särskilt värde” var oklart men regeringen påpekade att begreppet inte var nytt och hänvisade till bl.a. den tidigare skalbolagsregeln (jfr prop. 2009/10:47 s. 11).

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

32. Finance är ett skalbolag i den mening som avsågs i skalbolagsregeln (se punkt 27). Om Hoist Kredit hade förvärvat aktierna i bolaget genom ett kapitaltillskott skulle tillskottet därmed i sin helhet ha räknats av från anskaffningsutgiften.
33. Lagstiftaren har uttryckligen reglerat en situation då utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett skalbolag ska minskas. Den nu aktuella situationen, att ett förvärv sker genom att köparen övertar säljarens skuld till det förvärvade bolaget, är inte ovanlig och kan inte ha varit okänd för lagstiftaren. Slutsatsen av detta är att avsikten inte kan ha varit att begränsa skalbolagens rätt till underskottsavdrag i en situation som den nu aktuella.
34. Av det anförda följer att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandet och överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

35. Finance har haft framgång med sin talan och målen gäller en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.
36. Finance yrkar ersättning med 302 900 kr för drygt 70 timmars arbete. I beloppet ingår 90 000 kr för att inhämta en ”second opinion” från EY. Med hänsyn till att bolaget företräds av ett kvalificerat externt ombud kan det inte anses ha haft behov av ytterligare arbete från ett biträde med motsvarande kvalifikationer (jfr HFD 2020 ref. 68, punkt 39 och HFD 2021 not. 10, punkt 26). Ersättning för denna kostnad bör därför inte medges.
37. Av ingivna fakturor framgår inte tidsåtgången för de olika arbetsåtgärder som anges eller vem som har utfört respektive åtgärd. Bolagets yttranden innehåller dessutom en del upprepningar av vad som anförts i underinstanserna. En

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

skälighetsbedömning måste därför göras. Högsta förvaltningsdomstolen finner att bolaget bör beviljas ersättning med 120 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Erik Nymansson (skiljaktig), Mahmut Baran och Leif Gäverth (skiljaktig).

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

SKILJAKTIGA

Justitieråden Nymansson och Gäverth är skiljaktiga i frågan om inkomstbeskattning och anser att överklagandet ska bifallas. Överröstade i den frågan är de ense med majoriteten i ersättningsfrågan. De anser att skälen för avgörandet ska lyda som följer i punkterna 20-40.

20. Finance hade vid ingången av 2012 ett inrullat underskott om ca 135 miljoner kr och ägdes fram till maj 2012 av Telepo Ltd. Moderbolaget överförde då aktierna i Finance till ett nybildat bolag i form av ett ovillkorat aktieägartillskott med uppgivet syfte att avyttra Finance externt. Senare i samma månad överlät Finance genom en skattefri underprisöverlåtelse hela sin verksamhet till ett nybildat dotterbolag för ca 6 miljoner kr. I augusti samma år överlät Finance andelarna i dotterbolaget till sitt moderbolag för marknadsvärdet, 150 miljoner kr, mot en räntebärande revers. Aktierna i dotterbolaget var näringsbetingade och därmed var även denna transaktion skattefri. Eftersom ingen av transaktionerna beskattades påverkades inte Finances underskott från tidigare år.
21. I december 2012 såldes aktierna i Finance externt till Hoist Kredit AB, som genom förvärvet fick det bestämmande inflytandet över Finance, för ca 160 miljoner kr. Köpeskillingen betalades dels kontant med ca 8 miljoner kr, dels genom att Hoist Kredit AB övertog betalningsansvaret för säljarens skuld till Finance – inklusive upplupen ränta – på ca 152 miljoner kr. Kontantbeloppet var beräknat till viss procent av storleken av Finances underskott. I överlåtelseavtalet angavs att för den händelse att underskottet i Finance skulle reduceras vid beskattningen åtog sig säljaren att kompensera köparen för detta.
22. I sin nya koncerntillhörighet förvärvade Finance under 2013 en fond från sitt moderbolag. Betalning skedde dels med Finances fordran på sitt tidigare moderbolag, dels med ett koncerninternt lån. Fonden avyttrades med vinst under 2014 till ett cypriotiskt bolag inom koncernen. Den skattemässiga vinsten har Finance

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

under beskattningsåren 2012–2014 kvittat mot det inrullade underskottet. Finance försattes i frivillig likvidation i juni 2015.

Verklig innebörd

23. Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd, oavsett hur de har betecknats. En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar, särskilt när dessa är beroende av varandra och har ett tidsmässigt samband och avviker från vad som är normalt förekommande mellan oberoende parter (se t.ex. RÅ 1986 ref. 75 I, RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2008 ref. 66 och HFD 2013 ref. 43). Enbart det förhållandet att syftet bakom rättshandlingarna varit att uppnå skattemässiga fördelar medför emellertid inte att den verkliga innebörden är någon annan än vad rättshandlingarna utvisar (jfr RÅ 2004 ref. 27).
24. Genom förfarandet – där Finances moderbolag köpte Finances dotterbolag med dess verksamhet för 150 miljoner kr och därefter sålde Finance för samma belopp (med justering för upplupen ränta) och ersättning för underskottets värde – kom Finances moderbolag således att utan kostnad överta den verksamhet som tidigare hade bedrivits av Finance. Vad överlåtelsen av Finance omfattade var således endast värdet av dess skattemässiga underskott och betalningen härför bestod i realiteten av en viss andel av underskottets värde vid beskattningen, dvs. det belopp som erlades kontant. Mot denna bakgrund fann Skatteverket att den verkliga innebörden av överlåtelsen var att utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över Finance, efter reducering för mottagna aktieägartillskott, endast uppgick till kostnaden för att förvärva underskottsavdraget, med följd att avdrag för underskottet vägrades helt.
25. Det har emellertid inte framkommit annat än att Finances försäljning av sin verksamhet, och senare även av dotterbolaget, skett utifrån godtagbara

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

värderingar. Det har inte heller framkommit att den revers som utställdes i samband med försäljningen av dotterbolaget hade ett annat marknadsvärde än vad dess nominella belopp utvisade när reversen övertogs i samband med försäljningen av Finance. Högsta förvaltningsdomstolen finner därför att det saknas tillräckligt stöd för att anse att den verkliga innebörden av rättshandlingarna är en annan än att Finance såldes för ca 160 miljoner kr och att beloppsspärren därför ska bestämmas utifrån detta, samt med beaktande av mottagna aktieägartillskott.

26. Det saknas således förutsättningar att bifalla Skatteverkets överklagande på den grunden att den verkliga innebörden av rättshandlingarna skulle vara att utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över Finance endast bestått av den del av köpeskillingen som avsåg värdet av Finances underskott.

Lagen mot skatteflykt

27. Av förarbetena till lagen mot skatteflykt (prop. 1996/97:170 s. 13 och 33) framgår att med skatteflykt avses främst sådana förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter. Som exempel på detta anges bl.a. det fallet att den skatteskyldige utnyttjar en schablonregel på ett inte avsett sätt.
28. För att lagen mot skatteflykt ska vara tillämplig på ett förfarande krävs bl.a. att den skattskyldige, direkt eller indirekt, medverkat i rättshandlingar som ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för denne och att skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.
29. Med skatteförmån avses vid tillämpningen av skatteflyktslagen i princip allt som innebär en skattelättnad eller fördel vid beskattningen, dvs. undvikande av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd (prop. 1982/83:84 s. 17 och prop. 1996/97:170 s. 45).

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

30. Finance har såväl direkt som indirekt deltagit i de rättshandlingar som är i fråga (se punkterna 20–22). För Finances del innebär förfarandet att underskottet kunnat nyttjas mot inkomster i den nya koncern tillhörigheten. Redan detta förhållande innebär en skatteförmån för Finance. Hade överlåtelsen inte ägt rum hade Finances enda tillgång bestått av en räntebärande revers, vars avkastning hade kunnat kvittats mot underskottet. Detta hade dock tagit åtskilliga år, så även vid en sådan jämförelse har Finance erhållit en skatteförmån. Skatteförmånen, som är väsentlig, får anses ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.
31. För att det aktuella förfarandet ska kunna angripas med stöd av lagen mot skatteflykt krävs vidare att en beskattning i enlighet med förfarandet skulle strida mot syftet bakom reglerna mot förlustutjämning vid ägarförändringar i 40 kap. IL och då särskilt beloppsspärren i 15 §.
32. Regler om förlustutjämning vid inkomstbeskattningen infördes genom lagen (1960:63) om förlustavdrag, FAL. År 1984 infördes en särskild bestämmelse i 9 § FAL som träffade ägarförändringar i andra företag än fåmansföretag under förutsättning att dessa utgjorde s.k. skalbolag (skalbolagsregeln), dvs. bolag som inte bedriver någon verksamhet och som därför saknar verkligt och särskilt värde för förvärvaren (prop. 1983/84:63 s. 1). Syftet med bestämmelsen var att hindra handel med bolag som hade utnyttjade underskottsavdrag (a. prop. s. 17 f.). Bestämmelsen flyttades i samband med 1990 års skattereform till 2 § 16 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.
33. Genom lagstiftning 1993 fördes reglerna om förlustutjämning över till en särskild lag, lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU. I samband härmed konstaterade regeringen att skalbolagsregeln i praktiken var tillämplig endast i de fall tillgångsmassan i bolaget bestod av finansiella tillgångar. Regeringen uttalade (prop. 1993/94:50 s. 257) att i den mån regeln inte var tillämplig så gav systemet för förlustutjämning olämpliga incitament till ägarskiften, samt att utan spärregler kommer möjligheterna att utnyttja ett annat

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

bolags förluster att få stor betydelse för ägarförändringar. Detta var inte en önskvärd utveckling, varför regeringen ansåg det vara nödvändigt med spärregler.

34. En särskild beloppsspärr kom att placeras i 7 § LAU och hade samma inriktning som skalbolagsregeln (jfr RÅ 2000 ref. 21 II). Däremot fick den en annorlunda utformning än den tidigare bestämmelsen. Den gjordes mer generell och kom att träffa alla slag av ägarförändringar om vissa förhållanden mellan storleken på utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolaget och det förvärvade bolagets underskott var uppfyllda. Bestämmelsen utformades således som en schablonregel. Regeringen uttalade att en beloppsspärr bör effektivt motverka handel med skalbolag samt att syftet med de föreslagna spärreglerna var att möjligheterna att utjämna tidigare förluster inte ska kunna utgöra ett incitament till företagsöverlåtelser eller företagsförvärv och att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl inte bör genomföras (a. prop. s. 259 f.).
35. Vad gäller syftet med 1993 års lagstiftning måste även följande beaktas. Lagstiftaren hade sedan lång tid tillbaka och vartefter i skärpande riktning infört bestämmelser i syfte att begränsa rätten till underskottsavdrag vid ägarförändringar och därigenom hindra handel med skalbolag som hade underskott. Genom 1993 års ändringar önskade lagstiftaren komma till rätta med brister vad gäller neutraliteten och man ville att systemet för förlustutjämning skulle vara neutralt med avseende på ägarförändringar, dvs. att möjligheten att nyttja ett annat bolags underskott inte ska ha betydelse för ägarförändringar. Om lagstiftaren varit av uppfattningen att ett skalbolag, vars enda tillgång utgörs av en fordran, skulle få räkna med värdet av denna vid bestämmandet av storleken på beloppsspärren, skulle detta vad gäller de grundläggande syften som bär upp lagstiftningen innebära en radikalt förändrad inställning. Något sådant syfte nämns över huvud taget inte i förarbetena. Det förhållandet att den äldre skalbolagsregeln ersattes med en enkelt tillämpbar och mekaniskt verkande schablonregel, kan inte tas till intäkt för att de övergripande och primära syftena att förhindra handel med underskotts företag skulle ha övergivits.

DOM

Mål nr
7005–7007-19
7009–7011-19

36. I samband med införandet av inkomstskattelagen fördes bestämmelsen över till 40 kap. 15 § IL.
37. I ett senare lagstiftningsärende i syfte att hindra kringgående av 40 kap. 15 § IL genom olika slag av kapitaltillskott i samband med ägarförändringar i underskotts-företag, uttalade lagstiftaren att syftet med beloppsspärren är att förhindra att handel sker med företag med stora underskott (prop. 2009/10:47 s. 7 ff.).
38. Förarbetena ger således tydligt vid handen att ett av de övergripande och primära syftena bakom regleringen i 40 kap. IL, och särskilt beloppsspärren i 15 §, är att förhindra handel med underskottsföretag, oavsett om de är skalbolag eller inte.
39. De rättshandlingar som Finance direkt och indirekt medverkat i har, bortsett från underskottets skattemässiga värde, varit meningslösa och genomförts i strid mot syftet bakom reglerna om begränsning av underskottsavdrag vid ägarförändringar. Förfarandet har även inneburit en väsentlig skatteförmån för Finance. Skatteflyktslagen är därför tillämplig på förfarandet.
40. Då samtliga rekvisit för tillämpning av skatteflyktslagen är uppfyllda ska utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet bestämmas i enlighet med Skatteverkets beslut, vilket vid tillämpningen av beloppsspärren innebär att det inte återstår något inrullat underskott i Finance vid 2012 års beskattning.