

Ref 33

Fråga om 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 enligt 40 kap. inkomstskattelagen. Skatteflyktlagen har inte ansetts tillämplig på det aktuella förfarandet.

40 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229), 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 3 juni 2021 följande dom (mål nr 7005–7007-19 och 7009–7011-19).

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 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 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 resultatutjämnning mot framtida inkomster i den nya koncerntillhörigheten. 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 utjämnningar 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.

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 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 underskotts företaget 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 enskild 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,
- 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 dotter-

bolaget 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 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 skal-

bolagsregeln alltså hade varit tillämplig skulle Finance alltså ha förlorat rätten till underskottsavdrag till följd av ägarförändringen.

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 underskottsföretag 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).

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

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Nymansson* (skiljaktig), *Baran* och *Gäverth* (skiljaktig). Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

Justitieråden *Nymansson* och *Gäverth* var skiljaktiga i frågan om inkomstbeskattning och ansåg att överklagandet skulle bifallas. Överröstade i den frågan var de ense med majoriteten i ersättnings-

frågan. De ansåg att skälen för avgörandet skulle 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 koncern tillhörighet 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 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 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 skatte-

flyktsförfarandet inte hade kommit till stånd (prop. 1982/83:84 s. 17 och prop. 1996/97:170 s. 45).

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 outnyttjade 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 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 förlustutjämnning 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.

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 underskotts företag, 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.

*Förvaltningsrätten i Stockholm (2017-10-11, ordförande Andersson):**Verklig innebörd*

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 emot dennes vilja är dock ytterst begränsat.

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

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

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

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

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

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

Omständigheter som talar emot att köparens betalning av säljarens fordran inte ska räknas till utgiften för förvärvet är å andra sidan bl.a. följande. Skatteverket har inte gjort gällande att säljaren saknade betalningsförmåga, att skuldebrevet skulle vara en skenrättshandling eller att fordran av annan anledning helt skulle sakna marknadsvärde. Det har heller inte framkommit att Bolagets marknadsvärde vid förvärvstillfället var lägre än den avtalade köpeskillningen. Skatteverket har inte visat att Bolaget sålt dotterbolaget till det dåvarande moderbolaget till överpris eller att dotterbolagets marknadsvärde var 0 kr varför den som köpeskillning utställda fordringen skulle utgjort någon form av kapitaltillskott.

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

Förvaltningsrätten finner mot bakgrund av tidigare konstateranden och vid en samlad bedömning av omständigheterna, att utredningen inte ger tillräckligt stöd för att rättshandlingarnas verkliga innebörd skulle vara något annat än att Bolaget förvärvats för en utgift som motsvarar den avtalade köpeskillningen. 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

Förvaltningsrättens bedömning

Genom förfarandet har Bolaget kvar hela sitt underskott trots att Bolaget blivit föremål för en ägarförändring. Detta underskott har kunnat utnyttjas

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

Bolaget har innan det bytte ägare 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 ett förvärv från den nya ägaren varigenom de medel som använts för betalning av Bolaget återgått till köparen. Även möjligheten för säljaren att återfå denna del av utgiften för förvärvet måste ha varit en förutsättning för förvärvet av Bolaget.

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

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

Av förarbetena till denna bestämmelse i skatteflyktslagen framgår att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte (prop. 1996/97:170 s. 39). Det uttalas dock vidare att vid oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem bör ledning kunna hämtas från lagmotiven (prop. 1996/97:170 s. 40).

I förevarande mål aktualiseras bestämmelserna i 40 kap. IL avseende tidigare års underskott. Enligt 40 kap. 2 § IL ska som huvudregel underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar bl.a. i 40 kap. IL. Ett exempel på en sådan begränsning är beloppsspärren i 40 kap. 15 §. Att lagstiftningen 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 underskotts företaget 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 skatteflyktslagen 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 vilket skattemässigt slutresultat som beskattning enligt ett annat förfarande bör uppnå. Förvaltningsrätten noterar vidare att om Bolagets nya ägare inte hade betalat Bolagets fordran på dess tidigare ägare hade Bolaget, allt annat lika, kunnat kräva betalning av säljaren och senare dela ut beloppet till köparen med följderna att affären lett till stora förluster för säljaren. Ett sådant förfarande kan således inte anses ligga nära tillhands. Av utredningen i målet framgår inte heller att det hade varit möjligt för säljaren att tillgodogöra sig Bolagets dotterbolag, eller vederlaget för detsamma, genom utdelning till den gamla ägaren före ägarförändringen.

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

Skattetillägg

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten fastställer med tillämpning av lagen om skatteflykt Hoist Finance Services AB:s beskattning i enlighet med det överklagade beslutet. Förvaltningsrätten avslår yrkandena om ersättning för ombuds-

kostnader i samband med Skatteverkets handläggning och i förvaltningsrätten.

Kammarrätten i Stockholm (2019-12-02, Groth, Fries och Mathiasson):

Verklig innebörd

I kammarrätten har Skatteverket uttryckligen angett att den verkliga innebörden ska bedömas utifrån de transaktioner som genomfördes under den tid då Finance ingick i Telepo-koncernen samt överlåtelsen av Finance från Telepo Holding AB (Telepo) till Hoist Kredit AB (Kredit). I förvaltningsrätten argumenterade Skatteverket för att även transaktioner genomförda efter det att Finance hade bytt koncerntillhörighet skulle inkluderas i det händelseförlopp som enligt Skatteverket utmynnade i att den verkliga innebörden av händelseförloppet var att Kredit köpte Finance för 8 565 753 kr.

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

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

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

Av lagtexten följer att skatteförmånen ska ha varit väsentlig och ha tillkommit Finance för att en tillämpning av skatteflyktslagen ska bli aktuell i förhållande till Finance. De rättshandlingar som Finance medverkat till innan bolaget kom att övergå till Hoistkoncernen har som ovan angetts skett utifrån godtagbara värderingar och med skattekonsekvenser som följer direkt av IL. Enligt kammarrättens mening kan

sådana rättshandlingar, åtminstone inte sedda var för sig, ge upphov till någon väsentlig skatteförmån i skatteflyktslagens mening. Efter dessa transaktioner innehöll Finance en revers utställd av det förra moderbolaget på 150 000 000 kr som löpte med en årlig ränta om 4 procent. Vid oförändrade förhållanden härvidlag skulle Finance under överskådlig tid kunna kvitta ränteinkomsten från reversen mot sitt ackumulerade underskott och inte behöva betala någon inkomstskatt.

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

Enligt kammarrättens mening är ovannämnda förarbetsuttalande klart och entydigt och kommer inte på något sätt i konflikt med hur lagtexten har utformats. Kammarrätten kan inte förstå uttalandet på annat sätt än att den skattskyldige genom det påstådda skatteflyktsförfarandet måste ha undvikit skatt som, i avsaknad av förfarandet, skulle ha tagits ut vid någon tidpunkt för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig. Av Skatteverkets ansökan om tillämpning av skatteflyktslagen kan inte utläsas annat än att det skulle vara en skatteförmån att kunna kvitta underskott uppkomna i en koncern mot inkomster i en annan koncern och verksamhet än där de har uppkommit. Att detta inte kan vara fråga om en skatteförmån i skatteflyktslagens mening följer redan av ordalydelsen av 40 kap. 15 § IL som anger att underskott från tid före en ägarförändring under vissa förhållanden bortfaller till viss del. Vid en jämförelse mellan Finances inkomstskattmässiga situation före överlåtelsen till Kredit och Finances situation efter nämnda överlåtelse står det enligt kammarrättens mening klart att ingen av de i ansökan nämnda rättshandlingarna, varken var för sig eller tillsammans, har medfört en väsentlig skatteförmån för Finance. Överklagandet ska därför bifallas. Vid denna utgång finns inte grund för påförande av skattetillägg.

Övrigt

Målen kom in till kammarrätten den 28 november 2017. Skatterättsnämnden meddelade den 30 november 2018 ett förhandsbesked som avsåg huruvida skatteflyktslagen skulle tillämpas på ett förfarande som var mycket likt det som är aktuellt i målen. Förhandsbeskedet överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen varefter kammarrätten vilande-förklarade 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. Kammar-

rätten har ovan gjort bedömningen att i målen aktuella rättshandlingar inte har någon annan verklig innebörd än den som rättshandlingarna utvisar och att de inte har medfört en väsentlig skatteförmån för Finance. En sådan bedömning är tillräcklig för att Finances överklagande ska vinna bifall. Kammarrätten anser att det ändå finns anledning att pröva resterande punkter i 2 § skatteflyktslagen.

Har Finance direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rätts-handlingarna?

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

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

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

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

Av förarbetena till beloppsspärren (prop. 1993/94:50) framgår att nya spärregler bör vila på principen att systemet för förlustutjämning ska vara neutralt med avseende på ägarförändringar (s. 257). Det framgår vidare att det utifrån neutralitetsnormen inte finns skäl att tillmäta en omläggning av verksamheten betydelse. ”Det vore nämligen godtyckligt att anta att verksamheten skulle ha bedrivits i oförändrad form vid oförändrade ägarförhållanden. Snarare bör man utgå från att varje ägare försöker förränta kapitalet på bästa möjliga sätt” (s. 258). Av förarbetena framgår också att beloppsspärren är tänkt att samverka med koncern-

bidragsspärren. ”Neutralitetsnormen talar för att förlustutjämnings-systemet 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 Finance, om man bortser från fordran på moderbolaget, vid tidpunkten för överlåtelsen till Hoist-koncernen var ett tomt s.k. skalbolag. Enligt kammarrättens mening kan ett bolag med en fordran om 151 783 941 kr på en såvitt känt solvent gäldenär inte betecknas som ett skalbolag. Finance har efter att 2012 ha fått en ny koncern tillhörighet kunnat nyttja hela det ackumulerade underskott som uppkommit under tid när Finance tillhörde den gamla koncernen. Detta har skett under tid då Finance inte med skatterättslig verkan har kunnat ta emot koncernbidrag från andra bolag inom den nya koncernen. Mot bakgrund av den neutralitetsnorm som enligt förarbetena ska råda där verksamhetsförändringar inte ska ha någon självständig betydelse anser kammarrätten att det inte skulle strida mot lagstiftningens syfte att fastställa underlaget på grundval av det aktuella förfarandet.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten bifaller överklagandet och

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

b) upphäver påfört skattetillägg, samt

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

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