



# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
5264–5267-20  
5269-20

meddelad i Stockholm den 2 maj 2022

## KLAGANDE

Swedish Match Intellectual Property AB, 556897-8802

Ombud: Advokat Anders Erasmie  
Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB  
Box 1711  
111 87 Stockholm

## MOTPART

Skatteverket  
171 94 Solna

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 25 augusti 2020 i mål nr 4227–4231-19  
och 1549-20

## SAKEN

Inkomstskatt och skattetillägg

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens avgörande i de delar som avser inkomstskatt och skattetillägg samt visar målen åter till kammarrätten för ny prövning.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Swedish Match Intellectual Property AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 70 000 kr.

**BAKGRUND**

1. Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag baserade på inventariernas anskaffningsvärde. Bestämmelser om detta finns i 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I 11 § finns en jämningsregel som innebär att om den skattskyldige eller någon som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem ska få en obehörig skatteförmån, ska anskaffningsvärdet justeras i skälig mån.
2. Swedish Match Intellectual Property AB (bolaget) bildades 2012 och ingår i Swedish Match-koncernen. År 1999 förvärvade ett annat företag i koncernen ett varumärke för ca 670 miljoner kr. Tio år senare överläts varumärket koncerninternt till Vinne 14 AB (Vinne) för 6 000 kr vilket motsvarade varumärkets skattemässiga värde. I januari 2013 överläts varumärket på nytt inom koncernen, denna gång från Vinne till bolaget för en köpeskillning om ca 827 miljoner kr. Köpeskillningen uppgavs motsvara varumärkets marknadsvärde och affären resulterade i en skattepliktig kapitalvinst för Vinne på i stort sett samma belopp. Efter förvärvet tillgodoräknade sig bolaget köpeskillningen som anskaffningsvärde för varumärket.
3. I anslutning till överlåtelsen av varumärket sålde moderbolaget i Swedish Match-koncernen aktierna i Vinne, vars tillgångar då enbart bestod av likvida medel, till ett holdingbolag i en annan svensk koncern för en köpeskillning om ca 757 miljoner kr. Köpeskillningen motsvarade tillgångarna i Vinne minskat med ett belopp som uppgick till 9,2 procent av kapitalvinsten från överlåtelsen av varumärket. Aktierna i Vinne var näringsbetingade och kapitalvinsten från försäljningen av dem var därmed skattefri. Vinne uppgick därefter genom fusion i köparbolaget som i sin tur lämnade koncernbidrag till sitt moderbolag,

där det sedan tidigare fanns skattemässiga underskott. Genom förfarandet kom den skattepliktiga kapitalvinsten i Vinne att kvittas mot dessa underskott.

4. Bolaget lade anskaffningsvärdet för varumärket till grund för årliga värdeminskingsavdrag i sina deklARATIONER för beskattningsåren 2013–2017.
5. Genom omprövningsbeslut justerade Skatteverket med stöd av jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL anskaffningsvärdet för varumärket till 6 000 kr, vilket motsvarade det värde som varumärket haft hos Vinne före överlåtelsen, och vägrade därmed bolaget värdeminskingsavdrag utöver detta belopp. Som skäl angavs att de transaktioner som skett inom Swedish Match-koncernen hade resulterat i att varumärket kunnat tas upp till ett högre värde hos bolaget än hos Vinne utan att det lett till någon beskattning av mellanskillnaden inom koncernen och att detta inneburit att bolaget fått en obehörig skatteförmån. Skatteverket beslutade vidare att ta ut skattetillägg för beskattningsåren 2013–2016.
6. Bolaget överklagade besluten till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslog överklagandena.
7. Bolaget överklagade till Kammarrätten i Stockholm där Skatteverket bestred ändring, i första hand med stöd av jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL och i andra hand med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt.
8. Kammarrätten avslog överklagandena med tillämpning av jämningsregeln. Enligt kammarrätten hade de transaktioner som genomfördes inom Swedish Match-koncernen och de som genomfördes efter den externa överlåtelsen av Vinne samverkat i ett upplägg som innebar att Swedish Match-koncernen fick ett nytt väsentligen högre anskaffningsvärde för varumärket utan att skattekostnaden för detta drabbade koncernen. Kammarrätten ansåg att bolaget och dess närstående bolag hade vidtagit åtgärder för att bolaget skulle kunna

tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstod som rimligt och att syftet var att bolaget skulle få en obehörig skatteförmån.

9. Förvaltningsrätten och kammarrätten avlog bolagets yrkanden om ersättning för kostnader i målen men dessa yrkanden är inte föremål för prövning av Högsta förvaltningsdomstolen.

#### **YRKANDEN M.M.**

10. *Swedish Match Intellectual Property AB* yrkar att det ska medges värdeminskningsavdrag i enlighet med inlämnade deklARATIONER och att det ska beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 122 060 kr samt anför följande. Jämningsregeln kan inte tillämpas på transaktioner som skett till marknadsvärde. Någon definitiv skatteförmån har inte uppstått eftersom de underskott som kvittats mot kapitalvinsten i Vinne har konsumerats genom kvittningen, vilket innebär att den kontanta skattebetalningen bara har skjutits på framtiden. Jämningsregeln syftar inte till att förhindra oönskad förlustutjämnning mellan koncerner utan detta hanteras inom ramen för regelverket i 40 kap. IL om avdrag för tidigare års underskott efter ägarförändringar.
11. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås, i första hand med stöd av jämningsregeln och i andra hand med stöd av skatteflyktslagen. Myndigheten tillstyrker att bolaget beviljas 70 000 kr i ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

#### **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

##### **Frågan i målen**

12. Frågan i målen är under vilka förutsättningar som anskaffningsvärdet för ett

inventarium som har förvärvats från ett företag som står den skattskyldige nära ska justeras med stöd av jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL.

### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

#### *Skattefrågan*

13. För att jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL ska vara tillämplig krävs till att börja med att den skattskyldige eller någon som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt. Bestämmelsen infördes ursprungligen 1938 och bakgrunden var att en överlåtare kunde undgå skatt eller bli lindrigt beskattad enligt den tidens kapitalvinstregler samtidigt som förvärvaren fick ett högt avskrivningsunderlag (prop. 1999/00:2 del 2 s. 236, jfr även RÅ 1994 ref. 44 och RÅ 1993 ref. 83 II).
14. Bolaget förvärvade varumärket från Vinne som då ingick i samma koncern som bolaget till ett belopp som vida översteg varumärkets skattemässiga värde hos Vinne. Köpeskillingen har av bolaget uppgetts motsvara varumärkets marknadsvärde och Skatteverket har inte ifrågasatt den uppgiften. Vinnes skattepliktiga kapitalvinst till följd av försäljningen uppgick till i stort sett samma belopp som bolaget hade betalat för varumärket och som bolaget lade till grund för värdeminskingsavdrag. Direkt efter bolagets förvärv av varumärket såldes aktierna i Vinne externt och Vinne upphörde därmed att vara närstående till bolaget. Inom den koncern som Vinne därefter kom att tillhöra kvittades kapitalvinsten mot tidigare års underskott.
15. Av lagtextens ordalydelse följer att åtgärder som efter det att Vinne hade lämnat Swedish Match-koncernen vidtogs av Vinne, eller av något annat företag i den koncern som Vinne då tillhörde, inte kan läggas till grund för bedömningen av om jämningsregeln är tillämplig på bolagets förvärv av

varumärket. Vidare följer att de åtgärder som jämningsregeln tar sikte på ska ha haft till syfte att höja anskaffningsvärdet över vad som framstår som rimligt; det måste finnas ett samband mellan åtgärderna och det förhöjda anskaffningsvärdet.

16. I detta fall är det därmed två åtgärder som kan komma i fråga att granska närmare, nämligen dels Vinnes försäljning av varumärket till bolaget, dels moderbolagets externa försäljning av aktierna i Vinne.
17. Den första åtgärden ledde direkt till att bolaget fick ett anskaffningsvärde om ca 827 miljoner kr. Försäljningen skedde emellertid till marknadsvärde och resulterade i att hela kapitalvinsten upptogs till beskattning hos Vinne (jfr RÅ 1993 ref. 83 II). Den omständigheten att köpeskillingen översteg varumärkets skattemässiga värde hos Vinne innebär inte att anskaffningsvärdet inte framstår som rimligt. Den andra åtgärden saknar samband med bolagets förvärv av varumärket och kan därmed inte sägas ha vidtagits ”för att” bolaget ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt.
18. Av det anförda följer att det saknas grund för att justera bolagets anskaffningsvärde med stöd av jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL och kammarrättens avgörande ska därmed upphävas i de delar som avser inkomstskatt och skatte-tillägg.
19. Skatteverket har i andra hand yrkat att skatteflyktslagen ska tillämpas på farandet. Den frågan bör inte prövas av Högsta förvaltningsdomstolen som första instans utan målen ska visas åter till kammarrätten för ny prövning.

*Ersättning för kostnader*

20. Bolaget har vunnit bifall till sin talan och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därmed rätt till ersättning för

kostnader för ombud i Högsta förvaltningsdomstolen som bolaget skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.

21. Bolaget har gett in en kostnadsspecifikation avseende arvode för 35 timmars arbete som huvudsakligen har utförts av en advokat och en biträdande jurist. Specifikationen innehåller även uppgifter om vilka arbetsåtgärder som har utförts. Emellertid framgår inte tidsåtgången för de olika åtgärderna eller arbetsfördelningen mellan advokaten och den biträdande juristen. Därmed framgår inte timkostnaden för respektive ombuds arbete och det går inte heller att bedöma om den nedlagda tiden och den genomsnittliga timkostnaden är skäliga. På grund av dessa brister måste en sammantagen skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet göras (jfr HFD 2019 ref. 16, punkterna 27 och 28). Med hänsyn till omfattningen av och innehållet i skriftväxlingen i målen finner Högsta förvaltningsdomstolen att skälig ersättning bör bestämmas till 70 000 kr.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson (skiljaktig), Per Classon, Inga-Lill Askersjö (skiljaktig) och Linda Haggren (skiljaktig).

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jack Hillerström-Forsyth.

**SKILJAKTIGA**

Justitierådet Margit Knutsson är skiljaktig vad gäller hanteringen av Skatteverkets andrahandsyrkande och anser att det saknas anledning att visa målen åter till kammarrätten samt att punkt 19 borde ha utformats på följande sätt.

19. Skatteverket har i andra hand yrkat att skatteflyktslagen ska tillämpas på förfarandet. En förutsättning för att den lagen ska vara tillämplig är att förfarandet har medfört en väsentlig och av lagstiftaren icke avsedd skatteförmån för den skattskyldige (2 § 1 och HFD 2021 ref. 33, punkt 25), dvs. i detta fall bolaget. Av det föregående framgår att det saknas grund för att justera bolagets anskaffningsvärde med stöd av jämningsregeln varav följer att det anskaffningsvärde som bolaget lagt till grund för värdeminskningssavdrag är rimligt. Avdrag baserade på ett sådant underlag kan inte sägas leda till en icke avsedd skatteförmån. Härav följer att skatteflyktslagen inte är tillämplig.

Justitieråden Inga-Lill Askersjö och Linda Haggren är skiljaktiga vad gäller frågan om jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL är tillämplig (punkterna 13–18) och anför följande.

1. Jämningsregeln infördes ursprungligen 1938 och syftet med bestämmelsen var att förhindra missbruk. Bakgrunden till bestämmelsen var att en överlåtare kunde undgå skatt eller bli lindrigt beskattad enligt den tidens kapitalvinstregler samtidigt som förvärvaren fick ett högt avskrivningsunderlag. Av förarbetena framgår att det var svårt att förutse vilka olika former av missbruk som kunde komma att äga rum, varför bestämmelsen fick en allmänt hållen formulering. Men det konstaterades också att bestämmelsen var avsedd att verka rent prohibitivt och att dess tillämpning i praktiken därför kunde beräknas bli mer sällsynt (SOU 1937:42 s. 241).



2. Lagstiftaren har vid några tillfällen uttryckligen tagit ställning till om bestämmelsen ska vara kvar (se prop. 1989/90:110 del 1 s. 558 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 236). Vid inkomstskattelagens tillkomst konstaterade lagstiftaren att även om de motiv som ligger till grund för bestämmelsen hade försvagats kunde det finnas fall där en jämningsregel fortfarande var motiverad.
3. Kapitalvinstreglerna för företag har dock därefter blivit mer gynnsamma. Den 1 juli 2003 avskaffades beskattningen av kapitalvinst på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96). I det sammanhanget berördes dock inte jämningsregeln särskilt.
4. Ursprungligen gällde en och samma jämningsregel för både fastigheter och inventarier, men genom en lagändring 1981 är regleringen införd i två likalydande paragrafer. För fastigheter finns bestämmelsen i 19 kap. 14 a § IL. Med hänsyn till att kapitalvinster på fastigheter under lång tid inte beskattades fullt ut har jämningsregeln framför allt tillämpats vid avyttringar av sådana tillgångar.
5. För att jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL ska vara tillämplig krävs att den skattskyldige eller någon som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt.
6. Bolaget förvärvade varumärket i januari 2013 från Vinne för 827 miljoner kr, vilket vida översteg det ursprungliga anskaffningsvärdet och det värde som inventarierna var upptagna till i Vinnens räkenskaper. Varumärkets skattemässiga värde hos Vinne var vid överlåtelsen 6 000 kr.
7. Av rättsfallet RÅ 1998 not. 234 framgår att jämningsregeln måste begränsas till transaktioner av missbrukskaraktär. En försäljning av inventarier som har

skett till ett pris överstigande det ursprungliga anskaffningsvärdet eller det värde vartill inventarier är upptagna i överlåtarens räkenskaper ansågs inte tillräckligt för att det skulle vara fråga om en transaktion av missbrukskaraktär. Den i målet aktuella avyttringen av en verksamhetsgren till ett pris som inte översteg marknadsvärdet ansågs inte som en sådan transaktion.

8. Som framgår av RÅ 1998 not. 234 kan således överlåtelsen av varumärket från Vinne till bolaget sett isolerat inte anses utgöra en sådan transaktion av missbrukskaraktär som krävs för att jämningsregeln ska vara tillämplig.
9. Frågan är då om bolaget eller någon som står bolaget nära har vidtagit andra åtgärder – förutom överlåtelsen av varumärket – för att bolaget ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt.
10. Vinnes skattepliktiga kapitalvinst till följd av överlåtelsen uppgick till i stort sett samma belopp som bolaget hade betalat för varumärket och som bolaget lade till grund för värdeminskningssavdrag. Dagen efter överlåtelsen såldes dock Vinne – som då endast innehöll kontanta medel och den obeskattade kapitalvinsten – till en extern köpare. Priset för Vinne bestämdes till värdet av tillgångarna minskat med ett belopp om 9,2 procent av kapitalvinsten. Genom försäljningen av aktierna i Vinne, som var näringsbetingade hos moderbolaget, uppkom en skattefri kapitalvinst hos moderbolaget.
11. Hela förfarandet – överlåtelsen av varumärket till bolaget och försäljningen av Vinne samt avskrivningen av varumärket under de följande fem åren – beskrivs detaljerat i ett styrelseprotokoll från moderbolaget från december 2012. I protokollet anges den skattemässiga vinsten uppgå till 112 miljoner kr, beräknad som det skattemässiga värdet på avskrivningarna med avdrag för ersättningen till den externa köparen. Att försäljningen av Vinne resulterade i en skattefri kapitalvinst hos moderbolaget enligt reglerna om näringsbetingade andelar

framstår därför som en förutsättning för att varumärket skulle överlåtas till bolaget till ett pris som översteg det skattemässiga värdet i Vinne.

12. Genom överlåtelsen av varumärket och försäljningen av Vinne har – enligt vår mening – avskrivningsreglerna och reglerna om skattefrihet för näringsbetingade andelar kombinerats på ett sätt som får anses utgöra ett sådant missbruk som jämningsregeln är avsedd att träffa. De vidtagna åtgärderna har medfört att bolaget har kunnat tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt. Hur Vinne beskattades efter att företaget lämnade koncernen har ingen betydelse för tillämpningen av jämningsregeln på bolagets avskrivningsunderlag.
13. Ytterligare ett krav för att jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL ska vara tillämplig är att det kan antas att de vidtagna åtgärderna har gjorts för att något av de inblandade bolagen ska få en obehörig skatteförmån.
14. Bolaget har uppgett att skälet till överlåtelsen av varumärket var att koncernen ville samla sina utländska varumärken i ett separat bolag bl.a. för att underlätta en eventuell försäljningsprocess. Detta kan dock inte motivera prissättningen vid överlåtelsen av varumärket eller försäljningen av Vinne. Av det nämnda styrelseprotokollet framgår dessutom att ett annat skäl till åtgärderna var den skattemässiga vinsten. Det får därför antas att det primära skälet till att åtgärderna vidtogs var att bolaget skulle få en sådan obehörig skatteförmån som krävs för att jämningsregeln ska vara tillämplig.
15. Sammantaget anser vi att förutsättningarna för att tillämpa jämningsregeln i 18 kap. 11 § IL är uppfyllda. Överröstade i denna fråga delar vi majoritetens bedömning om skatteflyktslagen och ersättningen för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.