

Målnummer: T389-01 **Avdelning:** 1**Domsnummer:****Avgörandedatum:** 2003-02-07**Rubrik:** Fråga huruvida återvinningsvarande bort inse att överlåtare av andelar i handelsbolag genom överlåtelsen blev insolvent när risk förelåg för att en skattetransaktion skulle underkännas. 4 kap. 5 § KL.**Lagrum:** 4 kap. 5 § konkurslagen (1987:672)**Rättsfall:**

REFERAT

Hjärtervägen Invest AB:s konkursbo (konkursboet) förde efter stämning å Flora Placering HB (Flora) vid Sollentuna TR den talan som framgår av TR:ns dom.

TR:n (rådmännen Fredelius, referent, och Carstensen samt tingsnotarien Hedstrand) anförde i dom d. 24 juni 1999: Bakgrund. Flora ägde aktierna i Hjärtervägen Invest AB (Hjärtervägen). Båda bolagen företrädades av B.N. B.N. var företrädare även för Köpmannen i Venedig HB (Köpmannen). Den 15 dec. 1989 sålde Hjärtervägen de andelar som bolaget hade i Köpmannen. Andelarna såldes till Flora för 100 kr. Hjärtervägen försattes i konkurs d. 28 sept. 1995. Konkursboet menar att andelarna vid tidpunkten för överlåtelsen var värda 50 252 260 kr och för nu talan mot Flora med krav på att mervärdet skall återföras till konkursboet med stöd av 12 kap. 2 § 2 st. aktiebolagslagen (ABL), 8 kap. 14 § samma lag i lagrummets lydelse före d. 1 jan. 1999 (numera 8 kap. 35 §) eller 4 kap. 5 § KL.

Yrkanden m.m.

Hjärtervägens konkursbo har yrkat att TR:n skall förplikta Flora att till konkursboet betala 50 252 160 kr. På beloppet yrkas ränta enligt följande.

I den mån kapitalbeloppet eller del därav skall återbäras enligt aktiebolagslagens regler yrkas ränta enligt 5 § räntelagen från d. 15 dec. 1989 till dagen för delgivning av stämningsansökan och enligt 6 § samma lag för tiden därefter till dess betalning sker. I den mån kapitalbeloppet eller del därav skall återbäras enligt KL:s återvinningsregler yrkas ränta enligt 5 § räntelagen från d. 15 dec. 1989 till dagen för lagakraftvunnen dom och enligt 6 § samma lag för tiden därefter till dess betalning sker.

Flora har bestritt Hjärtervägens konkursbos yrkanden: Inget kapitalbelopp vitsordas som skäligt i och för sig. Ränteryrkandena vitsordas dock i och för sig. Vid en eventuell återgång skall endast de överlåtna andelarna återgå.

Konkursboet har genmält: Andelarna i Köpmannen har sedan tidpunkten för överlåtelsen genomgått en sådan värdeförändring att de får anses som förbrukade. Konkursboet godtar därför inte en naturaåterbäring. Återbäring skall i stället ske med ersättning för andelarnas värde vid tiden för förlusten med avdrag för köpeskillingen om 100 kr som erlades av Flora. Andelarna var per d. 31 dec. 1989 värda 50 252 260 kr.

- - -

Domskäl

Parternas talan.

Till stöd för sin talan har konkursboet anfört följande.

Hjärtervägen ingick i en koncern där mycket avancerad skatteplanering tillämpades. Koncernen kontrollerades av B.N. Skalbolag köptes för stora belopp i syfte att köparen skulle kunna eliminera den latent skatten för vinsterna i skalbolagen. Avsikten var alltså inte bara att ha rörelsedrivande bolag utan även att använda vissa bolag enbart till att kvitta bort latent skatteskulder och sedan föra över tillgångarna och vinsterna till skattebefriade subjekt. Under åren 1987-1994 ingick omkring 100 skalbolag i koncernen, där det fanns vinster för två miljarder kr som om de beskattats skulle ha medfört ett skatteuttag om 730 miljoner kr. - Under inkomståret 1988 användes Köpmannen för att kvitta bort obeskattade vinstmedel.

Den 5 maj 1988 hade Hjärtervägen sålt sin leasingstock till Flora för 50 miljoner kr. Med anledning av försäljningen uppstod en motsvarande realisationsvinst för Hjärtervägen. Köpmannen köpte d. 16 dec. 1988 två filmrättigheter för 136 miljoner kr från två bolag i England. Vid detta tillfälle ägdes Köpmannen av två aktiebolag i "N-gruppen", Balder Handel och Industri AB och DTB Data AB. Den 28 dec. 1988, dvs. ungefär två veckor efter förvärvet av filmrättigheterna, ändrades antalet andelar i Köpmannen från 2 000 till 136 886. De nya andelarna såldes till Hjärtervägen och andra bolag inom "N-gruppen"; totalt såldes 136 886 andelar för 136 886 000 kr. Hjärtervägen köpte 49 677 andelar för 49 677 000 kr av en av Köpmannens båda bolagsmän, Balder Handel och Industri AB. Hjärtervägen blev enligt överlåtelseavtalet inte bolagsman i Köpmannen genom andelsköpet men skulle som andelsköpare dela på vinst och förlust i Köpmannen. Filmrättigheterna skrevs av direkt ner till 0 kr, varför Köpmannen fick ett underskott om 136 miljoner kr. Underskottet fördelades sedan på delägarna i proportion till deras andelsinnehav. Den beskattningsbara realisationsvinst som uppstått i Hjärtervägen 1988 efter försäljningen av leasingstocken kvittades sålunda bort mot de andelar i Köpmannen som Hjärtervägen förvärvat och som det året skrevs ner till 0 kr. För inkomståret 1988 deklarerade Hjärtervägen en inkomst av rörelse om 49 677 595 kr. Merparten av denna inkomst härrörde från försäljningen av leasingstocken. Efter underskottsavdrag om 49 677 000 kr avseende bolagets andel i Köpmannens förlustresultat uppgick Hjärtervägens taxerade inkomst för 1988 till 595 kr. - En första förutsättning för att Hjärtervägen skulle kunna göra underskottsavdrag var att Hjärtervägen hade rätt att ta del i Köpmannens underskott. Enligt det avtal där andelarna överläts på Hjärtervägen från Köpmannen skulle vinst och förlust i Köpmannen fördelas på andelsägarna i förhållande till respektive bolags antal andelar. Beskattning av handelsbolag sker hos dess delägare. Ett överskott beskattas hos delägarna och ett underskott får utnyttjas av dessa. Det är skillnad på andelsägare och delägare. Att andelsägare skulle ha rätt att bära ett handelsbolags underskott har inget stöd i handelsbolagslagen. Hjärtervägen var enbart andelsägare i Köpmannen. - Ett villkor för att den som är delägare skall få göra avdrag för underskott är att handelsbolaget där förlust uppstått har drivit rörelse enligt 27 § kommunalskattelagen. Rörelsekriteriet innebär att verksamheten har bedrivits yrkesmässigt, självständigt, varaktigt och i vinstsyfte. Köpmannens investering i film hade inte föregåtts av upprättandet av några affärsmässiga kalkyler. Genom upprättandet av ett s.k. sublicensavtal garanterades Köpmannen en minimiroyalty motsvarande 95 % av köpeskillingen för filmrättigheterna, varför Köpmannen aldrig tog någon egentlig affärsmässig risk. Avbetalningarna på köpeskillingen kvittades löpande mot intäkterna av exploateringen av filmerna. Köpmannens utbetalningar och ekonomiska risk begränsades härigenom till en första avbetalning om cirka sex miljoner kr innan intäkterna började flyta in. Köpmannens transaktioner avsåg sålunda inte rörelse i kommunalskattelagens mening. Det kan således ifrågasättas om

Hjärtervägen över huvud taget var berättigat att göra något underskottsavdrag.

I månadsskiftet augusti/september 1989 inledde skattemyndigheten en skatterevision av Köpmannen. Då B.N. var företrädare för alla tre bolagen vid denna tidpunkt fick han genast vetskap om revisionen. I maj 1990 kom ett första utlåtande från skattemyndigheten i ärendet och i juni samma år avslutades revisionen med en revisionspromemoria. I promemorian slog skattemyndigheten fast att Hjärtervägen skulle eftertaxeras för inkomståret 1988 med ett belopp motsvarande underskottsavdraget för andelarna i Köpmannen. Skattemyndigheten väckte därefter talan om taxeringen vid länsrätten. Både länsrätten - i dom d. 25 mars 1992 - och KammarR:n - i dom d. 5 sept. 1994 - gick på skattemyndighetens linje och höjde Hjärtervägens taxering för det aktuella inkomståret. RegR beslutade d. 9 sept. 1995 att inte meddela prövningstillstånd. Genom KammarR:ns dom höjdes Hjärtervägens taxering för inkomståret 1988 med 49 721 240 kr och bolaget påfördes tillkommande skatt med 41 377 840 kr. Objektivt sett förelåg den skatteskulden redan vid utgången av år 1988. Skatteskulden redovisades dock inte i Hjärtervägens bokslut för 1989 trots att det stått klart för Hjärtervägen - genom B.N. - att det i vart fall förelåg en risk för att en skatteskuld skulle komma att påföras. Syftet med transaktionerna under 1988 och 1989 var enbart att undandra skatt från staten. Överlåtelsen av andelarna till Flora för 100 kr var en förtäckt vinstutdelning, eftersom andelarna egentligen var värda 50 252 260 kr vid årsskiftet 1989/1990. Hjärtervägen hade per d. 31 dec. 1988 en oredovisad skatteskuld om drygt 41 miljoner kr och hela det egna kapitalet var förbrukat. Skatteskulden var vid tidpunkten för överlåtelsen uppenbar för både Hjärtervägen och Flora. Bolagen var i allt fall medvetna om att det då fanns en risk för att en skatteskuld skulle uppkomma. Att under dessa förhållanden göra sig av med i stort sett alla sina tillgångar i form av vinstutdelning stod med hänsyn till bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt i strid mot god affärssed. Utdelningen var olovlig och skall av Flora återbäras till Hjärtervägens konkursbo enligt 12 kap. 5 § 1 mom. ABL. - B.N. måste ha förstått att utdelningen var en form av kapitalanvändning och i strid mot 12 kap. 2 § 2 st. ABL. Han saknade därigenom befogenhet att genomföra utdelningen, eftersom den var olovlig, och den skall därför även anses som ogiltig enligt 8 kap. 14 § ABL. - I den mån beloppet inte skall återbetalas enligt ABL skall det återbetalas enligt 4 kap. 5 § KL, eftersom Hjärtervägen i december 1989 avhände sig en tillgång, värd 50 252 260 kr, för 100 kr, trots att det förelåg en stor skatteskuld redan vid utgången av 1988. Hjärtervägen kom genom överlåtelsen på obestånd. Flora har genom B.N. haft full kännedom om Hjärtervägens insolvens och därigenom om överlåtelsens otillbörlighet.

Till stöd för bestridandet har Flora anfört: I slutet på 1980-talet och början på 1990-talet medgavs direktavdrag för köp av film. Film ansågs vara ett korttidsinventarium på grund av att dess ekonomiska livslängd normalt inte var längre än tre år. Förvärvskostnaden avskrevs därför helt det första året och på det sättet uppkom en möjlighet att skjuta på beskattningen av vinster. Det var ett vedertaget förfarande och expertisen rekommenderade film som ett lämpligt objekt att investera i för den som ville skatteplanera. I rättsfallet RÅ 1980 1:51 godkände RegR att egenproducerad svensk film avskrevs första året. I praxis och doktrin kom detsamma att gälla även inköpt film, i allt fall fram till början av 1990-talet. - Köpmannen investerade alltså i film för att erhålla det beskattningsmässigt förmånliga direktavdraget. Investeringskostnaden för film är dock mycket hög och Köpmannen ville dela upp denna kostnad. Man utökade därför antalet andelar i bolaget och lät ett antal andra bolag, däribland Hjärtervägen, teckna dessa. Köpmannen användes sålunda som ett rörelsedrivande bolag för filminvesteringar. Köpmannen förpliktade sig genom avtal att utan säkerhet eller deponering av pengar betala 136 miljoner kr för två olika filmer. Köpeskillingen skulle delas upp på tio lika stora avbetalningar och Köpmannen erlade genast den första avbetalningen, närmare tio miljoner kr, utan att ha fått några intäkter från filmerna. Köpmannen har sedan betalat

hela köpeskillingen. Tanken var att i viss mån balansera avbetalningarna mot de förväntade intäkterna för att man skulle slippa låna upp en stor summa pengar. Köpmannen hade dock vid avtalstecknandet i december 1988 inte någon som helst vetskap om storleken av de kommande intäkterna. Det fanns inga garantier. Filmerna kunde komma att bli en förlustaffär lika gärna som de kunde generera vinst. Köpmannen saknade likväl möjlighet att undandra sig betalningsansvaret för filmerna och transaktionen innefattade således en fullt affärsmässig risk. Det är felaktigt att påstå att Köpmannen skulle ha varit garanterad 95 % av köpeskillingen i minimiroyalty enligt sublicensavtal. Köpmannen var inte part i det avtalet och fick kunskap om det först genom skattemyndigheten som i sin tur fått information om avtalet från den amerikanska skattemyndigheten. - Överlåtelsen till Flora av Hjärtervägens andelar i Köpmannen gjordes för att skjuta beskattningen framåt i tiden och för att få loss likvida medel i verksamheten. Andelarna var bokförda till 0 kr eftersom kostnaden för filmerna hade direktavskrivits i Köpmannen. Vederlaget för andelarna var 100 kr, dvs. 100 kr över bokfört värde i enlighet med den av HD godkända s.k. nettometoden. - På våren 1989 gjorde Hjärtervägen i sin självdeklaration avdrag med 49 677 000 kr, motsvarande dess del i Köpmannens underskott. Företrädaren för Hjärtervägen, B.N., var övertygad om att det var riktigt att göra ett sådant underskottsavdrag sedan han tagit in yttranden från H. advokatbyrå och Hägglöf & Ponsbach Fondkommission AB samt utlåtande från Svenska Filminstitutet. B.N. var dock medveten om att det var fråga om stora belopp och förväntade sig att få frågor om avdraget från skattemyndigheten. Varken då skattemyndigheten sedermera i augusti 1989 beslutade om skatterevision av Köpmannen eller då överlåtelsen av andelarna till Flora ägde rum i december samma år fanns det emellertid någon tanke på att avdraget skulle komma att underkännas. Det var inte heller enligt god redovisningssed möjligt att ta upp någon skatteskuld i årsredovisningen för 1989. Denna godkändes utan anmärkning av revisorn M.B. i hans revisionsberättelse av d. 23 april 1990. Det var först i juni 1990 som de inblandade bolagen genom B.N. fick insikt i att det förelåg risk för en skatteprocess. Skattemyndigheten redovisade då i en revisionspromemoria sin uppfattning att Hjärtervägens avdrag var felaktigt och att bolaget därmed riskerade att påföras skatt i motsvarande mån.

Utredningen.

Hjärtervägen har som skriftlig bevisning åberopat Floras årsredovisning för räkenskapsåret 1989/90.

Flora har som skriftlig bevisning åberopat Hjärtervägens årsredovisningar och revisionsberättelser för år 1988 och 1989, Köpmannens årsredovisning och revisionsberättelse för år 1989, rättsutlåtande från Advokatfirman H., rättsutlåtande från Hägglöf & Ponsbach Fondkommission AB, dom från KammarR:n i Stockholm i mål nr 3392-1991, dom från KammarR:n i Stockholm i mål nr 3393-1991, intyg från Svenska Filminstitutet och AB Svensk Filmindustri samt bankbetalningsuppdrag från Köpmannen till säljarna av filmerna.

På Hjärtervägens och Floras begäran har förhör under sanningsförsäkran hållits med B.N. Hjärtervägen har vidare begärt vittnesförhör med S.W. På Floras begäran har vittnesförhör med B.L., U.T., S.-E.H. och M.B. hållits. Dessa har uppgett följande.

B.N.: Han är och var vid det aktuella tillfället legal ställföreträdare för Flora. - Han började sin yrkesbana som akademiker men blev, via fem år på IBM, egenföretagare 1975. Han har sedan dess varit affärsman inom bl.a. handel, riskkapitalverksamhet och leasing. Han har alltid varit intresserad av film men hade inte arbetat med filmverksamhet före 1988. - Under 1988 fick han idén att skatteplanera för att få mer likvida medel i affärsverksamheten. Det fanns vid den tidpunkten olika möjligheter att skatteplanera och hans rådgivare sade att filmverksamhet var skattetekniskt fördelaktigt eftersom film kunde

direktavskrivs. Han beslutade sig därför för att investera i film. Tanken var också att han vid sidan av skatteplaneringen skulle göra vinster på filmerna. Någon vinst var dock inte nödvändig, huvudsaken var att filmerna inte gick med större förlust än cirka 18 %. De olika skalbolag i vilka han behövde underskottsavdrag för att kvitta bort vinster var nämligen inköpta till 80 % av deras samlade vinstmedel om 136 miljoner kr. Om vinstmedlen helt kunde kvittas bort mot direktavdraget, så återstod knappt 20 % av köpeskillingen om motsvarande belopp att använda vid filmaffären utan att det blev en reell förlust. B.N. anlät experter för att filmtransaktionerna i Köpmannen skulle bli lagliga. Bland annat sade revisorer på dåvarande välrenommerade Reveko, nuvarande Öhrlings revisionsbyrå, att det gick bra att göra som han gjorde. Han tänkte sig noga för och analyserade regelverket mycket noggrant. - Advokat S.-E.H. var en av de rådgivare som han anlät inför filmtransaktionen. Han ansågs då vara väldigt duktig på just film. B.N. och S.-E.H. diskuterade de civilrättsliga sidorna av transaktionen vid olika sammanträffanden, framför allt i december 1988, och S.-E.H. gjorde bedömningen att den civilrättsliga delen var oantastlig om man gjorde som det var tänkt, dvs. överlät de fysiska kopiorna av filmerna till Köpmannen genom denuntiation. Till följd av att S.-E.H. hade godkänt transaktionen civilrättsligt, menade även de skattetekniska rådgivarna att det skulle vara riktigt att utföra den. B.N. lade också ned mycket arbete på att kontrollera rättsläget med engelska jurister och andra utländska personer. Efter inköpet av filmerna skrev S.-E.H. ett intyg på att affären var riktigt genomförd och Haggglund och Ponsbach, en fondkommissionsfirma som B.N. hade blivit rekommenderad av Revekos skattejurister, utfärdade ett intyg gällande den skatterättsliga bedömningen. Ingen gav B.N. någon varning angående affären. - Under tiden som den rättsliga utredningen gjordes i Sverige var B.N. i kontakt med filmbolagen genom två engelska mäklare. De engelska mäklarna kom över till Sverige för att ge B.N. besked om hur filmmarknaden såg ut och diskutera en eventuell affär. Det amerikanska produktionsbolag som han senare bestämde sig för att via de engelska mäklarna köpa filmer från, Kings Road Entertainment Inc, var redan då ett stort börsnoterat bolag som producerade en typ av filmer som främst var tänkta för kabel-TV. Marknaden var stor och produktionsbolaget räknade med att få sina kostnader täckta. Rådgivarna sade att det fanns en viss ekonomisk risk, men B.N. gjorde allt för att försöka minimera eventuella risker. Enligt den ekonomiska kalkyl som upprättades beräknade man att den helt övervägande delen av intäkterna skulle uppbäras inom två år. Det visade sig sedan att det inte blev en så dålig affär trots att det var många som skulle vara med och dela på inspelningsvinsterna. - På inrådan av de engelska mäklarna skrev B.N. sedan avtal på de två i målet aktuella filmerna d. 16 dec. 1988. Köpeskillingen om 136 miljoner kr motsvarade ganska exakt det som B.N. behövde för att kvitta bort vinsten i de olika bolagen. Filmmarknaden var så stor att han kunde framställa önskemål om priser som skulle tillgodose hans behov. Mäklarna tyckte också att just dessa filmer bäst svarade mot hans önskemål om en begränsad risk. Enligt S.-E.H. var det inga egendomliga villkor i avtalet eller något annat som verkade vara konstigt. Samtidigt tecknades också två exploateringsavtal. Det tecknades inget avtal om garanterade intäkter. - B.N. skulle betala köpeskillingen enligt en avbetalningsplan, vilken han i stort sett också följde. Pengarna betalades ut av pensionstiftelsernas internbank Natco i Flora, där också B.N:s del i intäkterna sattes in. Avbetalningsplanen var lagd så att B.N. skulle betala den första avbetalningen innan han fick några intäkter. Det var ingen plan upprättad för intäkternas inbetalning och B.N. låg stundtals ute med allt för mycket pengar, men han försökte få intäkterna att sammanfalla med avbetalningarna. Om något hade gått snett och filmerna inte hade gått så bra som förväntat så hade det gått mycket illa. Det fanns en klar risk för förlust. - För att skatteplaneringen skulle få någon mening måste Hjärtervägen innan 1989 års slut sälja ut andelar i bolag där det fanns förluster. Hjärtervägen sålde därför sina andelar i Köpmannen till Flora för 100 kr, dvs. 100 kr över det bokförda nollvärdet. Andelarna var värda betydligt mer, flera miljoner kr, med hänsyn till de framtida intäkterna för filmerna. Det blev därigenom en sakutdelning från Hjärtervägen till Flora i form av andelar i film. Utdelningen var en del i

skatteplaneringen. Enligt då gällande skatteregler var det nämligen en fördel att sälja tillgångar i bolaget när aktiebolaget hade gjort vinster, så att vinsten kapslades in i stället för att bli beskattad i bolaget. Det var en mycket hård beskattning av företagen på den tiden och det var extra viktigt att säljaren gjorde rätt så att inte hela vinsten försvann i skatt. I detta fall såldes andelarna till Flora som var ett skattebefriat subjekt, ett bolag med pensionsstiftelser, varför beskattningen helt kunde skjutas upp till dess att pensionen i framtiden kom att falla ut. Under tiden skulle likviditeten i stiftelserna kunna användas till att göra nya affärer med. Skatteplaneringen var inte olaglig i sig. Bokföringen var hela tiden korrekt och utan anmärkningar. Andelarna har i dag ett mycket begränsat - om något - värde. - I augusti 1989 beslutade skattemyndigheten om skatterevision av Köpmannen. För B.N. var det självklart att en så stor transaktion som en avskrivning på närmare 136 miljoner kr skulle föranleda en granskning. En granskning förändrade dock inte den bedömning av direktavskrivning av filmerna som tidigare gjorts. Under 1990 kom en revisionspromemoria där det fanns vissa varningstecken om att avdraget kanske inte var helt oantastligt. Promemorian verkade inte så genomtänkt, varför varken B.N. själv eller rådgivarna befarade att den skulle komma att läggas till grund för en eventuell framtida domstolsprövning. B.N. förväntade sig inte att få någon skatteskuld och en skuld skall heller inte tas upp i redovisningen innan den existerar reellt. Det skall heller inte göras någon anteckning inom linjen om en skatterevision i årsredovisningen. - Skatteplanering pågår fortfarande i de flera hundra bolag som B.N. kontrollerar. Film används dock inte längre som ett skatteplaneringsinstrument, eftersom film med tiden visade sig vara en osäker investering i skattehänseende.

S.W.: Han har arbetat som revisor inom skatteförvaltningen sedan slutet av 1970-talet. Nu är han kontorschef på ekobrottsmyndigheten i Stockholm. - Första gången han kom i kontakt med Hjärtervägen var på sommaren 1989. Skattemyndigheten i Stockholm hade uppmärksammat att ett antal aktiebolag över hela landet deklarerade stora underskott som samtliga utgjorde del av ett underskott om 136 miljoner kr i Köpmannen HB. Skattemyndigheten beslutade därför att inleda en revision av Köpmannen i slutet av augusti 1989. Skattemyndigheten begärde att få in allt räkenskapsmaterial och d. 6 sept. 1989 kom revisor M.B. personligen med räkenskapsmaterialet. S.W. gick igenom materialet ensam och infordrade mycket ytterligare material och deklARATIONER. Han tog också kontakt med filmkännare inom amerikansk film och begärde handräckning från den amerikanska skattemyndigheten. Efter årsskiftet 1989/90 begärde han in kompletterande uppgifter av B.N. S.W. fick in en mängd filmavtal mellan Köpmannen och de engelska finansierarna samt avtal mellan finansierarna och de amerikanska producenterna. Avtalen utvisade bl.a. hur mycket Köpmannen hade betalat och hur avbetalningsplanen såg ut. Det fanns också ett licensavtal av vilket framgick att Köpmannen skulle erhålla 75 % av filmernas nettointäkter och ett optionsavtal där det amerikanska produktionsbolaget gavs rätt att köpa tillbaka filmerna efter den 31 månader långa upplåtelsetidens utgång. Därmed var cirkeln sluten. Det enda som fattades var att se hur Köpmannen garanterades intäkter. Köpmannen var enligt upplåtelseavtalet garanterat 75 % av nettointäkterna, men priset på filmerna var så högt att det inte skulle vara möjligt att tjäna in det man betalat enbart genom denna garanti. Enligt det amerikanska produktionsbolaget var de beräknade intäkterna för filmerna också betydligt lägre än köpeskillingen. När svaret efter drygt ett år kom från den amerikanska skattemyndigheten fann S.W. den sista "pusselbiten". Det fanns ett s.k. sublicensavtal som garanterade Köpmannen att få in 95 % av det man hade betalat för filmerna. Köpmannen riskerade således inte mer än 5 % av erlagd köpeskillning och det var förmodligen priset för själva upplägget, dvs. provision till dem som hade medverkat i affären. Sublicensavtalet gällde mellan det amerikanska produktionsbolaget och de bolag som exploaterade filmerna och som också betalade in intäkterna till Köpmannen. S.W. vet inte om Köpmannen nämns i avtalet, men pengarna kom de facto in till Köpmannens bankkonto. När han följde betalningsströmmarna kunde han nämligen spåra garantin. Det var bara den första amorteringen som erlades utan att Köpmannen erhöll några intäkter,

sedan öppnades ett valutakonto där lika stora belopp gick in och ut varje månad i anslutning till varandra. Det flöt in sammanlagt drygt 129 miljoner kr och avbetalningarna var på sammanlagt 136 miljoner kr. När avbetalningen var klar, slutade också intäkterna att komma in, innan upplåtelseavtalets utgång. Sublicensavtalet är daterat för hand d. 14 april 1989, men datumet d. 16 dec. 1988 finns angivet med datorskrift på samma handling. S.W. tror därför att sublicensavtalet med stor sannolikhet hade upprättats redan i samband med köpet av filmerna. Vid en sammantagen bedömning av risktagandet framstod det som osannolikt att B.N. skulle skriva på ett avtal där han förpliktades att erlagga 136 miljoner kr utan att få något tillbaka. B.N. var inte garanterad ett enda öre utan sublicensavtalet. - Bolagsmän kan utnyttja underskott i handelsbolag under förutsättning att handelsbolaget bedriver en rörelsedrivande verksamhet, 27 § kommunalskattelagen. Med rörelse menas att verksamheten är självständig, varaktig och bedrivs i vinstsyfte under en längre tidsperiod. Ett bolag som går med förlust för att berika en annan verksamhet som inte är rörelse bedriver inte rörelse i lagstiftarens mening. S.W. ansåg inte att Köpmannen var ett rörelse- drivande bolag utan att bolagets enda uppgift var att tömma det på tillgångar så att förlust uppstod. Köpmannen hade inte behövt använda film utan kunde ha använt vilken tillgång som helst som hade gått att direktavskriva. Det fanns inga möjligheter att verksamheten skulle ha kunnat gå med vinst. Avbetalningarna och intäkterna var bara penningdepositioner mellan England och Sverige. B.N. köpte ett färdigt "filmpaket" och någon avsikt att göra förtjänst på film kunde inte spåras. - Under åren därefter har S.W. stött på B.N. i andra bolag. Skalbolagstransaktionerna har intensifierats under åren och andra medel har använts, men det har ständigt varit fråga om samma metod. Skalbolag är i sig inte olagliga, men det förekom en del omständigheter i det aktuella fallet som gjorde att transaktionerna i de inblandade skalbolagen blev olagliga.

B.L.: Efter jur.kand.-examen i Stockholm och tjänstgöring på olika domstolar samt arbete på Riksskatteverket och på Öhrlings revisionsbyrås skatteavdelning, där han också var ansvarig för Öhrlings norrlandskontor, bedriver han nu egen verksamhet inom skatteområdet sedan knappt tre år tillbaka. Sedan 1986 har han arbetat med olika former av skatteplanering och sett till att klienterna inte behöver betala mer skatt än nödvändigt. Skatteplanering är ett normalt instrument, särskilt vid generationsskiften i bolag och vid kompanjonskap. - Han kom i kontakt med investering i film redan 1987. Han företrädde då ett stort antal klienter i ett trettiotal mål om filmrättigheter och har således god erfarenhet på området, både civil- och skatterättsligt. - Handeln med filmrättigheter startade i slutet på 1980-talet på grund av att det i praxis hade godkänts att handelsbolag kunde göra s.k. dubbla avdrag för filmrättigheterna. Avskrivningsreglerna om korttidsinventarier tolkades nämligen så att tillgångar som inte ansågs ha något ekonomiskt värde efter tre år fick direktavskrivas. Regeln prövades av RegR i två kända fall. I det ena fallet konstaterade RegR att en av ett gruvbolag inköpt grävmaskin inte fick direktavskrivas, eftersom maskinen var ett tidstypiskt inventarium som borde ha en livslängd på fem år även om dess livslängd rent faktiskt var kortare. I det andra fallet slog RegR fast att inköpta datorer och immateriella datorprogram fick direktavskrivas med hänsyn till den omsättning som skedde med datorer och program. Där ansågs nya datorer och program behöva köpas in var artonde månad. I ett förhandsbesked från RegR 1980 fick det svenska filmprojektet Dunderklumpen direktavskriva egenproducerad film. Rättsläget ändrades först 1993 (genom RÅ 1993 ref. 92). Det var således oförändrat från 1980 när de i målet aktuella transaktionerna skedde. Alla som arbetade i skattebranschen utgick också från att direktavskrivning av film var tillåtet i slutet på 1980-talet. De bolag som hade fått yrkanden om direktavskrivningar underkända hade underkänts på grund av att de ej ansågs bedriva rörelse. I princip räckte det dock att ett bolag förvärvade en enda filmrättighet som sedan genererade intäkter för att bolaget skulle anses bedriva verksamhet. Rättsfallet RÅ 1993 ref. 86, det s.k. filmintressentermålet, handlade om ett fingerat köp av filmrättigheter. Det i rättsfallet aktuella bolaget hade deponerat 95 % av köpeskillingen hos tredje man. Den deponerade delen

av köpeskillingen återbetalades sedan och säljaren erhöll bara fem % av den fingerade köpeskillingen. Det var alltså inte avsett att säljaren skulle få denna. RegR underkände transaktionen och därmed rätten till direktavdrag med hjälp av s.k. genomsyn och konstaterade att köparen måste betala hela den överenskomna köpeskillingen till säljaren så att det blev fråga om ett reellt förvärv av filmrättigheter. Om bolagen 1988-89 tog affärsmässiga risker och betalade för filmerna utan att deponera pengarna hos tredje man så var det godkänt.

U.T.: Han tog jur.kand.-examen i Uppsala 1977. Därefter arbetade han i olika förvaltningsdomstolar, som rättssakkunnig angående företagsbeskattning i finansdepartementet på 1980-talet och som bankdirektör och skattejurist i S-E banken. Sedan ett halvår tillbaka arbetar han på en advokatbyrå.

U.T. har i allt väsentligt lämnat uppgifter som överensstämmer med vad B.L. uppgett.

S.-E.H.: Han är advokat. Han har arbetat på Lagerlöf & Lemans advokatbyrå och där varit Svensk Filmindustri huvudsaklige rådgivare sedan 1965. Han var därför mycket kunnig om hur ett riktigt avtal om filmköp skulle se ut i december 1988, då han kom i kontakt med B.N. för första gången. Kontakten dem emellan etablerades genom en gemensam bekant i anledning av ett filmköp som B.N. ämnade genomföra. B.N. ville försäkra sig om att det skulle bli affärsmässiga och civilrättsligt korrekta avtal. S.-E.H. träffade de två engelska filmmäklarna och gick igenom alla avtal och andra handlingar som skulle upprättas i samband med köpet. Han var med vid mötet d. 16 dec. 1988 när avtalet om filmerna slöts. Han var dock inte med i prisdiskussionerna. Han förhandlade fram att Köpmannen skulle erhålla 75 % av intäkterna, medan distributörerna av filmerna skulle få 25 % av dessa. Avtalen var upprättade enligt konstens alla regler. Filmaffären visade på ett visst mått av djärvhet från B.N:s sida, eftersom det vanliga förbehållet var att köparen skulle erhålla en garanterad minimiroyalty, medan B.N. helt avstod från någon sådan. Något garantiavtal för B.N. var i vart fall inte på tal i de diskussioner som S.-E.H. deltog i, och han såg heller inte någon handling eller något formulär som tydde på det. B.N. skulle dock å andra sidan erhålla mycket bra intäkter om det blev ett bra resultat på filmerna. Intäkterna var inte garanterade, även om man i handeln med amerikanska filmer normalt kunde räkna med intäkter efter en relativt kort tid. - Produktionskostnaderna för filmen "Salute of the Jugger" blev högre än beräknat, varför B.N. blev tvungen att erlægga en tilläggsköpeskillning på våren 1989. Redan vid mötet d. 16 dec. 1988 meddelade engelsmännen att det kunde komma att bli ökade kostnader för "Salute of the Jugger" och det överenskomna att en tilläggsköpeskillning skulle utgå om engelsmännen kunde visa att den faktiska produktionskostnaden blev högre än avtalat. S.-E.H. erhöll ett intyg och en kompletterande budget för filmen från produktionsbolaget Kings Roads dåvarande ekonomichef på våren 1990. Ekonomichefen försäkrade att kostnaderna hade blivit så mycket högre som den nya budgeten utvisade, över 12 miljoner USD. - I början av mars 1995, efter KammarR:ns dom, åkte S.-E.H. till USA på uppdrag av B.N. för att kontrollera att de uppgifter som de tidigare hade fått stämde. Han hade också med sig det s.k. sublicensavtalet som B.N. fått av den svenska skattemyndigheten. Köpmannen var inte direkt part i sublicensavtalet, men av avtalet kunde man möjligen dra slutsatsen att Köpmannen hade erhållit garanterad royalty, genom att engelsmännen ville tillförsäkra sig sin del av vinsten och få kontroll över betalningsströmmarna. Avtalet var undertecknat i april 1989. - S.-E.H. var inte med i några diskussioner om skatteplanering, men han var dock medveten om förutsättningarna för detta och att film var avskrivningsmässigt fördelaktigt i skattehänseende. - S.-E.H. har skrivit förslag på avtal om överlåtelse av andelar åt B.N., men han vet inte mellan vilka parter avtalet skulle tecknas. - Äganderätten till filmerna gick över på Köpmannen d. 16 dec. 1988 och det var också produktionsbolaget medvetet om. Närmare villkor för rätten till filmerna återfinns i avtalen.

M.B.: Han tog ekonomiexamen 1977 och har efter fyra år på Skatteförvaltningen i Stockholm arbetat som revisor på nuvarande Öhrlings revisionsbyrå sedan 1981. Han var revisor i Hjärtervägen och Flora under den i målet aktuella tiden, 1988-1990. De båda bolagen var speciella eftersom det inte förekom så många transaktioner i dem. Det fanns ytterst få verifikationer från respektive inkomstår att revidera. I denna typ av bolag finns det oftast ett aktiekapital och en andel värderad till 0 kr samt en fordran på likvida hanteringsbolag och det gjorde det också här. M.B:s uppgift inskränkte sig till att stämma av att posterna i redovisningen stämde och se vad som hade hänt under året. - Hjärtervägen hade en resultatandel i ett handelsbolag det första året. Andelen saknades året därpå. Andelen var en förlustandel i Köpmannen, vilket bolag hade reviderats av B.R. på KPMG Bohlins revisionsbyrå. Denne hade gjort bedömningen att avdraget för förlusten i Hjärtervägens deklaration var korrekt. M.B. fick också intyg från S.-E.H. och B.O. på Hägglöf och Ponsbach Fondkommission AB, av vilka framgick att filmerna var köpta av Köpmannen och korrekt avskrivna med direktavskrivning. Enligt god redovisningssed bokades andelen när den köptes och kvittades sedan mot resultatandelen till 0. - År 1989 hade Hjärtervägen sålt sin andel i Köpmannen till Flora och M.B. kunde bara konstatera att försäljningen skett till ett belopp om 100 kr. Försäljningen stred inte mot några skattemässiga regler. Det fanns vid årsskiftet 1989/90 inga konkreta beloppskrav från skattemyndigheten med anledning av den revision som inletts på hösten 1989, varför Hjärtervägen inte kunde ta upp något belopp som en skuld eller ens göra någon notering om det i årsredovisningen. Så länge det inte fanns något belopp redovisat, kunde heller inget belopp bokföras som en eventuell skuld. Ett första utlåtande från skattemyndigheten kom först i maj 1990 och den slutliga promemorian som redovisade ett klart belopp kom i juni 1990. Revisionen var då avslutad. M.B. skrev under revisionsberättelsen någon gång i april 1989. Först år 1990 skulle skatteskulden tas upp i redovisningen och bolaget valde då att bokföra den tvistiga skulden under ansvarsförbindelser och gjorde en notering i förvaltarberättelsen om att det pågick en revision. När skattsedeln sedan kom, tog bolaget upp skatteskulden som en skuld i redovisningen och motbokade samma belopp som en fordran på skattemyndigheten. När bolaget inte beviljades prövningstillstånd i RegR bokfördes skatteskulden slutligen som en skuld som kom att belasta bolaget. - Hjärtervägen kom på obestånd när den slutliga skattepromemorian kom, i juni 1990.

TR:ns bedömning.

Parterna har, som TR:n uppfattat det, sammanfattningsvis hävdats följande.

Konkursboet: Hjärtervägens andelar i Köpmannen var vid årsskiftet 1989/1990 värda 50 252 260 kr. Att överlåta andelarna till Flora d. 15 dec. 1989 för endast 100 kr är att anse som en förtäckt vinstutdelning, vilken står i strid mot god affärssed enligt 12 kap. 2 § 2 st. ABL. Kvarvarande tillgångar i Hjärtervägen motsvarade nämligen inte på långt när den latent skatteskuld, som uppstått under 1989 och som hade sin grund i det oriktiga underskottsavdrag om 49 677 000 kr, som motsvarade Hjärtervägens andel i Köpmannens förlust för 1988. Hjärtervägen saknade vidare som andelsägare och inte bolagsman i Köpmannen rätt att ta del i Köpmannens underskott. Köpmannen drev heller inte någon rörelse i kommunalskattelagens mening. B.N. saknade även befogenhet att besluta om vinstutdelning på grund av 8 kap. 14 § ABL. Slutligen föreligger grund för återvinning enligt 4 kap. 5 § KL, eftersom Hjärtervägen genom överlåtelsen av andelarna kom på obestånd, detta med hänsyn till den latent skatteskulden.

Flora: Andelarna i Köpmannen överläts till Flora för 100 kr över bokfört värde enligt den s.k. nettometoden. Stöd för ett sådant beräkningssätt finns i HD:s praxis. Transaktionen stod inte i strid mot god affärssed eftersom man i Hjärtervägen då inte hade någon tanke på att underskottsavdraget om 49 677 000 kr skulle komma att underkännas. Köpmannen var ett rörelsedrivande

bolag och sålunda berättigat att göra underskottsavdrag. Avdraget var fullt motiverat, då det vid den aktuella tidpunkten var skatterettsligt tillåtet att göra s.k. direktavdrag vid köp av filmrättigheter. Det var då också tillåtet för Hjärtervägen att göra avdrag för sin del i Köpmannens underskott i 1989 års deklaration. Hjärtervägen kom inte på obestånd genom försäljningen av andelarna.

TR:n konstaterar inledningsvis att alla de tre aktuella bolagen vid ifrågavarande tid företräddes av B.N. (som styrelseledamot och firmatecknare). I den mån överlåtelsen av andelarna till Flora skett som vinstutdelning i strid mot den s.k. försiktighetsregeln i 12 kap. 2 § 2 st. ABL skall Flora sålunda anses ha insett detta förhållande (12 kap. 5 § ABL). Skulle ett befogenhetsöverskridande enligt 8 kap. 14 § 2 st. (numera 8 kap. 35 § 2 st.) ABL befinnas ha förelegat, skall Flora anses ha insett även detta. Om TR:n finner att transaktionen skett på ett otillbörligt sätt och att Hjärtervägen därigenom kommit på obestånd, skall Flora inte heller ha rätt att åberopa god tro i förhållande till dessa omständigheter (4 kap. 5 § KL).

1. Frågan om Köpmannens rätt att göra avdrag för underskott i rörelse

Konkursboets invändning att Köpmannen inte bedrivit rörelse i kommunalskattelagens mening, till följd varav Hjärtervägens rätt att göra underskottsavdrag kunde ifrågasättas, saknar enligt TR:ns mening relevans i förevarande mål. Det har vid tidpunkten för deklarationen inte funnits anledning för Hjärtervägens företrädare att anta annat än att Köpmannens affär med filmrättigheterna av skattemyndigheten skulle godtagas som näringsverksamhet, vilket också skett. TR:n lämnar därför invändningen utan avseende.

2. Frågan om Hjärtervägens rätt som andelsägare i Köpmannen att dra av sin del i Köpmannens underskott

Av utredningen framgår att Köpmannen i slutet av 1988 ägdes av två aktiebolag såsom bolagsmän, nämligen Balder Handel och Industri AB och DTB Data AB, samt att Hjärtervägen förvärvade sina andelar i Köpmannen av Balder Handel och Industri AB. Det framgår vidare att enligt avtal av d. 16 dec. 1988 vinst och förlust i Köpmannen skulle fördelas på de nya andelsägarna.

Genom överlåtelsetransaktionen har bolagsmännens ekonomiska andelar i bolaget fördelats på ett flertal andelsägare. Rättigheten att få del av bolagets behållna förmögenhet har sålunda övergått från bolagsmännen till de särskilda andelsägarna. (Se Nial, Handelsbolagsrätt, 7 uppl. s. 105.) Härav följer att andelsägarna också övertagit den skyldighet att bära underskott i bolaget som tidigare åvilat bolagsmännen. Den rätt till underskottsavdrag avseende de till Hjärtervägen överlåtna andelarna som enligt skattemyndigheten befunnits föreligga, skall sålunda även civilrättsligt anses ha tillkommit Hjärtervägen.

3. Andelsförsäljningens oförsvarlighet eller otillbörlighet

Genom försäljningen av leasingstocken i maj 1988 uppstod i Hjärtervägen en realisationsvinst i storleksordningen 50 miljoner kr. Värdet av de i december 1988 till Hjärtervägen överlåtna andelarna i Köpmannen motsvarade i stort detta belopp. Det är uppenbart att beloppet av de överlåtna andelarna bestämts efter storleken av realisationsvinsten. Härigenom har den senare kunnat kvittas bort i Hjärtervägens deklaration för 1988, sedan andelarnas hela värde upptagits till 0 kr och utgiften för andelarna sålunda kunnat bokföras som förlust.

Vid överlåtelsen av andelarna till Flora d. 15 dec. 1989 utgjordes Floras tillgångar av endast cirka 1,1 miljoner kr. I augusti eller september samma år hade en skatterevision avseende Köpmannen inletts. Huvudfrågan i målet är om, med hänsyn till risken för att underskottsavdragen i Hjärtervägen m.fl. aktiebolag skulle komma att underkännas vid en överprövning, det varit

oförsvarligt eller otillbörligt att överlåta andelarna till Flora för 100 kr på grund av den s.k. försiktighetsregeln i 12 kap. 2 § 2 st. ABL eller återvinningsregeln i 4 kap. 5 § KL.

Av Hjärtervägens årsredovisning för 1988 framgår att bolagets del i Köpmannens redovisade resultat, förlusten på 49 677 000 kr, upptagits som en finansiell kostnad. Redovisningen har reviderats och godkänts av revisorn M.B. Denne har vid huvudförhandlingen omvittnat att Köpmannens direktavskrivning av filmerna överensstämde med god redovisningssed. Som stöd för denna ståndpunkt har M.B. anfört dels bedömningen av Köpmannens revisor, dels intygen från H. Advokatbyrå och från Hägglöf & Ponsbach Fondkommission AB. Av det senare intyget framgår att Köpmannen ägde rätt till direktavdrag för kostnaderna för de aktuella filmerna räkenskapsåret 1988. Denna bedömning synes bygga på det förhållandet att den ekonomiska livslängden för filmrättigheter inte överstiger tre år, varför kommunalskattelagens regel om direktavdrag blev tillämplig. Uppgiften om filmers livslängd vinner även stöd av ett intyg av d. 19 aug. 1988 från Svenska Filminstitutet, ställt till generaldirektören för Riksskatteverket, och av ett intyg av d. 19 april 1991 från AB Svensk Filmindustri.

Mot bakgrund av vad nu upptagits kan företrädarna för Hjärtervägen m.fl. aktiebolag inte anses ha haft anledning till annat antagande än att hela utgiften för filmrättigheterna skulle kunna fördelas på bolagen och avskrivas i deras respektive deklarationer för 1988, vilket också godtagits av skattemyndigheten. Frågan är då om den under 1989 beslutade skatterevisionen i Köpmannen borde ha fått bolagen, bl.a. Hjärtervägen, att kalkylera med en skatteskuld för det innevarande året, motsvarande underskottsavdraget i Köpmannen. Av M.B:s vittnesmål framgår att det - trots risken för att en skatteskuld av angiven storlek senare skulle uppkomma - inte hade varit riktigt av Hjärtervägen att ta upp denna skuld i sin årsredovisning för 1989, eftersom den ännu inte var fastställd. Det framgår även att någon promemoria över skatterevisionen med angivande av ett klart eftertaxeringsbelopp inte förelåg förrän i juni 1990. TR:n gör på grund härav den bedömningen att Hjärtervägen inte varit skyldigt att räkna med att ett underskott i bolaget skulle uppstå genom överlåtelsen av andelarna i Flora för 100 kr i december 1989. Även om det rört sig om s.k. förtäckt vinstutdelning kan det därför inte anses att överlåtelsen stått i strid mot god affärssed. Inte heller kan någon otillbörlig rättshandling enligt 4 kap. 5 § KL anses föreligga. B.N. kan genom att besluta om överlåtelsen inte anses ha överskridit sin befogenhet att företa rättshandlingar för bolaget. Käromålet skall sålunda ogillas.

Domslut Käromålet ogillas.

Konkursboet överklagade i Svea HovR och yrkade i själva saken bifall till sin vid TR:n förda talan.

Flora bestred ändring.

Domskäl HovR:n (hovrättslagmannen Forssberg samt hovrättsråden Wiegert, referent, Schött och Sundström) anförde i dom d. 22 dec. 2000: HovR:ns domskäl. Parterna har i HovR:n åberopat samma grunder och omständigheter till stöd för sin talan som vid TR:n. Förnyade förhör har hållits med B.N. och S.W. medan förhören vid TR:n med B.L., U.T., S.-E.H. och M.B. redovisats genom banduppspelning. Den skriftliga bevisningen är i huvudsak densamma som vid TR:n.

HovR:n kan i allt väsentligt ansluta sig till de bedömningar och slutsatser som TR:n kommit till. HovR:n anser följaktligen att det i målet inte är visat att företrädarna för Hjärtervägen m.fl. aktiebolag i december 1988 haft anledning misstänka att hela kostnaden för filminköpen inte skulle kunna fördelas på bolagen och avskrivas i deras respektive deklarationer för 1988 på sätt som skett. Den omständigheten att företrädare för de inblandade bolagen i september 1989 fått vetskap om den då beslutade taxeringsrevisionen har inte

utgjort tillräcklig anledning för dem att bedöma saken på ett annat sätt. Hjärtervägens företrädare har därför i december 1989 inte bort räkna med att det skulle uppstå ett underskott i bolaget genom överlåtelsen av andelarna i Flora för 100 kr. Med denna utgångspunkt kan det inte anses att överlåtelsen stått i strid med god affärssed eller att rättshandlingen är otillbörlig enligt 4 kap. 5 § KL (1987:672). Inte heller kan B.N. genom den beslutade överlåtelsen anses ha överskridit sina befogenheter enligt aktiebolagslagen.

På grund av det anförda skall TR:ns dom stå fast.

Domslut HovR:ns domslut. 1. HovR:n fastställer TR:ns dom. - - -

Konkursboet överklagade och yrkade i själva saken att HD skulle förplikta Flora att till konkursboet betala 50 252 160 kr jämte ränta enligt 5 § räntelagen från d. 15 dec. 1989 till dagen för dom och enligt 6 § samma lag för tiden därefter till dess betalning sker.

Flora bestred konkursboets yrkanden.

HD meddelade i själva saken prövningstillstånd i frågan huruvida mervärdet av de i målet ifrågakommande bolagsandelarna skall återföras till konkursboet med stöd av 4 kap. 5 § KL.

Konkursboet åberopade bl.a. en av f.d. JustR Gösta Walin upprättad, d. 8 okt. 2000 dagtecknad promemoria med synpunkter på tillämpningen av 4 kap. 5 och 18 §§ KL.

Målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, RevSkr Sundin, föreslog i betänkande att HD skulle meddela följande dom: Domskäl. I målet förekommer tre bolag: Hjärtervägen Invest AB (Hjärtervägen), Flora Placering HB (Flora) och Köpmannen i Venedig HB (Köpmannen). Dessa kom under slutet av 1980-talet att ingå i en företagsgrupp som kontrollerades av B.N. Flora köpte i april 1988 aktierna i Hjärtervägen. I maj 1988 sålde Hjärtervägen en leasingstock till Flora varvid en realisationsvinst om cirka 50 miljoner kr uppstod. I december 1988 köpte Hjärtervägen 49 677 andelar i Köpmannen för 49 677 000 kr. Samma månad köpte Köpmannen två filmer för drygt 136 miljoner kr som direkt skrevs av. Huvudsakligen på grund härav redovisade Köpmannen för räkenskapsåret 1988 ett underskott på drygt 136 miljoner kr. Under år 1989 yrkade Hjärtervägen ett avdrag i sin deklaration med 49 677 000 kr vilket motsvarade Hjärtervägens andel i Köpmannens underskott vilket uppstått på grund av direktavdraget för filmerna. I månadskiftet augusti/september 1989 inledde skattemyndigheten en skatterevision av Köpmannen. Den 15 dec. 1989 sålde Hjärtervägen sina andelar i Köpmannen till Flora för andelarnas bokförda värde 0 kr plus 100 kr, dvs. sammantaget 100 kr.

I juni 1990 konstaterade skattemyndigheten i en revisionspromemoria att Hjärtervägens yrkande om avdrag för andelarna i Köpmannen inte kunde godkännas och att Hjärtervägen skulle eftertaxeras för inkomståret 1988 med ett belopp som motsvarade detta underskottsavdrag. Skattemyndigheten väckte talan härom i länsrätt. Genom slutligen KammarR:ns dom påfördes Hjärtervägen skatt med 41 377 840 kr. RegR beslutade d. 9 sept. 1995 att inte meddela prövningstillstånd. Den 28 sept. samma år försattes Hjärtervägen i konkurs.

Konkursboet väckte talan mot Flora och yrkade att TR:n skulle förplikta Flora att till konkursboet utge 50 252 160 kr. Enligt konkursboet motsvarade detta belopp vad Hjärtervägens andelar i Köpmannen var värda vid överlåtelsen av andelarna. Konkursboets talan grundade sig på dels 12 kap. 2 § 2 st. aktiebolagslagen (förtäckt vinstutdelning), dels 8 kap. 14 § aktiebolagslagen (avsaknad av befogenhet att besluta om vinstutdelning) och dels 4 kap. 5 § KL (återvinning i konkurs).

TR:n och HovR:n ogillade käromålet. HD har meddelat prövningstillstånd i frågan om mervärdet av bolagsandelarna skall återföras till konkursboet med stöd av 4 kap. 5 § KL samt beträffande rättegångskostnaderna.

Parterna har åberopat samma grunder och omständigheter för sin talan som i HovR:n med de inskränkningar och justeringar som HD:s begränsade prövningstillstånd medfört.

Huvudfrågan i målet är om mervärdet av de ifrågavarande bolagsandelarna skall återföras till konkursboet med stöd av 4 kap. 5 § KL. Förutsättningarna för detta är dels att Hjärtervägens överlåtelse av andelarna gjorde att bolaget direkt eller indirekt blev insolvent, dels att överlåtelsen var till nackdel för övriga borgenärer och dels att försäljningen var otillbörlig samt att Flora varit i ond tro avseende de nämnda rekvisiten.

En annan fråga i målet är värderingen av andelarnas värde vid tidpunkten för försäljningen. Konkursboet har gjort gällande att andelarnas värde skall beräknas på följande vis. Totalt såldes 136 886 andelar i Köpmannen varav Hjärtervägen köpte 49 677. Köpmannens resultat uppgick år 1989 till 138 471 140 kr. De andelar som Flora förvärvade genom överlåtelsen motsvarade 49 677/136 886 andelar i Köpmannen. Andelarna hade därmed ett värde om 50 252 260 kr (138 471 140 x 49 677/136 886).

Flora har förklarat sig inte vitsorda något belopp som sådant. Vid en eventuell återvinning skall, enligt Flora, endast de överlåtna bolagsandelarna återgå. Flora har lämnat över frågan om värdet på andelarna till rätten.

Det framgår av den skriftliga bevisningen och synes också ostridigt att Köpmannens resultat för år 1989 uppgick till 138 471 140 kr och att de andelar som Flora förvärvade d. 15 dec. 1989 motsvarade 49 677/136 886 andelar i Köpmannen. Av Köpmannens balansräkning per d. 31 dec. 1989 framgår att resultatet i huvudsak motsvaras av det egna kapitalet. Mot bakgrund härav och med beaktande av att Flora inte gjort någon mer konkret invändning mot det beräknings sätt som konkursboet förespråkade godtar HD detta.

Andelarna hade vid tidpunkten för försäljningen således ett faktiskt värde om 50 252 260 kr, att jämföra med det bokförda värdet som var 0 kr på grund av direktavskrivningen. Det står civilrättsligt sett ett bolag fritt att sälja egendom värd cirka 50 miljoner till annat bolag för 100 kr. Det kan finnas goda skäl för detta, såväl skattemässiga som andra. En annan sak är att en sådan transaktion kan få betydelse vid olika skatte- och konkursrättsliga bedömningar som senare görs. Om ett bolag trots en betydande skuld genom försäljning för över merparten av bolagets tillgångar till ett annat bolag utan att få motsvarande vederlag kan detta innebära att bolaget genom försäljningen direkt eller indirekt blir insolvent.

En skatteskuld anses i konkursrättsliga sammanhang uppkomma i och med beskattningsårets utgång (prop. 1986/87:90 s. 124, jfr Lennander, Gertrud, Återvinning i konkurs, 2 uppl. 1994, s. 113, Welamson, Lars, Konkurs, 9 uppl. 1997, s. 134). En annan sak är att skatteskulden kan bli föremål för domstolsprövning. När frågan om skatten slutgiltigt avgjorts av domstol innebär detta inte att uppkomsten av tidpunkten för skatteskulden förskjuts till tidpunkten för domstolens avgörande utan snarare - om inte domstolens avgörande får till följd att någon skatteskuld inte existerar - att skatteskulden fastställs retroaktivt. Hjärtervägens skatteskuld uppkom vid utgången av 1988, låt vara att KammarR:ns dom vann laga kraft först i september 1995. Mot bakgrund härav kan konstateras att skatteskulden redan fanns vid Hjärtervägens försäljning av andelarna i december 1989. Genom försäljningen fränhände sig Hjärtervägen merparten av sina tillgångar i stort sett vederlagsfritt trots den föreliggande skatteskulden. Hjärtervägen kan inte ha haft någon som helst möjlighet att betala skatteskulden efter överlåtelsen. Detta visade sig också senare genom att bolaget försattes i konkurs kort efter

det att skattemålet slutligen avgjorts. Hjärtervägen blev alltså direkt eller i vart fall indirekt insolvent genom överlåtelsen.

Överlåtelsen var uppenbart till nackdel för staten såsom borgenär eftersom överlåtelsen av andelarna innebar att det inte fanns kvar några medel att betala skatteskulden med.

För att ond tro skall anses ha förelegat är det tillräckligt att medkontrahenten, alltså Flora, känt till de faktiska omständigheterna vid överlåtelsen (jfr Lennander, a.a. s. 146). Som framgått företrädde båda bolagen av B.N. Såväl Hjärtervägen som Flora har därför varit i ond tro.

Frågan blir sedan om överlåtelsen har varit otillbörlig i KL:s mening. Det är inte visat att någon fast och entydig praxis förelegat under slutet av 1980- talet vad gäller möjligheten att göra avdrag för filmverksamhet som bedrivs under sådana omständigheter som varit fallet i detta mål. Ett bolag har dessutom i regel alltid att räkna med att ett yrkande om skatteavdrag - särskilt som i detta fall ett ganska spektakulärt som ingått i ett större sammanhang som syftat till avancerad skatteplanering - kan komma att underkännas. Om ett bolag ändå i en situation som den förevarande väljer att till ett annat bolag inom samma koncern och genom medverkan av samma ställföreträdare överlåta merparten av bolagets tillgångar utan egentligt vederlag är rättshandlingen ofta att anse som otillbörlig. Vid bedömningen av om överlåtelsen varit otillbörlig inverkar också övriga tidigare nämnda rekvisit för återvinning, dvs. insolvens-, nackdels- och ondrosrekvisiten. Härtill kommer att det varit fråga om ett betydande belopp som genom överlåtelsen undandragits en borgenär. Mot bakgrund av det anförda är överlåtelsen till Flora att anse som en i konkursrättsligt sammanhang otillbörlig rättshandling. Förutsättningar föreligger således för återvinning enligt 4 kap. 5 § KL.

Att en rättshandling återvinns innebär principiellt att situationen skall bli densamma som om rättshandlingen inte företagits. Syftet är således att om möjligt återställa den ekonomiska situationen (jfr Lennander, a.a. s. 326, Welamson, a.a. s. 98). Mot bakgrund härav och med hänsyn till den beräkningsgrund som har godtagits vad beträffar andelarnas värde skall 50 252 160 kr (50 252 260 - 100) återföras till konkursboet.

Domslut. Med ändring av HovR:ns dom i själva saken förpliktar HD Flora Placering HB att till Hjärtervägen Invest AB:s konkursbo betala 50 252 160 kr, jämte ränta enligt 5 § från d. 15 dec. 1989 till dagen för HD:s dom och enligt 6 § räntelagen från dagen för HD:s dom till dess betalning sker.

Domskäl HD (JustR:n Inger Nyström, Thorsson, Håstad, Dahllöf, referent, och Ella Nyström) beslöt följande dom: Domskäl. Av utredningen framgår att Hjärtervägen, Flora och Köpmannen i Venedig Handelsbolag ingick i samma företagsgrupp. B.N. var styrelseledamot och firmatecknare i de tre bolagen. Hjärtervägen sålde i maj 1988 en leasingstock till Flora. Genom försäljningen fick Hjärtervägen en realisationsvinst på cirka 50 miljoner kr. I december 1988 köpte Hjärtervägen 49 677 andelar i Köpmannen för 49 677 000 kr. Samma månad hade Köpmannen förvärvat filmrättigheter för drygt 136 miljoner kr som direkt skrevs av. Köpmannen redovisade i huvudsak på grund härav ett underskott på drygt 136 miljoner kr för räkenskapsåret 1988. Hjärtervägen yrkade i juli 1989 avdrag i sin deklaration för inkomståret 1988 med 49 677 000 kr. Beloppet motsvarade Hjärtervägens andel i Köpmannens underskott på grund av filmrättigheterna. En skatterevison inleddes i augusti/september 1989. Hjärtervägen sålde d. 15 dec. 1989 sina andelar i Köpmannen till Flora för andelarnas bokförda värde 0 kr plus 100 kr, dvs. sammantaget 100 kr. Skattemyndigheten fann i en revisionspromemoria i juni 1990 att Hjärtervägens avdrag för andelarna i Köpmannen inte kunde godkännas och yrkade därför i länsrätten att underskottsavdraget inte skulle medges. På grund av en dom i KammarR:n påfördes Hjärtervägen skatt med 41 377 840 kr. KammarR:n fann sammanfattningsvis att Köpmannens transaktioner med filmerna var att se som papperskonstruktioner, vilkas reella syfte var att tillhandahålla bolagets

delägare underskottsavdrag och som från affärsmässig synpunkt var helt meninglösa varför de inte borde tillerkännas verkan i skattehänseende. RegR beslutade d. 9 sept. 1995 att inte meddela prövningstillstånd. Den 28 sept. samma år försattes Hjärtervägen i konkurs.

I HD har konkursboet förklarat att återvinning skall ske enligt 4 kap. 5 § KL, eftersom Hjärtervägen år 1989 överlät andelarna i Köpmannen för ett underpris om cirka 50 miljoner kr till närstående Flora på villkor och under omständigheter som inneburit att Hjärtervägens tillgångar på ett otillbörligt sätt har undandragits huvudborgenären staten. Genom överlåtelsen kom Hjärtervägen att bli oförmöget att betala den vid tidpunkten för överlåtelsen uppkomna men sedermera fastställda skatteskulden på cirka 41 miljoner kr avseende inkomståret 1988. Moderbolaget Flora har känt till eller i vart fall bort känna till Hjärtervägens insolvens och otillbörligheten i överlåtelsen.

Flora har å sin sida hävdatt att det inte föreligger förutsättningar för en återvinning, eftersom det vid tiden för överlåtelsen av bolagsandelarna enligt nettometoden för 100 kr över det bokförda värdet 0 kr fanns en klar skatterättslig praxis som medgav direktavdrag vid köp av filmrättigheter. Företrädare för de aktuella företagen hade därmed inte anledning att misstänka att hela kostnaden för inköpen inte skulle kunna fördelas på företagen och dragas av i deras respektive deklarationer för år 1988 på det sätt som skett. Det förelåg således inte någon latent skatteskuld vid tidpunkten för överlåtelsen. Hjärtervägen kom inte heller på obestånd genom försäljningen av andelarna i Köpmannen. Överlåtelsen kunde inte anses otillbörlig.

Vidare har Flora förklarat att vid en eventuell återvinning endast de överlåtna bolagsandelarna skall återgå. Vid en eventuell värdeåtervinning kan inte något kapitalbelopp vitsordas som skäligt i och för sig och i vart fall bör en jämkning ske. Konkursboet har yrkat att Floras jämningsyrkande skall avvisas.

Enligt 4 kap. 5 § 1 st. KL går en rättshandling åter om rättshandlingen på ett otillbörligt sätt har lett till att en borgenär har gynnats framför andra eller gäldenärens egendom har undandragits borgenärerna eller hans skulder har ökats, om gäldenären var eller genom förfarandet, ensamt eller i förening med annan omständighet, blev insolvent samt den andre kände till eller borde ha känt till gäldenärens insolvens och de omständigheter som gjorde rättshandlingen otillbörlig. Av andra stycket i samma paragraf följer att närstående till gäldenären presumeras ha sådan kännedom, om det inte görs sannolikt att den närstående varken hade eller borde ha haft sådan kännedom.

En första fråga i målet är om Hjärtervägens egendom har undandragits borgenärerna genom att andelarna i Köpmannen överläts till Flora för 100 kr. Svaret beror på vad andelarna var värda vid överlåtelsen.

Enligt sin redovisning hade Köpmannen i slutet av år 1989 ett eget kapital på ca 138 miljoner kr, vilket motsvarade Köpmannens resultat det året. Hjärtervägens andel var 49 677 : 136 886. Därmed var andelarna värda ca 50 miljoner kr, om man utgår från Köpmannens egen redovisning. Visserligen hade Köpmannen under år 1988 för 136 miljoner kr förvärvat filmrättigheter av oklart värde, men av utredningen framgår att Köpmannen hyrt ut filmrättigheterna och enligt ett tilläggsavtal till hyresavtalet var berättigat till en inkomst på 95 % av 136 miljoner kr, oavsett vad filmerna spelade in. Således har filmtransaktionen inte nämnvärt påverkat värdet av Köpmannen. Det är därför uppenbart att egendom undandrogs borgenärerna när Hjärtervägen sålde andelarna i Köpmannen till Flora för 100 kr.

Vad härefter gäller frågan, huruvida Hjärtervägen var eller blev insolvent genom överlåtelsen, märks att Hjärtervägen försattes i konkurs omedelbart efter det att dess yrkande om förlustavdrag grundat på Köpmannens direktavskrivning av filmrättigheterna underkänts av skattedomstolarna och Hjärtervägen därför debiterats en skatteskuld på 41 377 840 kr. En skatteskuld anses i konkursrättsliga sammanhang uppkomma i och med beskattningsårets

utgång (jfr prop. 1986/87:90 s. 124 samt Welamson, Konkurs, 9 uppl. 1997 s. 134 och Lennander, Återvinning i konkurs, 2 uppl. 1994 s. 113). Hjärtervägens skatteskuld uppkom således vid utgången av år 1988, fastän frågan om skatten avgjordes slutgiltigt först när RegR beslutade att inte meddela prövningstillstånd i september 1995. Det framgår av redovisningshandlingar beträffande Hjärtervägen att bolaget efter överlåtelsen inte hade andra tillgångar som täckte skatteskulden. Hjärtervägen har således blivit insolvent genom överlåtelsen av andelarna i Köpmannen.

Enligt andra stycket i 4 kap. 5 § KL skall Flora, som är närstående till Hjärtervägen, presumeras ha haft kännedom om Hjärtervägens insolvens. Eftersom bolagen, liksom Köpmannen, hade samma ställföreträdare är det uppenbart att Flora hade samma kännedom som Hjärtervägen om de faktiska omständigheterna. Flora har emellertid invänt att insolvensen berodde på utgången i skatteärendet, där Flora hade fog för antagandet att Köpmannen och Hjärtervägen varit berättigade att omedelbart skriva av filmrättigheterna, så att ett förlustavdrag motsvarande köpeskillingen för dessa uppkom. Till stöd för detta har Flora åberopat bl.a. ett avgörande från RegR (RÅ 80 1:51), att revisorn i Köpmannen godtagit avskrivningen och att Hägglöf & Ponsbach Fondkommission AB i ett utlåtande förklarat att omedelbar avskrivning var möjlig.

RegR:s nämnda avgörande avsåg direktavskrivning hos ett bolag vars rörelse avsåg produktion av film och där ägaren stod affärsrisken med filmen. Köpmannen har emellertid enligt ett tilläggsavtal varit garanterad en inkomst med 95 % av köpeskillingen för filmen. Tilläggsavtalets innebörd överensstämmer med de betalningsströmmar, som redovisats i målet. Av dessa framgår att inga pengar överförts utöver ett belopp motsvarande fem procent av köpeskillingen. Under sådana omständigheter har Flora bort inse att det förelåg en beaktansvärd risk för att den omedelbara avskrivningen av filmrättigheterna inte skulle komma att godtas av skattemyndigheterna och att Hjärtervägen skulle komma att påföras den ovan nämnda skatteskulden. Detta bör vara tillräckligt för att Flora skall anses ha bort inse att överlåtelsen av andelarna i Köpmannen för 100 kr till Flora gjorde att Hjärtervägen blev insolvent.

Hjärtervägens överlåtelse av tillgångar värda inemot 50 miljoner kr till sitt moderbolag Flora, trots en beaktansvärd risk att överlåtaren därmed blev insolvent, måste anses innebära att moderbolaget gynnades otillbörligt. Flora har känt till de omständigheter som gjorde rättshandlingen otillbörlig.

Det anförda innebär sammanfattningsvis att överlåtelsen av andelarna i Köpmannen skall återvinnas.

Såvitt gäller verkan av återvinningen har konkursboet yrkat att HD skall avvisa Floras yrkande om jämkning. Eftersom Flora från början har yrkat att endast bolagsandelarna skall återgå, får Floras jämningsyrkande anses rymmas inom ramen för bolagets ursprungliga bestridande.

Det följer av 4 kap. 14 § 1 st. KL att vid en återvinning den egendom som gäldenären har utgivit skall återbäras till konkursboet. Enligt tredje stycket i samma paragraf skall ersättning för egendomens värde utges om egendomen inte längre finns i behåll (jfr Welamson, a.a. s. 99 f. och Lennander, a.a. s. 338 ff.). I förevarande fall finns bolagsandelarna i och för sig i behåll, men de har förändrats genom att deras substans har tömts av Flora. Flora skall därför utge ersättning för det värde andelarna hade vid överlåtelsen, vilket får anses vara 50 252 160 kr (50 252 260 - 100) minus kostnaderna för filmtransaktionerna, vilka enligt vad ovan nämnts var fem procent av köpeskillingen eller för Hjärtervägens del 2 474 879 kr. Härav följer att Flora till konkursboet skall återbära 47 777 281 kr. Någon anledning att jämka detta belopp finns inte.

Domslut Med ändring av HovR:ns dom i själva saken förpliktar HD Flora Placering HB att till Hjärtervägen Invest AB:s konkursbo betala 47 777 281 kr,

jämte ränta enligt 5 § räntelagen från d. 15 dec. 1989 till och med dagen för HD:s dom och enligt 6 § räntelagen från dagen för HD:s dom till dess betalning sker.

HD:s dom meddelades d. 7 febr. 2003 (mål nr T 389-01).

Sökord: Konkurs; Återvinning; Insolvens; Närstående; Ond tro; Otilbörlig rättshandling; Undandragande
