

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
2483–2485-09

meddelad i Stockholm den 28 juni 2010

KLAGANDE

Diligentia AB, 556467-1641

Ombud: Advokat Nils Sköld
Kilpatrick Stockton Advokat KB
Box 5421
114 84 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 4 februari 2009 i mål nr 842-07, 844-07 och 845-07, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2001–2003 samt skattetillägg

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Diligentia AB yrkar att Regeringsrätten undanröjer kammarrättens dom såvitt den avser avdrag för räntor på lån från Livförsäkringsaktiebolaget Skandia (Skandia Liv) och återförvisar målen till kammarrätten för ny prövning av rätten till avdrag

Dok.Id 92972

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

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

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

i enlighet med vad som tidigare yrkats i kammarrätten. Bolaget yrkar vidare att påförda skattetillägg undanröjs eller efterges. Bolaget anför bl.a. följande.

Kammarrätten har ansett att beräkningen av marknadsmässig ränta ska ta sin utgångspunkt i att fråga är om lån som lämnats mot säkerhet, trots att säkerhet inte ställts för lånen. Domstolen har i detta avseende utgått från att ägarförhållandena eliminerat kreditrisken. Detta oriktiga antagande har gjort att frågan om marknadsmässighet i räntenivån har prövats utifrån felaktiga förutsättningar.

Vid koncerninterna transaktioner existerar inte per automatik den prismekanism som verkar mellan oberoende parter. Vid sådana transaktioner är det därför ofta nödvändigt att fastställa ett marknadsmässigt pris på annat sätt. I internationella sammanhang brukar man tala om att prissättningen bör ske med iakttagande av den s.k. armlängdsprincipen, som utgår från att varje företag inom en multinationell koncern ska behandlas som om det vore fristående. Även om förevarande mål inte handlar om internationell beskattning är problematiken likartad. Den ifrågasatta transaktionen har skett mellan företag i intressegemenskap och marknadsmässig ränta kan fastställas endast genom en bedömning av vad oberoende parter skulle ha avtalat. En sådan bedömning ska ta sin utgångspunkt i de faktiska avtalsvillkoren och avse hur motsvarande villkor skulle ha prissatts mellan oberoende parter.

Ett lån som lämnas utan säkerhet kan, bl.a. mot bakgrund av reglerna i förmånsrättslagen (1970:979), inte jämföras med ett lån som lämnas mot säkerhet. I internprissättningssammanhang är förekomsten av säkerhet relevant vid prissättningen av ett lån medan ägarförhållandena i sig inte har någon betydelse. Det finns därför i detta avseende ingen koppling mellan ägande och kreditrisk.

Det finns inte förutsättningar för skattetillägg. Skatteverket har inte visat att bolaget lämnat oriktiga uppgifter. För att visa förekomsten av oriktig uppgift måste det vara i stort sett klarlagt att den marknadsmässiga räntan inte kunnat

Mål nr
2483–2485-09

vara högre än den som läggs till grund för bedömningen av eventuell överränta. Ur det perspektivet framstår det som troligt att en ränta som bestäms som marknadsmässig inom ramen för det ordinarie förfarandet kan behöva justeras till förmån för den skattskyldige när det ska avgöras om en oriktig uppgift har lämnats eller inte. I förevarande mål har emellertid hela mellanskillnaden mellan den av kammarrätten godtagna räntan och den av bolaget betalda räntan legat till grund för beräkningen av skattetillägg. I denna del förefaller kammarrätten inte ha iakttagit de regler om beviskravets höjd som gäller i fråga om förekomsten av oriktig uppgift. Om skattetillägg ändå anses kunna påföras bör skattetilläggen efterges med hänsyn till skattefrågans svårighetsgrad.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Vid koncerninterna lån bör den skattemässiga utgångspunkten vara att räntan ska motsvara den som oberoende företag skulle ha debiterat. För att fastställa vilken räntenivå som kan anses vara marknadsmässig bör följande faktorer beaktas: typ av lån, låntagarens kreditvärdighet, förekomsten av säkerhet och lånets löptid. I OECD:s riktlinjer (1995 års Transfer Pricing Guidelines) finns vägledning för prissättning av transaktioner inom internationella koncerner. Armlängdsprincipen är i det sammanhanget grundläggande och innebär att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter. Av riktlinjerna framgår att bolag i koncerner ibland kan genomföra transaktioner som oberoende företag inte skulle göra eftersom koncernbolag i vissa fall verkar i en annan affärsmiljö än oberoende företag. Om det inte skulle vara affärsmässigt att ingå ett sådant avtal finns det möjlighet att bortse från transaktionen. Föreligger inte skäl att bortse från transaktionen får man beräkna ett armlängdsmässigt pris utifrån faktiska omständigheter.

Vid de flesta koncerninterna tjänste- och varutransaktioner har intressegemenskapen mellan parterna ingen betydelse för bedömningen av vad som är ett armlängdsmässigt pris. Det förhåller sig annorlunda när ett moderbolag lämnar ett lån till sitt dotterbolag. I en sådan situation innebär moderbolagets kontroll över

dotterbolaget att kreditrisken blir lägre än vad som hade varit fallet för en extern långgivare. Moderbolagets kontroll ersätter då ofta behovet av säkerheter och är en anledning till att sådana ofta saknas vid koncerninterna lån. Den kontroll och styrning som ett moderbolag kan utöva mot ett dotterbolag innebär givetvis inte att alla dotterbolag är kreditvärdiga. En bedömning i det enskilda fallet måste alltid göras. I det aktuella fallet finns det ingenting som tyder på att kreditvärdigheten sjunkit vid det tillfälle då internupplåningen skedde jämfört med tidigare. Eftersom låntagaren således var kreditvärdig och långgivaren hade kontroll över låntagaren kan man i detta fall jämställa lånet med ett lån med säkerhet.

Diligentia har inte i deklARATIONERNA upplyst om att den externa upplåningen ersatts med intern upplåning med förändrade villkor. Härigenom har information utelämnats som är väsentlig för taxeringen av bolaget. Den primära information som utelämnats är således att upplåningen ändrats och att marknadskrafterna satts ur spel vilket medfört att Skatteverket saknat möjlighet att utifrån ingivna handlingar bedöma avdragets riktighet. Vidare är i föreliggande fall skillnaden avseende räntenivå mellan tidigare externlån och internlånen så stor att det enbart på den grunden föreligger oriktig uppgift. Någon grund för befrielse från skattetillägg torde inte finnas eftersom det inte kan ha varit obekant för bolaget att frågan om koncerninterna lån kan bli föremål för skattemässiga överväganden.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Bakgrund

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Genom utköp från Stockholmsbörsen år 2000 blev Diligentia – genom ett annat bolag – ett i det närmaste helägt dotterbolag till Skandia Liv. Vid tiden för övertagandet var bolagets fastighetsinvesteringar finansierade genom tre externa lån med räntesatser om ca 4,5 procent. I samband med övertagandet sades externlånen upp och ersattes med två internlån från Skandia Liv. De nya lånen löpte på tio år utan amorteringskrav med en fast räntesats om 9,5 procent. Lånen lämnades utan säkerhet. Till följd av internlånen kostnadsförde bolaget under åren 2000–2002 räntor till Skandia Liv och gjorde avdrag för räntekostnaderna. Lånen omförhandlades år 2003.

Mål nr
2483–2485-09

Efter revision i bolaget bedömde Skatteverket att den tillämpade räntenivån översteg marknadsmässig ränta och att överräntan utgjorde förtäckt vinstutdelning till moderbolaget. Verket beslutade att inte medge bolaget avdrag för överräntan och att påföra skattetillägg.

Diligentia överklagade till Länsrätten i Stockholms län som ansåg att lånen vid bestämmande av marknadsmässig ränta borde jämföras med lån med säkerhet. Länsrätten utgick från en något högre marknadsmässig ränta än Skatteverket och medgav bolaget avdrag med belopp motsvarande en ränta om 6,5 procent. Bolaget fullföljde sin talan hos Kammarrätten i Stockholm som i likhet med länsrätten ansåg att lånen borde jämföras med lån med säkerhet eftersom ägarförhållandet innebar att kreditrisken för långivaren fick anses ha varit obetydlig. Kammarrätten fann att den marknadsmässiga räntan inte kunde beräknas ha överstigit 6,5 procent och avslog överklagandet.

Ramen för Regeringsrättens prövning

Länsrätten och kammarrätten har medgett bolaget avdrag med belopp motsvarande en ränta om 6,5 procent. Regeringsrättens prövning gäller om det finns skäl att medge avdrag med högre belopp.

Avdrag för ränta

Ränteutgifter ska enligt 2 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (2001 års taxering) och 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) (2002 och 2003 års taxeringar) dras av som kostnad.

Kammarrätten har funnit att räntan på bolagets lån från Skandia Liv har överstigit marknadsmässig ränta. Bolaget har invänt att kammarrätten jämfört med räntenivåer som gällt för lån med säkerhet, trots att säkerhet inte ställts för bolagets lån.

Av central betydelse vid prissättning av lån är risken för att låntagaren inte kan fullgöra sina betalningar och det behov av säkerhet som kan finnas. För ett

Mål nr
2483–2485-09

moderbolag som lämnar ett lån till ett dotterbolag gäller delvis andra förutsättningar än för en extern långgivare. Medan moderbolaget har kontroll över dotterbolaget har den externa långgivaren typiskt sett bara viss insyn. Den externa långgivaren kan också vara osäker på moderbolagets intentioner, t.ex. vad gäller viljan att vid behov stötta dotterbolaget finansiellt och på annat sätt.

Vad nu sagts illustrerar att lån från moderbolag till dotterbolag har särdrag som påverkar kreditrisken och därmed räntan och som saknas när långgivare och låntagare är fristående från varandra. Vid lika villkor i övrigt kan därför den vid beskattningen godtagbara räntan inte utan vidare bestämmas till vad som skulle ha ansetts marknadsmässigt om långgivaren hade varit extern.

Regeringsrätten finner att kreditrisken i detta fall varit lägre än om låneavtalen hade ingåtts mellan oberoende parter. Med beaktande också av de uppgifter som lämnats i målet om då aktuella ränteförhållanden och övriga omständigheter saknas skäl att medge bolaget avdrag med belopp motsvarande högre låneränta än 6,5 procent.

Eftertaxering och skattetillägg

En förutsättning för eftertaxering och påförande av skattetillägg är att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift, se 4 kap. 16 § och 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) i tillämplig lydelse. Enligt 5 kap. 6 § ska den skattskyldige under vissa förutsättningar befrias från skattetillägg.

Bolaget har vid de aktuella taxeringarna gjort avdrag för betydande överräntor. Den enda upplysning om lånen som bolaget har lämnat finns i årsredovisningen för räkenskapsåret 2001, vilken bifogades deklarationen till ledning för 2002 års taxering. Där finns skulden till Skandia Liv angiven i balansräkningen och posten ”Räntekostnader, koncernföretag” specificerad i en not. Däremot har bolaget inte för något av åren upplyst om omständigheterna kring upptagandet av lånen eller redogjort för lånevillkoren och grunderna för räntesättningen. Regeringsrätten finner att förutsättningarna för eftertaxering (2001 års taxering)

Mål nr
2483–2485-09

och uttag av skattetillägg (2001–2003 års taxeringar) är uppfyllda. Något skäl för att befria bolaget från skattetilläggen har inte kommit fram.

Gustaf Sandström

Nils Dexe

Anna-Karin Lundin

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Markus Olsson
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. I

Föredraget 2010-03-10