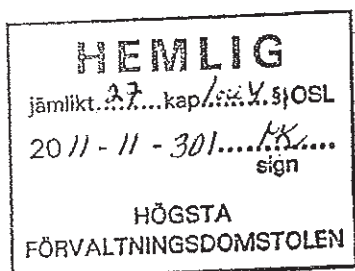


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
4348-10

meddelad i Stockholm den 30 november 2011

KLAGANDE
Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART
[REDACTED]

Ombud: [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 24 juni 2010 i ärende dnr 85-09/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

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

Telefax
08-561 678 20

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

DOM

Mål nr
4348-10

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att fråga 1 ska besvaras med att ränteutgifterna inte ska få dras av.

[REDACTED] bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Samtidigt med nu aktuellt förhandsbesked avgjorde Skatterättsnämnden ytterligare tre förhandsbesked. I dessa förhandsbesked fann nämndens majoritet att den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inte var tillämplig. Till skillnad från förevarande fall var det där fråga om rent koncerninterna omstruktureringar där de internt överlåtna andelarna inte först hade förvärvats externt. Utgången i dessa förhandsbesked tyder på att ett nära föregående externt förvärv av de internt överlåtna andelarna bör utgöra en tungt vägande omständighet vid bedömningen av om ventilen är tillämplig.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet är om den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL är tillämplig på de aktuella ränteutgifterna.

Huvudregeln om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 10 b § är en generell reglering med klara kriterier för vilka räntor som omfattas. Detsamma får anses gälla i fråga om undantaget i form av den s.k. tioprocentregeln i 10 d § första stycket 1. Detta undantag framstår närmast som ett led i huvudregeln.

När det gäller ventilen i 10 d § första stycket 2 är emellertid villkoren för undantag allmänt hållna. Det krävs att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. I regeringens proposition har begreppet affärsmässigt motiverade inte belysts på annat sätt än att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga

DOM

Mål nr
4348-10

överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som ska bedömas. Av propositionen framgår dock att ventilen ska tillämpas restriktivt för att syftet med bestämmelserna om avdragsbegränsningen ska kunna uppnås, nämligen att motverka att det svenska skatteunderlaget urholkas (prop. 2008/09:65 s. 68). För en restriktiv tillämpning talar också konkurrensskäl eftersom den som får tillämpa ventilen får en lägre skattekostnad i förhållande till den som inte får avdrag för sin räntekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen anser att följande kriterier bör vara vägledande vid bedömningen av om affärsmässiga skäl kan anses föreligga.

Vid tillämpningen av bestämmelserna bör man skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. En omorganisation är oftast en intern angelägenhet som i och för sig kan syfta till att förbättra företagsgruppens konkurrensförmåga, men innebär inte att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part. Koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån innebär inte någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Sådana omstruktureringar kan i de allra flesta fall i stället ske genom tillskott.

Externa förvärv kan som regel antas ske av affärsmässiga skäl och görs dessutom oftast i konkurrens med andra. Kostnaden för att finansiera ett förvärv är en viktig faktor för affärens lönsamhet och många gånger avgörande för om den över huvudet kommer till stånd. Att i sådana fall, i stället för att finansiera externt, välja att låna till en lägre kostnad från ett närstående bolag i ett lågskatteland kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte strida mot sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden. Den situationen omfattas inte heller av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning. Det gör däremot ett internt förvärv som föregåtts av ett externt förvärv,

██████████s förvärv av andelar i ██████████ föregicks av ett externt förvärv. Det efterföljande interna förvärvet framstår tidsmässigt och i övrigt endast som ett led


DOM

Mål nr
4348-10


i att foga in [REDACTED] i intressegemenskapen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen bör ventilen därmed kunna tillämpas på förvärvet.




Peter Kindlund



Margit Knutsson

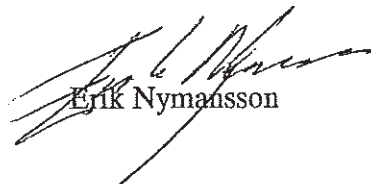


Kristina Ståhl



Olle Stenman

Skiljaktig mening



Erik Nyman



Johan Rubenson

Föredragande justitiesekreterare

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Kristina Ståhl är skiljaktig när det gäller motiveringen och anför följande.

Enligt 24 kap. 10 b § första stycket IL gäller avdragsbegränsningsreglerna för ränteutgifter som avser interna skulder kopplade till interna förvärv av delägarätter. Om förvärvet och den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade ska avdrag dock medges enligt den s.k. ventilen i 10 d § första stycket 2. Affärsmässigheten ska således enligt lagtexten relateras till dels det interna förvärvet, dels den interna skulden.

I förarbetena (prop. 2008/09:65 s. 68 f.) anges att innebörden av "affärsmässigt motiverat" är att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga

DOM

Mål nr
4348-10

överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som ska bedömas. Det framhålls vidare att det när det gäller ett internt förvärv av delägarrätter kan finnas flera affärsmässiga skäl för en sådan transaktion och det lämnas också ett exempel på en situation som är tänkt att omfattas av ventilen. Detta exempel avser en rent intern omstrukturering.

Jag anser att såväl lagens utformning som dess förarbeten talar för att det i begreppet affärsmässiga skäl ingår även organisatoriska skäl. Jag instämmer således inte i majoritetens uppfattning att man vid tillämpningen av bestämmelsen bör skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. För att avgöra om ventilen är tillämplig måste man därmed enligt min mening ta ställning till om förvärvet är motiverat av organisatoriska skäl och hur starka de i så fall är i förhållande till de skatteskal som också kan finnas. Motsvarande bedömning ska vidare göras när det gäller den skuld som är kopplad till förvärvet. Bedömningen ska göras utifrån samtliga relevanta omständigheter (se a. prop. s. 68).

Jag anser att en sådan bedömning, som rör utpräglade utrednings- och bevisfrågor, typiskt sett inte lämpar sig att göras i ett förhandsbeskedsärende där ramen för bedömningen sätts av de förutsättningar som sökanden väljer att presentera. I detta fall aktualiseras dock en mer principiell fråga när det gäller tillämpningen av ventilen, nämligen vilken betydelse det har att det interna förvärvet har föregåtts av ett externt förvärv. Detta gör att det enligt min mening är motiverat att besvara frågan.

När det gäller bedömningen i sak instämmer jag i det som majoriteten anför i de två sista styckena i domskälen. Jag anser således att ventilen är tillämplig i detta fall.

Avd. II

Föredraget januari–mars och oktober 2011

Målet har föredragits av justitiesekreterarna Fredrik Hammarström och Johan Rubenson.