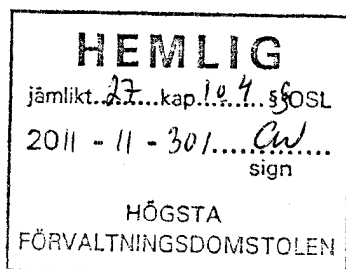


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
7649-09

meddelad i Stockholm den 30 november 2011

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

[REDACTED]

Ombud: [REDACTED]

[REDACTED]

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 18 november 2009 i ärende dnr 24-09/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att ränteutgifterna inte får dras av.

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
7649-09**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet i de delar som redovisas under rubrikerna Intressegemenskap och Sambandsfrågan samt att domstolen ska förklara att den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229), IL inte är tillämplig. *Skatteverket* vidhåller vidare sin uppfattning att lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) inte är tillämplig. Om Högsta förvaltningsdomstolen skulle finna att lagen är tillämplig anser verket att samtliga förutsättningar enligt lagen är uppfyllda. Till stöd för sin talan anför verket bl.a. följande.

[REDACTED] utgör endast ett extra onödigt bolagsled eftersom dess dotterbolag fortfarande fungerar som koncernens egentliga moderbolag. Inplaceringen av [REDACTED] leder inte till några affärsmässiga fördelar för koncernen. Vad gäller den interna skulden ska uppmärksammas att det inte fanns något behov av att lånefinansiera förvärvet eftersom [REDACTED] redan ägde aktierna. Genom att besluta om en utdelning utan att betala ut den uppnåddes inte heller någon finansiering. Skälet till utdelningen måste i stället anses ha varit att åstadkomma ränteavdrag.

[REDACTED] bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

[REDACTED] har något bestämmande inflytande i [REDACTED] och [REDACTED] och [REDACTED] kan inte heller anses stå under i huvudsak gemensam ledning. Därmed bör de aktuella bestämmelserna inte kunna tillämpas alls eftersom [REDACTED] inte kan anses ingå i samma intressegemenskap som [REDACTED]. Det brister också i sambandet mellan förvärvet och den interna skulden. Omstruktureringen av dotterbolaget 2003 och ägarlånet 2004 gjordes av olika affärsmässiga skäl och delvis på grund av vissa slumpartade förhållanden. Det fanns ingen sammanhängande plan att kringgå de nu aktuella bestämmelserna som varken fanns eller kunde förutses då transaktionerna genomfördes. Det förhållandet att man genom bolagsstämmans beslut – flera månader efter att aktieägartillskotten lämnats –

DOM

Mål nr
7649-09

omvandlade aktieägartillskotten till lån bör inte i efterhand kunna konstituera ett samband mellan förvärv och skuld.

Syftet med omstruktureringen var att skapa en affärsmässigt mer effektiv och flexibel struktur där olika kategorier av [REDACTED] skulle ligga i separata dotterbolag under [REDACTED]. Tillskapandet av [REDACTED] utgjorde således inte något "extra led" för strukturen utan skedde av affärsmässiga skäl. Att endast delar av den planerade omstruktureringen genomfördes hade att göra med [REDACTED]s ändrade strategi enligt senare beslut, vilket inte kan förta styrkan av de affärsmässiga skäl som förelåg när omstruktureringen inleddes. Anledningen till att lånet inte togs upp hos en extern part var att det var enklare att ta upp det hos [REDACTED]. Att [REDACTED] är skattebefriade för ränteintäkterna utgjorde inget särskilt skäl eftersom [REDACTED] lika gärna hade kunnat placera sin överskottslikviditet i [REDACTED] utan att behöva betala någon skatt på avkastningen. Förutsättningar för tillämpning av den s.k. ventilen måste således vara uppfyllda.

Någon möjlighet att tillämpa skatteflyktslagen finns inte. Skulle Högsta förvaltningsdomstolen finna att så är fallet kan skatteförmånen inte anses ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden vad gäller frågan om det föreligger sådan intressegemenskap som avses i 24 kap. 10 a § första stycket 1 IL och frågan om ränteutgifterna hänför sig till en sådan skuld som avses i 10 b § första stycket.

När det gäller frågan om ventilen i 10 d § första stycket 2 är tillämplig gör Högsta förvaltningsdomstolen följande överväganden.

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.

DOM

Mål nr
7649-09

Detsamma får anses gälla i fråga om undantaget i form av den s.k. tioprocentsregeln 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 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 huvud


DOM

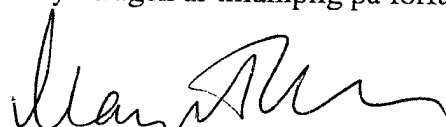
Mål nr
7649-09


taget 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 lågskatteländ kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte strida mot sunnda 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. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen bör ventilen kunna tillämpas i en sådan situation om det interna förvärvet föregåtts av ett externt förvärv och det efterföljande interna förvärvet tidsmässigt och i övrigt framstår som endast ett led i att foga in det nya företaget i intressegemenskapen. I övriga fall bör av anförda skäl utrymmet för att tillämpa ventilen vara mycket begränsat.

██████s förvärv av andelar i ████████ var ett led i en intern omstrukturering inom den aktuella intressesfären. Även om omstruktureringen var väl motiverad för den verksamhet som bedrivs var enligt Högsta förvaltningsdomstolen förvärvet inte affärsmässigt motiverat i den mening som avses i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL.

Vid denna utgång faller frågan om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

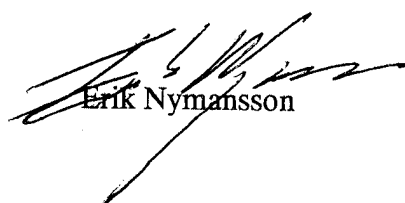

Peter Kindlund


Margit Knutsson


Kristina Ståhl


Olle Stenman

Skiljaktig mening


Erik Nymansson



Johan Rubenson

Föredragande justitiesekreterare

DOM

Mål nr
7649-09

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Kristina Ståhl är skiljaktig när det gäller frågan om den s.k. ventilen är tillämplig 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 överväganden – utöver eventuella skatteffekter – bakom de transaktioner som ska bedömas. Det framhålls vidare att det när det gäller ett internt förvärv av delägarätter 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

DOM

Mål nr
7649-09

bedömningen sätts av de förutsättningar som sökanden väljer att presentera. Om det i ärendet aktualiseras någon mer principiell fråga när det gäller tillämpningen av ventilen kan detta dock vara ett skäl att ändå ta ställning till frågan förhandsbeskedsvägen. När det som i detta fall endast handlar om att mer allmänt värdera de uppgivna skälen för transaktionerna, och väga dessa mot eventuella skatteskäl, är det däremot lämpligast att låta den bedömningen göras vid taxeringen. Jag anser därmed att Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser tillämpningen av ventilen borde ha undanröjts och ansökningen i den delen ha avvisats.

Avd. II

Föredraget januari–mars och oktober 2011

Målet har föredragits av justitiesekreterarna Fredrik Hammarström och Johan Rubenson.