

Meddelad i  
Stockholm

KLAGANDE  
tillika  
MOTPART

Skattemyndigheten

MOTPART  
tillika  
KLAGANDE

Ombud:

Åke J. ...  
Torgsgatan 11  
S-114 84 Stockholm

ÖVERKLAGAT  
AVGÖRANDE

Länsrättens i Stockholms län dom den 19 maj 1995 i mål nr S 582-94 (se bilaga)

SAKEN

Tillämpning av korrigeringsregeln i 43 § 1 mom kommunalskattelagen (1928:370) - KL vid inkomsttaxering 1993

Skattemyndigheten överklagar länsrättens dom och yrkar att

~~Skattemyndigheten~~ skall beskattas enligt 43 § 1 mom KL för beräknad ränta på räntefria lån som lämnats till ~~Skattemyndigheten~~. Skattemyndigheten har till stöd för sin talan i huvudsak anfört följande. I ~~lån~~ har de ifrågavarande lånen i balansräkningen bokförts som fordringar på dotterbolag. Att fordringarna till någon del avser aktieägartillskott eller annat tillskott/riskkapital framgår inte. Enligt skattemyndighetens uppfattning kan enligt svensk rätt de i fråga svenska ståndpunkt identiska fordringarna inte behandlas på olika sätt på grund av att delar av fordringarna påförs stämpelskatt av de nederländska myndigheterna. Den skatt på en procent dessa lån belagts med tas i allmänhet ut när kapital

tillförs ett bolag. Hur bolaget sedan väljer att redovisa tillskottet, som lån eller eget kapital, påverkar inte skatten. Bolaget och aktieägaren har även möjlighet att beräkna ränta på lånet/tillskottet och yrka avdrag för ränta respektive redovisa inkomstränta - jfr. skattehandbok International Bureau Fiscal Documentation, avsnitt 167 och 246 (10). Att de nederländska skattemyndigheterna tagit ut skatt kan i sig inte undanröja möjligheten att beskatta svenska skattesubjekt enligt den svenska skattelagstiftningen. För det fall kammarrätten finner att den av nederländska myndigheterna uttagna stämpelskatten skall medföra att beskattning enligt 43 § 1 mom KL inte skall ske för beräknad ränta på lån lämnade till *Minister* BV, yrkar skattemyndigheten att undantag endast skall ske avseende lån uppgående till ett belopp motsvarande den del som stämpelskatt utgått för eller *4 000 000* NLG. Av de lån som *Minister* lämnat har *4 000 000* NLG omvandlats till aktiekapital i *Minister* BV - detta belopp bör ingå i det belopp som undantas vid beräkningen. Ränta bör därför beräknas på det belopp de räntefria lånen överstiger *4 000 000* NLG.

*Minister* bestrider bifall till skattemyndighetens överklagande och anför därvid i huvudsak följande. Räntefria tillskott/lån behandlas i Nederländerna som eget kapital och beläggs med stämpelskatt om en procent. Skälet härtill är att den nederländska skattemyndigheten anser sådana tillskott/lån vara detsamma som aktiekapital. Av "International Tax Planning Manual", sidan NLD 1-130 (Nederländerna) framgår att under vissa förutsättningar ränta på lån från aktieägaren inte är avdragsgill och av sidan NLD 1-210 framgår att stämpelskatt om en procent uttas inte enbart på aktiekapital utan även på lån "vars sanna ekonomiska funktion är aktiekapitalets".

*Minister* överklagar länsrättens dom och yrkar för sin del att bli taxerad i enlighet med avlämnad deklaration och därmed inte beskattas för beräknad ränta på lån lämnade till utländska dotterbolag. Till stöd för sin talan hänvisar *Minister* till vad som tidigare anförts samt gör i huvudsak följande tillägg. Det har aldrig varit fråga om att *Minister* skulle ha debiterat ränta på tillskotten i den mån resultatet i dotterbolagen skulle ha medgett detta, det har hela tiden varit fråga om att när ett projekt varit färdigställt bestämma hur stor del av projektet som behövde finansieras med eget kapital och hur stor del som kunde finansieras med lån. Om *Minister* skulle ha

debiterat ränta hade detta medfört att dotterbolagen blivit likvidationspliktiga, men detta hade i naturligtvis undvikits genom att tillskjuta ytterligare kapital. De räntefria tillskotten har vidare minskat behovet av upptagande av ytterligare lån i Sverige, d.v.s. medfört minskade kostnader. Det är också så att tillskotten har inneburit att de olika projekten snabbare blivit lönsamma, d.v.s. medfört ökade intäkter. Genom att tillskotten på ett enkelt sätt kunnat omvandlas till förutom aktiekapital räntebärande lån har dessutom ränteintäkter, tidigare än vad som skulle ha varit fallet om först nedsättning av aktiekapitalet hade behövt ske, kunnat betalas till Sverige. Sammanfattningsvis anser Skatterättsnämnden det visat att underlåtenheten att ta ut ränta på tillskotten betingats av affärsmässiga skäl och att dessa affärsmässiga skäl är sådana som i praxis har godtagits som grund för att inte tillämpa 43 § 1 mom kommunalskattelagen. Vidare menar Hufvudstaden att det vid en analys av regeringsrättens avgöranden RÅ 1980 1:59 och RÅ 1984 1:16 framgår att det inte är nödvändigt att det svenska bolaget på grund av löpande affärstransaktioner tillförs ökade skattepliktiga vinster i Sverige för att räntedebiteringen mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag skall kunna underlåtas. Av ett av Skatterättsnämnden under våren 1995 avgjort förhandsbesked - som avsåg frågan om återbetalning av s.k. share premium från ett helägt nederländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag - kan vidare den slutsatsen dras att ett svenskt moderbolag inte kunnat finansiera sina utländska dotterbolag till 100 procent med eget kapital i form av aktiekapital eller reservfond, eftersom en senare återbetalning beskattas, vilken återbetalning ursprungligen bestått av beskattade medel.

Skattemyndigheten bestrider Skatterättsnämndens talan och anför därvid sammanfattningsvis följande. Genom att lämna räntefria lån kan kapitalkostnaderna i de utländska bolagen till stor del elimineras samtidigt som den skattepliktiga intäkten minskar för de utländska bolagen. Skatterättsnämnden har inte haft och kan i framtiden inte beräknas medverka i några egentliga affärstransaktioner med de bolag till vilka de lånat ut kapital som affärsmässigt kan kompensera de räntefria lånen. Det förhållandet att beskattning kan ske vid återtagande av eget kapital utgör enligt skattemyndigheten en vägledning till att för det fall finansieringen sker med lån, för vilka återbetalning inte utlöser någon beskattning, beskattning skall

ske för de fall någon ränta inte debiteras utifrån marknadsmässiga principer.

#### DOMSKÅL

Underlåtenhet att ta ut ränta, eller uttagande av för hög eller för låg ränta, på koncerninterna lån bedöms i svensk rätt som otillåten vinstöverföring. Ett korrigerande ingripande kan därför ske med stöd av regeln i 43 § 1 mom KL. Frågan om hur koncerninterna lånetransaktioner skall behandlas skatterättsligt är ett internationellt problem, som uppmärksammats bl.a. i OECD:s rapport "Transfer Pricing and Multinational Enterprises". Där understryks vikten av att alltid först klargöra huruvida en viss transaktion skall behandlas som lån eller aktieägartillskott eftersom korrigerande enbart kan ske i de fall det konstateras att det föreligger ett lån. Denna bedömning är olika för olika länder. Hur man skall skilja kapitaltillskott från lån anger inte rapporten. Det synes dock som om OECD-rapporten i vart fall rekommenderar att man bör använda regler baserade på en flexibel attityd, vilka tillåter att man tar hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall.

Såvitt gäller transaktionerna mellan [redacted] och [redacted] gör kammarrätten den bedömningen att enbart det förhållandet att de nederländska myndigheterna belagt delar av tillskotten/lånen med stämpelskatt om en procent inte kan föranleda att dessa skall bedömas på annat sätt än transaktionerna mellan [redacted] och de övriga bolagen.

Vad gäller gränsdragningen mellan aktieägartillskott och lån kan rent allmänt sägas att ett aktieägartillskott inte ger upphov till någon skuld för bolaget utan "försvinner" in i bolaget och ökar dess nettobehållning. I förevarande fall har såväl [redacted] som respektive dotterbolag redovisat transaktionerna såsom lån. [redacted] har vid projektens inledande fas inte velat binda upp sig och styra en viss del av tillskottet till dotterbolagets aktiekapital. Först när projektet ifråga är färdigbyggt och uthyrt har [redacted] tagit ställning till huruvida tillskottet skall omvandlas till aktiekapital eller räntebärande lån. Enligt kammarrätten framstår det naturligt då ovisshet råder angående ett dotterbolags behov av kapitaltillskott, att se det ekonomiska stödet såsom utgörande ett lån eftersom aktieägartillskott i regel tillförs när en mer säker bedömning kan göras om bolagets behov av

kapital. Med beaktande av det ovan framförda finner kammarrätten att samtliga i målet förevarande transaktioner skall betraktas som koncerninterna lån.

När sålunda har konstaterats att koncerninterna lån är för handen gäller den allmänna principen att lånen skall löpa med ränta om ränta skulle ha debiterats under liknande omständigheter i en transaktion mellan oberoende parter. Av regeringsrättens praxis framgår att korrigering i vissa fall kan underlåtas. Regeringsrätten har därvid tillämpat en helhetsbedömning och ansett att en i och för sig inte marknadsmässig ränta kan kompenseras av andra transaktioner (RÅ 1980 1:59, RÅ 1984 1:16). Denna helhetsbedömning får anses ha ett indirekt stöd genom den i förarbetena uttalade principen om en försiktig bedömning av koncernens transaktioner, d.v.s en undersökning skall göras om en eventuell prisavikelse kan ha affärsmässiga skäl. Av Regeringsrättens dom i det s.k. Shell-målet (RÅ 1991 ref 107) framgår vidare att det i vissa fall kan vara nödvändigt att bryta igenom den vid inkomsttaxeringen grundläggande principen om beskattningsårets slutenhet vid tillämpning av 43 § 1 mom KL. Regeringsrätten har dock varit försiktig när det gäller att ange räckvidden för undantag från denna princip och angett att frågan måste bedömas från fall till fall. En förutsättning för att tillämpa en helhetsbedömning torde emellertid vara att det förekommit en viss affärsaktivitet mellan bolagen som gagnat det svenska bolagets rörelseresultat. I de fall där regeringsrätten funnit att förutsättning för tillämpning av korrigeringsregeln inte förelegat har en sådan aktivitet mellan berörda bolag kunnat utläsas. Underlåtenhet att påföra ränta har t.ex. motiverats av att moderbolaget har fakturerats ett lägre pris för en vara från dotterbolaget eller att ett något sänkt nära förestående förväntat ekonomiskt utbyte varit att förutse inom ramen för en bedriven rörelseverksamhet. I de nu föreliggande fallen saknas emellertid detta mer eller mindre omedelbara samband. De satsningar/investeringar som här har gjorts har syftat till att bygga upp affärsverksamheten i dotterbolagen. Bolaget har själv anfört att en affärsmässig idé varit att när väl projekten slutförts skulle resultatet komma moderbolaget till del genom utdelning, ränteintäkter (för den del av tillskotten som omvandlas till räntebärande lån) samt, vid en eventuell avyttring av dotterbolagen och fastigheterna, en större realisationsvinst. Enligt kammarrättens bedömning

föreligger här inte samma fasta anknytning mellan underlåtenheten att utta ränta och motprestation från dotterbolagen som i tidigare nämnda avgöranden från regeringsrätten. Med hänsyn härtill får det genom att underlåta att debitera ränta på de till dotterbolagen lämnade lånen anses ha avtalat sådana ekonomiska villkor som strider mot vad som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende parter. Förutsättningar för tillämpning av korrigeringsregeln föreligger därför och skall påföras en beräknad ränta på lånen.

#### DOMSLUT

Kammarrätten avslår Hufvudstadens överklagande.

Kammarrätten bifaller skattemyndighetens överklagande och bestämmer, med undanröjande av länsrättens dom, den beräknade ränteintakten till 1 000 000 kr.

J HUR MAN ÖVERKLAGAR (formulär 1A) se bilaga