

Målnummer:	3426-01	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-04-24		
Rubrik:	Ett avtal mellan aktieägarna i ett bolag innebär att en av aktieägarna, ett bolag, genom en riktad nyemission kommer att äga drygt 90 procent av aktierna medan övriga aktieägare förvärvar konvertibla skuldebrev. Efter konvertering av skuldebreven kommer aktierna att ägas i samma proportioner som före nyemissionen. Syftet med åtgärderna är att öppna möjlighet att lämna koncernbidrag. Lagen mot skatteflykt har ansetts tillämplig. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt• 35 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 1 kap. 9 §, 8 kap. 17 § och 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100)		
Rättsfall:	RÅ 2001 ref. 79		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Östersunds Rådhus AB, tidigare Stiftaren 6820 AB, (Rådhuset) följande: Rådhuset har tillsammans med Östersunds Parkerings AB fått ett förhandsbesked som meddelats den 7 november 2000 och som Riksskatteverket har överklagat. I den ansökan som låg till grund för förhandsbeskedet beskrevs hur bolaget skulle bli moderbolag i en koncern. - Inom ramen för denna omstrukturering har nu Skattemyndigheten i Östersund ifrågasatt om ett av Rådhusets aktieförvärv leder till ett sådant ägande som ger rätt att med skattemässig verkan ge och ta koncernbidrag visavi det aktiebolag som förvärvet avser. Förhållandena är följande. - Östersunds kommun äger 77,8 procent (de gamla aktierna) av aktierna i Jämtkraft AB (Jämtkraft). Av resterande aktier äger Vattenfall AB 20,6 procent, Krokoms kommun 0,8 procent och Åre kommun 0,8 procent. Aktieägarna har i ett konsortialavtal daterat den 17 november 1994 kommit överens om att utdelning på dessa aktier skall utgå med högst 5 procent av aktiernas nominella värde. Av aktierna (sammanlagt 63 000) är 2 000 preferensaktier och resterande stamaktier. Preferensaktierna ägs av Östersunds kommun (1 000), Krokoms kommun (500) och Åre kommun (500). Samtliga aktier har ett nominellt värde om 1 000 kr/st. - Avsikten är nu att Östersunds kommun genom en riktad nyemission skall teckna ytterligare 77 800 aktier (de nya aktierna) för dess nominella värde om 1 000 kr/st. Östersunds kommun kommer därefter att äga 90,06 procent av aktierna i Jämtkraft. Övriga aktieägare kommer samtidigt att teckna konvertibla skuldebrev till ett värde om 22,2 mkr. Aktieägarnas avsikt är att dessa skall kunna konverteras till aktier år 2018. - Såväl den riktade nyemissionen som tecknandet av de konvertibla skuldebreven är avsedda att för var och en kunna finansieras genom en engångsutdelning från Jämtkraft. - Avsikten är att de konvertibla skuldebreven skall löpa med 4,5 procent årlig ränta. - Östersunds kommun kommer att överlåta samtliga sina aktier i Jämtkraft till Rådhuset. - Rådhuset kommer att få utdelning på de gamla aktierna i samma omfattning som gäller enligt konsortialavtalet från den 17 november 1994. På de nya aktierna kommer Rådhuset att också få utdelning, skatterättsligt som koncernbidrag. Avsikten är att Rådhuset skall få koncernbidrag från Jämtkraft, men endast behålla ett belopp som svarar mot den inkomstskatt som Jämtkraft i annat fall hade fått betala. Den utdelning som Rådhuset får motsvarar således denna skatteeffekt. - Utifrån de ovan beskrivna förutsättningarna önskar

Rådhuset förhandsbesked rörande följande frågor. - 1. Kommer Rådhuset att, i förhållande till Jämtkraft vara ett sådant moderföretag som avses i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), under den tid som Rådhuset äger mer än 90 procent av aktierna i Jämtkraft, i enlighet med den bakgrundsbeskrivning som lämnats ovan? 2. Kan en tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) föranleda att Rådhuset - under den tid som Rådhuset äger mer än 90 procent av aktierna i Jämtkraft, i enlighet med den bakgrundsbeskrivning som lämnats ovan - inte skall anses som sådant moderföretag som avses i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen eller att Rådhuset inte med skattemässig verkan kan ge eller få koncernbidrag från Jämtkraft?

Skatterättsnämnden (2001-05-03, Kindlund, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Svensson, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Rådhuset blir ett sådant moderföretag till Jämtkraft som avses i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229). Under förutsättning att även övriga villkor för koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen kommer att vara uppfyllda kan Rådhuset och Jämtkraft ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan. - Motivering. - Med hänsyn till den inte obetydliga avkastning som Rådhuset kan komma att få på de nyemitterade aktierna i Jämtkraft kan Rådhuset inte anses som annat än verklig ägare till dessa aktier. Eftersom Rådhuset sammantaget med sedan tidigare ägda aktier i Jämtkraft således kommer att äga mer än 90 procent av samtliga aktier i Jämtkraft kommer Rådhuset efter nyemissionen att bli ett sådant moderföretag som avses i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen. Den omständigheten att Rådhusets ägarandel i Jämtkraft efter en eventuell framtida konvertering av de konvertibla skuldebrev, som Jämtkraft har utfärdat, kan komma att understiga 90 procent föranleder inte ändrad bedömning för den tid förhandsbeskedet avser. Vid bedömningen har nämnden även beaktat bestämmelserna i skatteflyktslagen.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten med ändring av beskedet skulle förklara att Rådhuset inte skulle anses bli ett sådant moderföretag till Jämtkraft som avses i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen och att koncernbidrag därmed inte skulle kunna ges med skatterättslig verkan.

Bolaget bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2002-04-24, Ragnemalm, Hulgaard, Almgren, Melin, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Östersunds kommun äger 77,8 procent av aktierna i Jämtkraft. Övriga aktier ägs av Vattenfall AB, Krokoms kommun och Åre kommun. Östersunds kommun avser att överlåta samtliga sina aktier i Jämtkraft till ett helägt bolag, Rådhuset. Av ett utkast till partsöverenskommelse mellan ägarna i Jämtkraft framgår bl.a. följande. I syfte att möjliggöra för Östersunds kommun att utnyttja fördelen med att bilda en aktiebolagsrättslig koncern med Rådhuset som moderbolag har parterna träffat en överenskommelse om nyemission av aktier och utgivande av konvertibla skuldebrev. Genom en riktad nyemission skall Östersunds kommun teckna 77 800 stamaktier i Jämtkraft för totalt 77,8 mkr. Övriga ägare skall teckna konvertibla skuldebrev till ett värde av totalt 22,2 mkr. Finansiering av de nya aktierna och de konvertibla skuldebreven skall ske genom engångsutdelning från Jämtkraft. Jämtkraft skall betala en årlig ränta på de konvertibla skuldebreven med 4,5 procent. För de nyemitterade aktierna skall Rådhuset få utdelning i form av koncernbidrag men få behålla endast så stort belopp som motsvarar den faktiska skattekostnad som skulle ha belastat Jämtkraft innan koncernbidrag lämnats minskat med 72 procent av den ränta som utgår på de konvertibla skuldebreven. Utdelning på "gamla" aktier skall utgå med högst 5 procent i enlighet med tidigare konsortialavtal. Om parterna inte skriftligen överenskommer om annat skall skuldebreven konverteras till aktier år 2018. Part som innehar konvertibelt skuldebrev kan tidigast år 2008 få frågan om tidigarelagd konvertering prövad.

Östersunds kommun blir genom nyemissionen ägare till 90,6 procent av

aktierna i Jämtkraft fram till dess att en konvertering sker. Efter konvertering av skuldebrevet kommer aktierna att ägas i exakt samma proportioner som före nyemissionen.

Enligt Regeringsrättens mening hindrar förekomsten av de konvertibla skuldebrevet och det därmed förbundna avtalet inte att Rådhuset, efter att ha blivit ägare till 90,6 procent av aktierna i Jämtkraft, är att anse som moderföretag till detta i den mening som avses i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen. Förhandsbeskedet skall därför fastställas såvitt gäller fråga 1.

Frågan blir då om skatteflyktlagen är tillämplig på förfarandet.

Enligt 2 § skatteflyktlagen skall vid taxeringen hänsyn ej tas till rättshandling, om 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna, 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och 4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Genom de rättshandlingar Rådhuset och Jämtkraft medverkat i har en väsentlig skatteförmån uppkommit. Av partsöverenskommelsen framgår att syftet är att ge möjlighet för bolagen att lämna koncernbidrag med skattemässig verkan. Nyemissionen och utfärdandet av de konvertibla skuldebrevet har finansierats med en engångsutdelning från Jämtkraft. Något nytt kapital har således inte tillförts Jämtkraft. Efter konvertering av skuldebrevet till aktier kommer ägarförhållandena i Jämtkraft att vara desamma som innan förfarandet inleddes. De tänkta transaktionerna framstår som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen. Det står därmed klart att skatteförmånen har utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Förutsättningarna i 2 § 1-3 skatteflyktlagen är således uppfyllda.

Vad gäller det återstående rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktlagen gör Regeringsrätten följande bedömning.

Syftet med bestämmelserna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern inte skall bli större än den skulle ha varit om verksamheten bedrivits av ett enda företag och det har framhållits att en sådan resultatutjämning kan accepteras endast då företagen klart framstår som en enda skattskyldig (se t.ex. prop. 1965:126 s. 51 f.). Kravet på ett mer än 90-procentigt ägande hänger samman med att dotterföretaget i sådana fall kan uppgå i moderföretaget genom absorption. Det kan nämnas att frågan om att utsträcka bestämmelserna även till vissa andra fall, bl.a. då ett kraftverksbolag ägs av flera industriföretag, diskuterats men avvisats i det betänkande som låg till grund för lagstiftningen (a. prop. s. 25).

Förfarandet i förevarande mål innebär visserligen att de formella förutsättningarna för koncernbidrag vad gäller ägarförhållandena är uppfyllda efter nyemissionen. Detta medför emellertid inte att Rådhuset och Jämtkraft framstår som en enda skattskyldig utan verksamheten har även i fortsättningen karaktären av en samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Av partsöverenskommelsen framgår att någon reell ägarförändring inte heller har varit åsyftad. En taxering på grundval av förfarandet skulle mot denna bakgrund enligt Regeringsrättens mening strida mot syftet med koncernbidragsreglerna. Rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktlagen är därmed uppfyllt. Skatteflyktlagen är alltså tillämplig på förfarandet.

Bestämmelserna i 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) avser sekretess med hänsyn till skyddet för enskildas personliga och ekonomiska förhållanden. Enligt 1 kap. 9 § sekretesslagen skall bl.a. bolag där kommuner utövar ett rättsligt

bestämmande inflytande jämföras med myndigheter vid tillämpning av sekretesslagen. Till följd härav är bestämmelserna i 9 kap. 1 § sekretesslagen inte tillämpliga på uppgifter som avser bolagens ekonomiska förhållanden. I bestämmelsen i 8 kap. 17 § sekretesslagen om sekretess hos domstol för uppgift om myndighets affärs- eller driftförhållanden krävs för sekretess att det kan antas att den som uppgiften rör lider avsevärd skada om uppgiften röjs. Då så inte kan antas vara fallet saknas förutsättningar för att förordna om fortsatt sekretess.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller fråga 1.

Regeringsrätten förklarar beträffande fråga 2, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked i denna del, att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet och att Rådhuset därvid inte skall anses som ett sådant moderföretag som avses i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen.

Regeringsrätten avslår yrkandet om sekretess.

Föredraget 2002-03-21, föredragande Abrahamsson, målnummer 3426-2001

Sökord: Allmän handling; Inte heller förelåg annan förutsättning för sekretess; Förhandsbesked; Skatteflykt

Litteratur: Prop. 1965:126 s. 25, 51 f.; prop. 1996/97:170 s. 38 ff.; Regner m.fl., Sekretesslagen s. 1:31.
