

Målnummer:	7736-00	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-12-19		
Rubrik:	Fråga bl.a. om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt på vissa förfaranden avseende kommunala bolag samt om avdrag för koncernbidrag kan medges med högre belopp än som faktiskt överförs. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt• 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 22 § anvisningarna punkt 9 kommunalskattelagen (1928:370)• 29 kap. 2 §, 3 §, 4 §, 5 §, 6 §, 7 § och 8 § och 35 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 1 kap. 9 §, 8 kap. 17 § och 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1999 ref. 74• RÅ 2000 ref. 21 (II)• RÅ 2001 ref. 28 (I och II)		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Stiftaren 6820 AB och Östersunds Parkerings AB i huvudsak följande. Östersunds kommun överväger att bilda en aktiebolagsrättslig koncern och för marknadspris avyttra sina i dag direktägda bolag till ett nybildat moderbolag som kommer att bli Stiftaren 6820 AB. - Stiftaren 6820 AB kommer att förvärva bolagen mot räntebärande revers. Reversen kommer att innehas av kommunen. Att förvalta dotterbolagsaktierna är den enda verksamhet som Stiftaren 6820 AB kommer att bedriva. - De vinster som uppkommer i de förvärvade bolagen kommer att via koncernbidrag överföras till Stiftaren 6820 AB. Stiftaren 6820 AB kommer att finansiera sina räntekostnader med de erhållna koncernbidragen. - För att undvika att bolagen kommer att få lämna koncernbidrag med högre belopp än den utdelning som annars skulle ha lämnats avser man att via aktieägartillskott lämna tillbaka ett belopp som motsvarar 72 procent av lämnat koncernbidrag minskat med den utdelning som skulle ha utgått till kommunen om koncernen inte bildats. - Vissa bolag lämnar normalt ingen utdelning och i de fallen kommer aktieägartillskottet att uppgå till 72 procent av lämnat koncernbidrag. Inget av de bolag som ska avyttras till Stiftaren 6820 AB är sådana bolag som har ett kontinuerligt behov av att få tillskott/bidrag från kommunen för sin överlevnad. Om inget extraordinärt inträffar klarar sig dessa bolag på egen hand. - Tekniskt ska detta ske genom att kommunen först lämnar ett aktieägartillskott till Stiftaren 6820 AB som i sin tur lämnar aktieägartillskott till respektive dotterbolag som Stiftaren 6820 AB erhållit koncernbidrag ifrån. I princip torde summan av de aktieägartillskott som dotterbolagen erhåller motsvara det aktieägartillskott som kommunen lämnar till Stiftaren 6820 AB. Koncernbidrag och aktieägartillskott kommer att redovisas i samma bokslut. - Bolagen önskade förhandsbesked i följande frågor. 1. Har Östersunds Parkerings AB rätt till avdrag för koncernbidrag till Stiftaren 6820 AB med hela beloppet oaktat att 72 procent kommer att återfås via aktieägartillskott minskat med eventuell utdelning som skulle ha utgått om koncernen inte bildats? - 2. Har Östersunds Parkerings AB rätt till avdrag för koncernbidrag till Stiftaren 6820 AB med så att säga 100 procent trots att endast 28 procent kommer att överföras till Stiftaren 6820 AB, dvs. är nettometoden tillämplig? - 3. Har Stiftaren 6820 AB rätt till avdrag för den

ränta som utgår till kommunen vid motsvarande taxeringar? Räntan kommer att uppgå till eller understiga marknadsmässig ränta? - 4. Är det aktieägartillskott som Östersunds kommun kommer att lämna till Stiftaren 6820 AB skattepliktig inkomst för Stiftaren 6820 AB? - 5. Är det aktieägartillskott som Stiftaren 6820 AB kommer att lämna till Östersunds Parkerings AB skattepliktig inkomst för Östersunds Parkerings AB? - 6. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) tillämplig på någon av frågorna ovan och på vilket sätt ska beskattning i så fall ske?

Skatterättsnämnden (2000-11-07, Kindlund, ordförande, Wingren, Brydolf, Ståhl, Svensson, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1 och 2 - Östersunds Parkerings AB (DB) har rätt till avdrag för koncernbidrag till Stiftaren 6820 AB (MB) under förutsättning att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker. - Fråga 3 - MB har rätt till avdrag för den ränta som betalas till Östersunds kommun (Kommunen). - Fråga 4 - Aktieägartillskottet från Kommunen är inte skattepliktig intäkt för MB. - Fråga 5 - Aktieägartillskottet från MB är inte skattepliktig intäkt för DB. - Fråga 6 - Skatteflyktslagen är inte tillämplig. - Motivering. - Av handlingarna i ärendet framgår bland annat följande. Kommunen avser att till ett eget helägt nybildat aktiebolag (MB) mot vederlag av en räntebärande revers till marknadspris överlåta aktierna i ett antal rörelsedrivande aktiebolag, däribland DB. Räntan kommer inte att överstiga vad som är marknadsmässigt. Reavinsten vid avyttringen av aktierna liksom ränteintäkterna kommer inte att beskattas eftersom Kommunen är ett inkomstskattebefriat subjekt. MB avser att finansiera räntekostnaderna med koncernbidrag från de rörelsedrivande dotterbolagen. Kommunen avser att löpande lämna aktieägartillskott till MB med belopp motsvarande 72 procent av räntan minskat med den utdelning som dotterbolagen skulle ha lämnat till Kommunen vid ett fortsatt direktäggande. MB kommer därefter att lämna aktieägartillskott till dotterbolagen med belopp motsvarande i princip 72 procent av mottagna koncernbidrag. - Frågorna 1 och 2 - Den omständigheten att MB lämnar aktieägartillskott till DB samtidigt som DB lämnar koncernbidrag till MB hindrar inte att DB ges avdrag för koncernbidraget, jfr RÅ 1999 ref. 74. Skatterättsnämnden utgår från att övriga förutsättningar för avdrag för koncernbidrag är uppfyllda. - Fråga 3 - Med hänsyn till de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet i denna del saknas anledning att vägra MB avdrag för räntebetalningar till Kommunen. - Frågorna 4 och 5 - MB och DB har som förutsättning för dessa frågor uppgett bland annat följande. Bolagen behöver inte ifrågavarande tillskott för att bedriva sina verksamheter. Syftet är i stället att de överskott som genereras i bland annat DB skall finansiera koncernbidrag till MB och därmed även MB:s räntebetalningar till Kommunen. Dessa räntebetalningar finansierar de tillskott som Kommunen lämnar till MB, vilka MB slussar vidare till bland annat DB. Med hänsyn till angivna förutsättningar finner nämnden att tillskotten i fråga i skattehänseende inte skall behandlas som näringsbidrag eller annan hos sökandebolagen skattepliktig intäkt. - Fråga 6 - Huvudsyftet med det i ansökan beskrivna förfarandet är att bolagsvinst till belopp motsvarande ränta på MB:s skuld till Kommunen skall undgå statlig inkomstskatt och att belopp motsvarande den inkomstskatten skall tillfalla Kommunen. Att Kommunen inte beskattas för räntan är en följd av att kommuner generellt är befriade från inkomstbeskattning. - Som framgått av förhandsbeskeden på frågorna 1-5 har nämnden funnit att den åsyftade skatteeffekten uppnås med de direkt tillämpliga skattereglerna för koncernbidrag, ränta och intäkter i näringsverksamhet. Frågan är nu om skatteeffekten helt eller delvis kan elimineras med en tillämpning av skatteflyktslagen. Nämnden gör i denna del följande bedömning. - Enligt 2 § skatteflyktslagen skall vid taxering till bland annat statlig inkomstskatt 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 kringgåts genom förfarandet. - Ett antal rättshandlingar (förvärv av aktier, betalning av ränta och lämnande av koncernbidrag), i vilka sökandebolagen medverkar, ingår i ett förfarande genom vilket de uppnår en skatteförmån (undgående av statlig inkomstskatt på vinst till belopp motsvarande lämnade koncernbidrag/betald ränta). Av handlingarna framgår att skatteförmånen är det huvudsakliga skälet för förfarandet. Rekvisiten i punkterna 1-3 i ovan angivna lagrum får därmed anses vara uppfyllda. Den omständigheten att Kommunen så att säga tar hand om den inkomstskatt som rättshandlingarna förutan skulle ha tillfallit staten föranleder inte annan bedömning. - Frågan blir då om man vid taxeringen kan bortse från alla eller någon av rättshandlingarna med stöd av punkt 4 i lagrummet. I detta hänseende finner nämnden att skatteeffekten väsentligen har ett sådant samband med Kommunens skattefrihet att villkoret i punkt 4 inte kan anses vara uppfyllt. Skatteflyktslagen är därför inte tillämplig på förfarandet.

Ledamoten Öqvist var skiljaktig såvitt avsåg svaret på fråga 6 och anförde: Genom det i ansökan beskrivna förfarandet kommer bolagsvinst till belopp motsvarande ränta på MB:s skuld till Kommunen att på konstlad väg helt undgå beskattning. Såsom majoriteten har funnit får 2 § 1-3 skatteflyktslagen anses tillämplig i förevarande fall. Till skillnad mot majoriteten anser jag dock att förfarandet faller in även under 2 § 4 skatteflyktslagen. Taxeringen bör enligt 3 § skatteflyktslagen ske så att hänsyn inte tas till den skuld som MB kommer att få till Kommunen, dvs. MB bör vägras avdrag för sina räntekostnader för den skulden.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet såvitt avsåg frågorna 1-5. Vidare yrkade Riksskatteverket att Regeringsrätten skulle ändra svaret på fråga 6 och förklara att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet och att hänsyn därför inte skulle tas till Stiftaren 6820 AB:s skuld till kommunen och avdrag inte skulle medges för ränta på denna skuld.

Stiftaren 6820 AB och Östersunds Parkerings AB bestred bifall till ändringsyrkandet och hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet i dess helhet. Bolagen önskade att förordnande om fortsatt sekretess skulle meddelas.

Regeringsrätten (2001-12-19, Lindstam, Hulgaard, Wennerström, Almgren, Melin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden vad avser frågorna 1 och 3-6.

Beträffande fråga 2 gör Regeringsrätten följande bedömning.

Medan fråga 1 tar sikte på om det utgör ett hinder för avdrag för lämnat koncernbidrag att givaren erhåller aktieägartillskott från mottagaren med belopp motsvarande 72 procent av koncernbidraget (här bortses från viss eventuell minskning) är fråga 2 direkt inriktad på att koncernbidrag faktiskt lämnas endast med belopp motsvarande mellanskillnaden. Innebörden av frågan kan alltså sägas vara om avdrag kan medges med 100 även om endast 28 överförs.

Regeringsrätten hade i rättsfallet RÅ 1999 ref. 74 att ta ställning till en liknande fråga. Denna skiljde sig emellertid från den nu aktuella på så sätt att den avsåg huruvida avdrag kunde medges för hela det lämnade koncernbidraget även om endast mellanskillnaden mellan detta och av mottagaren till givaren betalat belopp togs upp i bolagens räkenskaper. Regeringsrätten fann att avdragsrätten inte var beroende av hur koncernbidraget redovisades i räkenskaperna men erinrade om att en förutsättning för avdrag är att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att detta kan visas. Det kan påpekas att det inte ankom på Regeringsrätten att ta ställning till huruvida det var förenligt med god räkenskapsed att underlåta att i räkenskaperna

redovisa hela det faktiskt lämnade bidraget.

Innebörden i det lämnade svaret på fråga 2 ger visserligen uttryck för att en värdeöverföring motsvarande avdraget skall ske. Med hänsyn till att frågan uttryckligen avser om avdrag kan medges med högre belopp än lämnat koncernbidrag borde den emellertid ha besvarats nekande.

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 Skatterättsnämnden förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 och 3-6 samt förklarar, med ändring av svaret på fråga 2, att avdrag inte kan medges med högre belopp än det lämnade koncernbidraget.

Regeringsrätten avslår yrkandet om sekretess.

Föredraget 2001-11-28, föredragande Abrahamsson, målnummer 7736-2000

Sökord: Förhandsbesked; Skatteflykt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: prop. 1996/97:170 s. 38 ff; Regner m.fl., Sekretesslagen 1:31.
