

Målnummer:	385-14	Avdelning:	
Avgörandedatum:	2014-06-04		
Rubrik:	Ett aktiebolag har uttagsbeskattats för utlåning till ett hälftenägt företag när räntan understigit marknadsvärdet, trots att räntan uppgått till samma belopp som bestämts för den andre delägarens motsvarande utlåning. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	22 kap. 3 §, 4 § och 7 § samt 61 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2004 ref. 94• RÅ 2008 ref. 57• RÅ 2010 ref. 63		

REFERAT

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked från X AB framgick bl.a. följande. X AB och Y äger hälften vardera av aktierna i Z AB. Både X AB och Z AB är skattskyldiga till inkomstskatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, medan Y i huvudsak är skattskyldigt till avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Z AB är ett holdingbolag som genom dotterbolag bedriver viss verksamhet. Z-koncernen finansieras till viss högre procentandel med externa lån och till viss lägre procentandel lån från aktieägarna till lika delar samt till resterande ringa procentandel med eget kapital. All upplåning görs genom Z AB. Vid tidpunkten för ansökan uppgick lånen från X AB och Y till sammanlagt (beloppet här uteslutet) kr. Lånen är efterställda och har en löptid om 15 år. Räntan på lånen, som uppges vara marknadsmässig, fastställs årligen. Den är för år 2013 sju procent. Bakgrunden till ansökan är de ändringar som gjorts i reglerna om begränsning i rätten till avdrag för ränteutgifter i 24 kap. 10 a-10 f §§ IL. Bl.a. har tillämpningsområdet utvidgats till att gälla ränteutgifter avseende alla skulder inom en intressegemenskap. De nya bestämmelserna tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012. Enligt ett nytt andra stycke i 24 kap. 10 d §, den s.k. tioprocentregeln, ska ränteutgifter dras av om den som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften är skattskyldig till avkastningsskatt och om den ränta som under beskattningsåret har belöpt på skulden i genomsnitt inte överstiger 250 procent av den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret. Om förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen inte föreligger ska ränteutgifterna ändå dras av om den s.k. ventilen i 24 kap. 10 e § IL är tillämplig. Eftersom Y är skattskyldigt till avkastningsskatt krävs det att räntan på de lån som Z AB har till det bolaget inte överstiger 3,8 procent för att ränteutgifterna under år 2013 ska kunna dras av, om inte ventilen är tillämplig. Med hänsyn till den verksamhet som X AB och Y bedriver genom Z AB anser sig bolagen inte kunna ha olika räntenivåer på i övrigt identiska aktieägarlån. X AB överväger därför att sänka räntan på sina lån till Z AB till samma nivå, dvs. 3,8 procent. Av ansökan framgår att ett alternativ som undersöks från Z AB:s sida är att få besked i form av ett s.k. dialogsvar från Skatteverket om avdrag för räntebetalningar till Y enligt nu gällande räntesats kan godtas vid tillämpning av ventilen i 24 kap. 10 e §. X AB ställde följande fråga till nämnden: Ska uttagsbeskattning ske enligt 22 kap. IL av X AB om räntan på X AB:s aktieägarlån till Z AB understiger marknadsmässig ränta?

Skatterättsnämnden (2013-12-19, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson,

Gäverth, Lundström, Pålsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - X AB ska uttagsbeskattas. - Motivering - - - Skatterättsnämndens bedömning - Marknadsvärdet för ränta på X AB:s lån till Z AB är enligt 61 kap. 2 § tredje stycket IL den nivå som X AB kan få om lånen bjuds ut på marknaden på villkor som med hänsyn till bolagets affärsmässiga situation framstår som naturliga. Den prissättning som X AB avser att tillämpa i förhållande till Z AB får, som bolaget framhåller, anses ske till pris under marknadsvärdet. - Av 22 kap. 3 och 4 §§ framgår att ett uttag ur näringsverksamheten föreligger om de lån som X AB tillhandahåller Z AB sker mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. Uttrycket "affärsmässigt motiverat" preciseras inte närmare i lagtexten. - Möjligheten att åberopa att en överlåtelse av en tillgång eller ett tillhandahållande av en tjänst till underpris är affärsmässigt motiverat är utformad som ett undantag från vad som normalt förekommer. Förarbetena ger uttryck för att undantaget ska tillämpas snävt, t.ex. då ett lägre pris tas ut för att företaget önskar arbeta upp en affärsrelation till en viss köpare (prop. 1998/99:15 s. 166). I praxis har också uttrycket tillämpats restriktivt (RÅ 2004 ref. 94, RÅ 2008 ref. 57 och RÅ 2010 ref. 63). - För de lån som Z AB har från båda aktieägarna, X AB och Y, gäller för närvarande identiska villkor, vilket bl.a. innebär att räntesatsen för år 2013 är sju procent. Med en så hög räntenivå riskerar Z AB:s räntebetalningar till Y att träffas av den begränsning av rätten till avdrag för ränteutgifter till personer som är skattskyldiga till avkastningsskatt. - För att undvika detta och även fortsättningsvis upprätthålla lika villkor mellan de båda delägarna överväger X AB alltså att sänka räntan på befintliga lån till samma nivå som Y, knappt fyra procent. - Med hänsyn till att syftet med den prissättning som ska tillämpas är att gynna enbart joint venture som X AB deltar i kan prissättningen till underpris inte anses affärsmässigt motiverad (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 298). Av det anförda följer att X AB ska uttagsbeskattas enligt 22 kap. 7 §.

X AB överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att bolaget inte skulle uttagsbeskattas. X AB anförde bl.a. följande. Det är inte affärsmässigt att två delägare i ett joint venture har olika räntesatser på i övrigt identiska aktieägarlån. Lika villkor för X AB och Y vid finansieringen av Z AB är inte bara affärsmässigt motiverat, utan en affärsmässig nödvändighet för att det aktuella samarbetet ska kunna bedrivas. En annan bedömning skulle omöjliggöra deltagande i ett joint venture som liknar det nu aktuella. Ingen skatteförmån uppkommer genom anpassningen av räntenivån till kompletteringsregeln i 24 kap. 10 d § andra stycket IL. Även om Y:s anpassning av räntenivån skulle anses medföra en skatteförmån så innebär inte det att X AB:s anpassning medför en skatteförmån.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. följande. Y:s nedsättning av räntenivån betingas helt av skatteskäl. En skatteförmån uppkommer genom att räntorna till Y blir avdragsgilla. Denna avdragsrätt tillkommer Z AB. Skatteminskningen är till lika delar hänförlig till delägarnas indirekta andelar i Z AB:s resultat. Andra skäl än en skatteanpassning föreligger inte.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-06-04, Melin, Dexe, Hamberg, Knutsson, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 385-14, föredragande Karin Hansson