

Målnummer:	3435-06	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2008-12-19		
Rubrik:	Ett dotterbolag har uttagsbeskattats för räntefri utlåning till sitt moderbolag (I). Moderbolaget har medgetts avdrag som för räntekostnad med samma belopp som dotterbolaget har uttagsbeskattats för (II). Inkomsttaxering 2001.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 22 § anvisningarna punkt 1 a kommunalskattelagen (1928:370), I• Jfr numera 22 kap. 3 §, 4 § och 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), I• 20 § och 23 § kommunalskattelagen, II• Jfr numera 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), II		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1954 ref. 22• RÅ 1964 ref. 18• RÅ 1985 1:64• RÅ 2004 ref. 1• RÅ 2004 ref. 94		

REFERAT

I.

Skattemyndigheten beslutade vid 2001 års taxering att med stöd av punkten 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, uttagsbeskatta Cloetta Invest AB (bolaget) med avseende på 9 809 950 kr för räntefri utlåning till dess moderbolag Cloetta Fazer AB. Vid beräkningen av räntan använde myndigheten den räntesats (5,3 %) som koncernen betalat för upplåning från bank.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att beskattningen för beräknad ränta skulle undanröjas. I det fall beskattning ändå skulle ske yrkade bolaget att den inom koncernen tillämpade räntesatsen om 2,32 % skulle godtas.

Skattemyndigheten vidhöll i samband med omprövning det överklagade beslutet.

Länsrätten i Östergötlands län (2005-04-05, ordförande Fredén) yttrade: Tillämpliga bestämmelser framgår av det överklagade beslutet. --- Bolaget har tillgångar i form av fordringar om 9 809 950 kr på koncernbolag. Bolaget har inte tagit ut någon ränta på dessa fordringar och frågan i målet är nu om detta skall medföra uttagsbeskattning i enlighet med Skatteverkets bedömning. - Uttag av tjänst innefattar i princip alla former av tjänster inklusive krediter som en skattskyldig tar ut ur sin verksamhet och tillhandahåller någon annan utan att marknadsmässig ränta erhållits och utan att några affärsmässiga skäl kan konstateras föreligga härför. Enligt äldre praxis (RÅ 1954 ref. 4 m.fl.) har framkommit vissa allmänna principer gällande den skatterättsliga tillämpningen av bl.a. räntefria lån. Härav framgår att en helhetsbedömning måste göras av de räntefria krediterna och deras skatterättsliga verkningar. För att beskattning skall kunna inträda har det ansetts krävas att det genom den underlåtna räntan har skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären som har särskild betydelse i skattehänseende. Vid denna bedömning måste, enligt länsrättens mening, hänsyn tas till den numera utförliga regleringen av uttagsbeskattningen som skett i och med införandet av koncernbidragsreglerna

och underprislagstiftning. Båda parterna i målet har i sin argumentation avseende den skatterättsliga frågan framfört olika åsikter om vad som gäller beträffande det nu rådande rättsläget, efter införandet av koncernbidragsreglerna och underprislagstiftningen, i förhållande till tidigare praxis. Det kan härvid påpekas att praxis i viss mån är oklar då Regeringsrätten inte har tagit ställning till denna fråga. Det föreligger dock flera avgöranden från kammarrätterna och den övervägande delen av dessa avgöranden pekar mot att beskattning skall ske av s.k. fiktiv ränta när förutsättningarna för koncernbidragsrätt saknats. - Möjligheterna till underprisöverföringar av tillgångar och tjänster torde enligt länsrättens mening numera vara mycket begränsade i de fall det inte uttryckligen medges i den utförligt reglerade lagstiftningen på området. - Bolaget, som är ett förvaltningsbolag, och dess moderbolag omfattas inte av koncernbidragsreglerna och skall ses som två skilda skattesubjekt. I målet är ostridigt att bolaget om det tagit ut ränta för sin kredit varit skattskyldigt för denna inkomst. Då bolaget inte har tagit ut någon ränta får en överföring av medel i form av marknadsmässig ränta ha ansetts skett till moderbolaget. Bolaget har inte haft rätt att göra avdrag för koncernbidrag till moderbolaget varför någon kvittning i detta avseende inte varit möjlig. Det har inte visats att ränteeftergiften faktiskt skulle vara att hänföra till en avdragsgill omkostnad för bolaget och inte heller att överföringen i övrigt skulle vara affärsmässigt motiverad. Värdet av tjänsten uppgår till ett betydande belopp och det kan därmed inte vara fråga om en tjänst av sådant ringa värde att bolaget kan undgå uttagsbeskattning av denna anledning. Länsrätten finner, lika med Skatteverket, att det i målet aktuella förfarandet i praktiken utgjort ett kringgående av koncernbidragsreglerna och att eftergiften av räntan, som i annat fall hade varit skattepliktig, har varit av sådan särskild betydelse i skattehänseende att uttagsbeskattning bör ske. Länsrätten finner inte anledning till annan bedömning än Skatteverket vad gäller bestämmandet av den marknadsmässiga räntan. Överklagandet bör således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll bolaget sin talan.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2006-03-10, Stridbeck, Andersson-Jarl, Isgren, referent) yttrade: Bolaget har lämnat räntefria krediter till moderbolaget. Moderbolaget är emellertid ett förvaltningsföretag, varför bolaget inte med avdragsgill verkan kunnat lämna koncernbidrag till moderbolaget. När koncernbidragsrätt föreligger, kan fall uppkomma då man kan bortse från exempelvis underlåtenhet att ta ut ränta på koncerninterna lån, eftersom koncernbidragsreglerna i princip medför ett s.k. "nollsummespel" inom koncernen. Koncernbidragsrätt föreligger inte i förevarande fall, varför bolaget hade varit skattskyldigt för uttagen ränta och moderbolaget saknat avdragsrätt. Följaktligen medför underlåtenheten att ta ut ränta en värdeöverföring från bolaget. Några affärsmässiga skäl för detta har inte framkommit. Underlåtenheten har medfört ett kringgående av koncernbolagsbidragsreglerna, varför bolaget skall uttagsbeskattas på sätt som skett. - Såvitt avser räntenivå är den ränta som koncernen får betala för krediter från bank den enda rätta bedömningsgrunden för en marknadsmässig räntenivå. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade kammarrättens dom hos Regeringsrätten och yrkade att beslutet om beskattning för beräknad ränta skulle undanröjas. Bolaget anförde bl.a. följande. Räntefriheten har följande innebörd. Dotterbolaget anses ha fått en ränta och lämnat en lika stor utdelning till moderbolaget. Moderbolaget har erlagt ränta och mottagit ett lika stort belopp som utdelning. Ränteinkomsten är en skattepliktig intäkt och räntekostnaden en avdragsgill kostnad. Lämnad utdelning är ej avdragsgill kostnad hos dotterbolaget och mottagen utdelning är ej skattepliktig inkomst för moderbolaget. Samtliga transaktioner innebär sammantaget ett "nollsummespel" för de inblandade bolagen. Enligt praxis (bl.a. RÅ 1954 ref. 22) sker ingen beskattning för beräknad ränta om

dubbelbeskattningen inte kränkts. Eftersom inga lagändringar har skett i syfte att införa regler för hur beskattning för beräknad ränta ska ske mellan bolag gäller fortfarande äldre praxis.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Beskattningen sker inte på koncernnivå utan på bolagsnivå och räntefriheten står då i strid med grundläggande regler för uttagsbeskattning samt medför även ett kringgående av koncernbidragsreglerna. En utdelning till moderbolaget hade i förevarande fall inte kunnat ske av obeskattade medel eftersom avdragsrätt inte har förelegat för ett lämnat koncernbidrag till moderbolaget. Genom ränteavståendet har därmed en obehörig skatteförmån uppkommit för bolaget. Huvudregeln är att uttagsbeskattning ska ske när en tjänst har tillhandahållits under marknadsvärdet och detta inte varit affärsmässigt motiverat. I förevarande fall har inte närmare visats eller ens påståtts att några affärsmässiga skäl skulle ha legat till grund för ränteavståendet på fordringen. Den omständigheten att skattefrihet föreligger för utdelning hos moderbolaget hindrar i sig inte att uttagsbeskattning sker.

Regeringsrätten (2008-12-19, Heckscher, Eliason, Wennerström, Nord, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget är ett dotterbolag till Cloetta Fazer AB. Koncernbidragsrätt saknades mellan bolagen under det i målet aktuella året eftersom bolaget omfattades av de då gällande reglerna om förvaltningsföretag. Bolaget har lånat ut 9 809 950 kr till Cloetta Fazer AB. Någon ränta har inte tagits ut.

Frågan i målet är om bolaget ska beskattas för beräknad ränta på grund av ränteavståendet.

I äldre rättspraxis har uttalats att den omständigheten att innehavare av en fordran underlåter att betinga sig ränta inte i och för sig utgör skäl att vid beskattningen anse att han har åtnjutit inkomst till ett belopp som svarar mot skälig ränta. Sådant skäl har ansetts föreligga endast om det genom att räntan efterskänkts har skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären som har särskild betydelse i skattehänseende (se t.ex. RÅ 1954 ref. 22 och RÅ 1964 ref. 18). Därefter har dock frågan om beskattning vid tillhandahållande av tjänster till underpris, såvitt gäller inkomstslaget näringsverksamhet, uttryckligen lagreglerats. Frågan om bolaget ska beskattas på grund av ränteavståendet ska därför bedömas med utgångspunkt i denna reglering.

I punkt 1 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL anges att uttag av en tillgång ska behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Enligt tredje stycket föreligger uttag, om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, utan att detta är affärsmässigt motiverat. I sjunde stycket anges att vad som sägs i första till fjärde styckena har motsvarande tillämpning vid uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa. Motsvarande regler finns numera i 22 kap. 3, 4 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Bolaget har genom den räntefria utlåningen tillhandahållit moderbolaget en tjänst mot ersättning som understiger marknadsvärdet. I målet har inte påståtts eller annars framgått att det varit affärsmässigt motiverat att inte ta ut ränta. Inte heller något annat skäl för att underlåta uttagsbeskattning har kommit fram. Bolaget ska därför uttagsbeskattas för den räntefria utlåningen. Det finns inte skäl att frånga den av Skatteverket beräknade marknadsmässiga räntan. Överklagandet ska således avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

II.

Skattemyndigheten beslutade att Cloetta Fazer AB (bolaget) inte hade rätt till avdrag för den fiktiva ränta som dess dotterbolag Cloetta Invest AB uttagsbeskattats för (se referatet under I).

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade - i det fall länsrätten inte skulle undanröja myndighetens beslut om beskattning av fiktiv ränta för dotterbolaget - att bolaget skulle erhålla avdrag för räntekostnaden med motsvarande belopp.

Skattemyndigheten vidhöll i samband med omprövning det överklagade beslutet.

Länsrätten i Östergötlands län (2005-04-05, ordförande Fredén) yttrade: ---
Länsrätten har denna dag, i ett annat mål, funnit att bolagets dotterbolag Cloetta Invest AB skall uttagsbeskattas för den ränteeftergift som skett i samband med utgivna krediter till bolaget. Denna bedömning har sin grund i att ränteeftergiften inneburit att en obehörig vinstöverföring har skett då dotterbolaget är förvaltningsbolag och därmed inte omfattas av koncernbidragsreglerna. De aktuella bolagen är i skattehänseende skilda subjekt och dotterbolaget har inte kunnat kvitta bort en skattepliktig ränteintäkt eftersom avdragsrätt inte förelegat för en utdelning av motsvarande medel till bolaget. Beskattning i ovanstående fall har således skett för en fiktiv ränta och frågan i föreliggande mål är nu om bolaget kan anses ha avdragsrätt för fiktiv ränta till motsvarande belopp. - Huvudreglerna när det gäller beräkning av avdrag vid beskattning framgår av 20 och 23 §§ kommunalskattelagen (1928:370), KL. Av dessa regler och av skatterättsliga grundprinciper får anses framgå att avdrag som huvudregel endast kan medges för faktiska kostnader. I det aktuella fallet har bolaget inte haft någon faktisk kostnad då krediterna varit räntefria. Bolaget har bl.a. hänvisat till bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, (i målet är KL tillämplig). Dessa och andra bestämmelser avser emellertid ett och samma skattesubjekt varvid avdrag medges t.ex. för en fiktiv ränta som skattesubjektet samtidigt varit skyldigt att redovisa som skattepliktig förmån. Länsrätten finner, även med beaktande av vad bolaget anfört och åberopat i målet, att det inte finns stöd i lag eller rättspraxis för att i detta fall frångå ovan nämnda huvudregel. Skatteverket får således anses ha haft fog för sitt beslut och överklagandet bör därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll bolaget sin talan.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2006-03-10, Stridbeck, Andersson-Jarl, Isgren, referent) yttrade: Kammarrätten har i dom denna dag (mål nr 2146-05) funnit att bolagets dotterbolag skall uttagsbeskattas för den ränteeftergift som skett i samband med räntefria krediter till bolaget. - Eftersom bolaget inte haft någon faktisk utgift för någon ränta, saknas det rätt till avdrag för en sådan endast på den grunden att bolagets dotterbolag uttagsbeskattats för en fiktiv ränta. Det handlar inte heller om några överförda tillgångar av konkret slag. Kammarrätten instämmer sammantaget i de bedömningar länsrätten gjort i det överklagade beslutet. Vad som förekommit i kammarrätten ger inte anledning till annat ställningstagande. Överklagandet skall således inte vinna bifall. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade kammarrättens dom hos Regeringsrätten och yrkade att, för det fall dess dotterbolag Cloetta Invest AB skulle uttagsbeskattas, klagandebolaget skulle medges avdrag som för räntekostnad för uttagsbeskattat belopp. Bolaget anförde bl.a. följande. Om beskattning för beräknad ränta sker hos fordringsägaren, blir den verkliga innebörden av transaktionen att fordringsägaren (dotterbolaget) anses ha erhållit en ränteintäkt och samtidigt anses ha lämnat en icke avdragsgill utdelning. Den verkliga innebörden för moderbolaget blir då att moderbolaget anses ha

mottagit en skattefri utdelning samt anses ha erlagt en ränteutgift som är avdragsgill. Det fel som domstolen gjort är att inte fullfölja den ekonomiska innebörden av transaktionerna utan strikt utgå från den faktiskt erlagda räntan, trots att beskattningen för beräknad ränta hos Cloetta Invest AB innebär att en *efaktisk* ränta har erlagts motsvarande det belopp som Cloetta Invest AB anses ha erhållit. Den totala effekten blir en inte avsedd dubbelbeskattning. Av SOU 2005:99 s. 94-98 framgår konsekvenserna vid en uttagsbeskattning av varor. Utredaren säger att det av rättspraxis (bl.a. RÅ 2004 ref. 1 och RÅ 2004 ref. 94) kan utläsas att det utan explicit lagreglering är möjligt att för förvärvaren åsätta ett anskaffningsvärde utöver den öppna ersättningen. Det är därför klart att en konsekvens av en beskattning för beräknad ränta (uttagsbeskattning av tjänst) är att låntagaren ska erhålla avdrag för motsvarande belopp som en räntekostnad.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Det är en grundläggande regel vid beskattningen att avdrag medges endast för faktiska ränteutgifter. Det saknas således lagstöd för att medge avdrag för fiktiva räntekostnader. Vidare finns bestämmelser om det materiella sambandet mellan redovisningen och beskattningen. Av dessa bestämmelser följer att utrymmet för att beakta poster av fiktiv karaktär vid beräkningen av resultatet av näringsverksamhet måste anses vara mycket begränsat. I SOU 2005:99 behandlas frågan om vilket anskaffningsvärde det köpande bolaget får, om det säljande bolaget uttagsbeskattas vid en överlåtelse av tillgångar till underpris. Det ingick dock inte i utredningens uppdrag att utreda motsvarande frågor när tjänster utförs till underpris. Det går därför inte att i detta fall dra några direkta slutsatser med utgångspunkt i vad utredningen föreslagit. I praxis har avdrag för fiktiva utgifter medgetts endast i undantagsfall utanför det lagreglerade området, varvid det i regel rör sig om beskattning och avdragsrätt hos ett och samma skattesubjekt. RÅ 2004 ref. 1 visar att stor restriktivitet råder när det gäller att tillgodoräkna avdrag för ett uttagsbeskattat värde hos ett annat skattesubjekt. Rättsfallet ger inget stöd för att medge avdrag i detta fall. I RÅ 2004 ref. 94 var det fråga om en speciell situation som var snarlik en fusion. Eftersom det i målet var fråga om överföring av samtliga rättigheter och skyldigheter på samma sätt som vid en fusion fanns inte samma motiv, som då det är fråga om skilda skattesubjekt, att hålla isär beskattningen av överlåtaren och förvärvaren. Skatteverket hänvisar även till en artikel av Leif Gäverth i Skattenytt 2005 s. 37-47. I artikeln anges att situationen när någon fått ett räntefritt lån inte är helt jämförbar med fallet att en tillgång har förvärvats till underpris eftersom någon tillgång med ett övervärde och därtill hörande latent skatt inte har överförts.

Regeringsrätten (2008-12-19, Heckscher, Eliason, Wennerström, Nord, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten har i dom denna dag i mål nr 3435-06 funnit att bolagets dotterbolag Cloetta Invest AB ska uttagsbeskattas för räntefri utlåning till bolaget. Frågan i det nu aktuella målet är om bolaget har rätt till avdrag med motsvarande belopp som för räntekostnad.

Den som förvärvar tillgångar till underpris får enligt praxis i vissa fall med stöd av allmänna principer tillgodoräkna sig det värde som överlåtaren har uttagsbeskattats för som anskaffningsvärde på de förvärvade tillgångarna. Detta innebär att förvärvaren medges avdrag för anskaffningen med ett belopp som överstiger den lämnade ersättningen. Frågan i målet är hur långt dessa principer sträcker sig och då särskilt om de kan tillämpas även vid förvärv av tjänster till underpris.

I RÅ 2004 ref. 94 var det fråga om ett förfarande varigenom en stiftelses samtliga rättigheter och skyldigheter skulle övertas av ett trossamfund enligt särskild reglering. Överföringen skulle ske till underpris. I rättsfallet uttalades att rättsverkningarna av förfarandet i princip var desamma som vid en fusion och att stiftelsen därmed fick anses avyttra tillgångar. Uttagsbeskattning skulle därför ske enligt 22 kap. 3 § IL. Regeringsrätten instämde vidare i

Skatterättsnämndens bedömning att det av allmänna principer fick anses följa att, vid en uttagsbeskattning som skedde i den i ärendet aktuella situationen, förvärvaren som anskaffningsvärde på tillgångarna skulle få räkna det marknadsvärde som lagts till grund för beskattningen av överlåtaren.

Det förfarande som bedömdes i rättsfallet var i och för sig av speciell natur. Det saknas dock skäl att när det gäller konsekvensen hos förvärvaren av att en uttagsbeskattning sker hos överlåtaren behandla regelrätta överlåtelser till underpris på annat sätt än det i rättsfallet aktuella förfarandet. Att förvärvaren i vissa fall kan tillgodoräkna sig det uttagsbeskattade värdet som anskaffningsvärde även vid regelrätta överlåtelser framgår vidare av RÅ 2004 ref. 1. Därigenom undviks en omotiverad dubbelbeskattning, dvs. att samma värde läggs till grund för beskattning hos både överlåtaren och förvärvaren.

I det nu aktuella målet har bolaget erhållit ett räntefritt lån från sitt dotterbolag. Bolaget har således utan ersättning kunnat disponera över det lånade beloppet vilket innebär att ett värde (dvs. ränteförmånens marknadsvärde) har förts över från dotterbolaget till moderbolaget. Detta har lett till att dotterbolaget har uttagsbeskattats för ett belopp motsvarande det överförda värdet. För att undvika en omotiverad dubbelbeskattning genom att såväl dotterbolaget som moderbolaget blir beskattade för avkastningen på lånebeloppet bör därför, på motsvarande sätt som vid en överlåtelse av tillgångar till underpris, bolaget medges avdrag som för räntekostnad med samma belopp som dotterbolaget har uttagsbeskattats för. Det förhållandet att bolaget är skattebefriat för utdelning från dotterbolaget föranleder ingen annan bedömning (jfr RÅ 85 1:64).

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och förklarar att Cloetta Fazer AB har rätt till avdrag som för räntekostnad med ett belopp motsvarande det belopp som uttagsbeskattats hos bolagets dotterbolag Cloetta Invest AB.

Föredragna 2008-11-26, föredragande Åsbrink, målnummer 3435-06 (I) och 3434-06 (II)

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1998/99:15 s. 167 f. och 405 f.; SOU 2005:99 s. 85 f., 94 ff. och 116 ff.; Gäverth, Frågor kring förvärvarens anskaffningsvärde när säljaren överlåter till underpris, Skattenytt 2005 s. 37 ff.; Melz, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen - RÅ 2004 ref. 1 som illustration, i Vänbok till Per Anclow, 2004, s. 234 ff.; Persson Österman, R., Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1997, s. 388 ff.
