

Målnummer:	6703-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-11-06		
Rubrik:	Avdrag för ränta som ett dotterbolag till ett investmentbolag betalar till investmentbolaget och som finansieras med koncernbidrag har inte kunnat vägras med stöd av lagen mot skatteflykt. Inkomsttaxering 1997-1999.		
Lagrum:	2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt		
Rättsfall:	RÅ 2001 ref. 79		

REFERAT

I framställningar den 4 maj 2001 om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, yrkade Skattemyndigheten i Stockholm att hänsyn ej skulle tas till rättshandlingar som företagits i nedan nämnt hänseende och att Nordinvest AB (nedan kallat Nordinvest), vilket numera genom fusion gått upp i AB Industrivärden (nedan kallat IV), vid 1997-1999 års taxeringar skulle påföras ytterligare inkomster av näringsverksamhet med 106 083 932 kr, 90 995 540 kr respektive 55 251 274 kr. Som grund för yrkandena anförde skattemyndigheten bl.a. följande. Nordinvest är ett dotterbolag till IV, som är ett investmentföretag noterat på Stockholms fondbörs. IV är moderbolag i en koncern, som vid sidan av betydande innehav av aktieposter i andra börsnoterade företag även inrymmer ett betydande antal dotterbolag. I samband med skatteutredning har noterats att det under ett flertal år förekommit årliga vinstöverföringar från rörelsedrivande dotterbolag till IV. Vinsterna har slussats från dotterföretagen till IV genom Nordinvest, som är ett holdingbolag. - Under räkenskapsåret 1995 avyttrade IV sitt aktieinnehav i tre helägda dotterbolag till Nordinvest för totalt 1,6 miljarder kr. För att möjliggöra för Nordinvest att förvärva aktierna i dotterbolagen tillförde IV Nordinvest dels ett aktieägartillskott om 1 600 000 000 kr, dels en nyemission om 9 950 000 kr. För Nordinvests del konterades aktieägartillskottet om 1,6 miljarder kr under fritt eget kapital. Av Nordinvests balansräkning per den 31 december 1996 kan utläsas att aktieägartillskottet återbetalades till IV under år 1996 och ersattes av en skuld till IV om 1 591 259 000 kr. På skuldbeloppet har Nordinvest för åren 1996-1998 kostnadsfört ränta till IV med 106 083 932 kr, 90 995 540 kr respektive 55 251 274 kr. Nordinvest har finansierat räntekostnaderna genom att motta koncernbidrag med motsvarande belopp från andra rörelsedrivande koncernföretag i IV-koncernen. Den 2 oktober 1998 fusionerades Nordinvest med IV. Genom fusionen blev de tre dotterbolagen på nytt direktägda dotterföretag till IV. - Genom att IV sålde aktierna i bolagen till Nordinvest för vad som bedömdes som marknadspris uppstod i enlighet med vad som anförts en fordran på bolaget på vilken IV kunde debitera ränta. Till skillnad från IV omfattades Nordinvest av koncernbidragsrätten, varför bolaget kunde finansiera räntebetalningarna genom att ta emot koncernbidrag från andra rörelsedrivande dotterföretag i IV-koncernen. Under åren 1996-1998 tog Nordinvest således emot koncernbidrag och erlade räntor enligt följande:

År	Koncernbidrag	Räntor till IV
1996	107 061 000 kr	106 083 932 kr
1997	90 925 000 kr	90 995 540 kr
1998	55 211 000 kr	55 251 274 kr

De rättshandlingar som beskrivits, det vill säga förvärv av aktier, betalning av ränta samt lämnande och mottagande av koncernbidrag, har ingått i ett

förfarande som Nordinvest deltagit i genom vilket en skatteförmån uppkommit eftersom inkomstskatt på vinst till belopp motsvarande betald ränta inte utgått. Förmånen, vilken har tillkommit Nordinvest, är inte oväsentlig. Vidtagna rättshandlingar är måhända var för sig civilrättsligt oantastliga men har sammantaget gett skatteförmåner som framstår som klart oberättigade. Nordinvest har medverkat i rättshandlingarna.

Nordinvest yrkade att länsrätten skulle avslå skattemyndighetens yrkande om att bolaget inte skulle medges avdrag för räntekostnader, liksom skattemyndighetens yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen.

Länsrätten i Stockholms län (2002-09-18, ordförande Andersson) yttrade: Enligt 2 § skatteflyktslagen, enligt dess lydelse beträffande rättshandlingar som företagits före den 1 januari 1998, gäller följande. Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, 1. om rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige, 2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och 3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. - Enligt 2 § skatteflyktslagen, enligt dess lydelse beträffande rättshandlingar som företagits efter den 1 januari 1998, gäller följande. Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, 1. om 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. - Länsrätten gör följande bedömning. - De räntebetalningar som Nordinvest gjort till IV ingår i ett förfarande som bolaget medverkat i, vilket medfört en väsentlig skatteförmån för bolaget genom att de koncernbidrag som bolaget mottagit från rörelsedrivande dotterföretag kunnat kvittas mot erlagd ränta. Det innebär att villkoren i 2 § punkten 1 (för rättshandlingar som företagits före den 1 januari 1998) resp. punkterna 1 och 2 (för rättshandlingar som företagits efter detta datum) skatteflyktslagen är uppfyllda. - Frågan är dock om denna skatteförmån, dvs. ränteavdraget, kan antas ha utgjort det huvudsakliga/övervägande skälet för förfarandet (2 § punkten 2 resp. 3 skatteflyktslagen) och om en taxering på grundval av detta förfarande skulle strida mot lagstiftningens grunder/syfte (2 § punkten 3 resp. 4 skatteflyktslagen). Med andra ord kan man ställa frågorna om det huvudsakliga skälet med att ta upp lånet har varit att bolaget skall få ett ränteavdrag och om ett sådant ränteavdrag strider mot lagstiftningens grunder/syfte? Vad skattemyndigheten åberopar är dock inte att ränteavdraget varit huvudskälet till förfarandet utan att skälet har varit att kringgå de restriktioner som ålagts investmentföretag beträffande koncernbidragsrätten och att man genom tillämpning av förfarandet hoppar över dubbelbeskattningens första led. Den skatteförmån i form av ränteavdrag som kommit Nordinvest till del är således inte det huvudsakliga/övervägande skälet med förfarandet, utan det huvudsakliga skälet är att de rörelsedrivande dotterbolagen skall undkomma inkomstbeskattning för belopp motsvarande de koncernbidrag som lämnats till bolaget. Länsrätten finner således att villkoret i 2 § punkten 2 - för rättshandlingar företagna före den 1 januari 1998 - resp. 3 - för rättshandlingar företagna efter detta datum - skatteflyktslagen inte är uppfyllt. - Vid sådant förhållande är skatteflyktslagen inte tillämplig, varför skattemyndighetens yrkanden om tillämpning av nämnda lag skall lämnas utan bifall. Vid denna utgång finns det inte skäl att pröva frågan om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder/syfte. - Länsrätten avslår skattemyndighetens yrkanden om tillämpning av skatteflyktslagen.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll skattemyndigheten sin talan. Skattemyndigheten hänvisade till vad som tidigare anförts i målet samt tillade bl.a. följande. Länsrätten har missförstått skattemyndighetens framställan. Det huvudsakliga skälet till hela transaktionskedjan är att tillskapa ett ränteavdrag som i sin tur neutraliserar mottagna koncernbidrag. Hela förfarandet bygger på att man genom att sälja bolag ned i koncernen tillskapar ett skuldförhållande som möjliggör ett ränteavdrag som i normalt hänseende snarare är att jämställa med utdelning. Vid ett normalt agerande hade Nordinvest inte erhållit avdrag för utdelningen. I stället har via konstlade transaktioner tillskapats ett förhållande varur obeskattade vinster kunnat slussas till investmentföretaget utan skattekonsekvenser. Eftersom förfarandet involverar tre parter går det inte att, såsom länsrätten gjort, begränsa analysen till två av parterna. I sådana fall synes det i princip omöjligt att påvisa ett skatteflyktsförfarande. Det är summan av de olika transaktionerna mellan parterna som tillsammans ger skatteflyktseffekten. Det enda och således huvudsakliga syftet med förfarandet är att göra det möjligt att föra upp obeskattade vinstmedel från de rörelsedrivande dotterbolagen till IV på sådant sätt att skattemässigt avdrag kunnat ske för beräknad ränta som i sin tur matchats mot upptagen intäkt avseende mottagna koncernbidrag. Det naturliga förfarandet hade varit att de rörelsedrivande dotterbolagen först hade beskattats för vinsten och sedan överfört densamma till IV genom ej avdragsgill utdelning. Nordinvest har medverkat i ett handlande som motiveras uteslutande eller så gott som uteslutande av skatteskal och som framstår som meningslöst och omotiverat om man bortser från skatteförmånen.

Nordinvest bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2004-01-15, Anclow, Gäverth, referent) yttrade: -
- - Ett antal rättshandlingar (förvärv av aktierna i de rörelsedrivande dotterföretagen vilket slutligen finansierades genom lån av IV, betalning av ränta till IV avseende nämnda lån och lämnande/mottagande av koncernbidrag) i vilka Nordinvest medverkat, ingår i ett förfarande genom vilket bolaget erhållit en väsentlig skatteförmån. Kammarrätten delar skattemyndighetens uppfattning att syftet med förfarandet är att göra det möjligt att föra över obeskattade vinstmedel från de rörelsedrivande bolagen till IV på sådant sätt att skattemässigt avdrag kunnat göras av Nordinvest för beräknade räntekostnader som i sin tur i det närmaste motsvarat upptagna intäkter avseende mottagna koncernbidrag. Förfarandet framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från intressegemenskapens skattefördelar. Skatteförmånen är enligt kammarrättens bedömning således det huvudsakliga skälet för förfarandet. Rekvisiten i punkterna 1 och 2 för rättshandlingar som företagits före den 1 januari 1998 respektive punkterna 1, 2 och 3 för rättshandlingar som företagits efter detta datum i 2 § skatteflyktslagen får därmed anses vara uppfyllda. - Frågan blir då om man vid taxeringen kan bortse från alla eller någon av rättshandlingarna med stöd av punkt 3 respektive 4 i nämnda lagrum. - Bestämmelserna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) syftar till att möjliggöra för bolag som ingår i samma koncern att under vissa förutsättningar sinsemellan utjämna överskott och underskott med verkan vid beskattningen. Det föreligger emellertid inte avdragsrätt för koncernbidrag till eller från ett investmentföretag. Undantaget för investmentföretag hänger samman med att dessa beskattas enligt särskilda regler. Enligt 7 § 8 mom. tredje stycket jämfört med 2 § 10 mom. första stycket punkt 3 SIL är investmentföretag skattskyldiga för mottagna utdelningar till den del dessa inte vidareutdelas. - En grundläggande princip i företagsbeskattningen är att vinster som förvärvas av aktiebolag bl.a. skall bli föremål för dubbelbeskattning. Detta innebär att aktiebolaget först beskattas för sina inkomster och att beskattning därefter sker hos delägarna när vinstmedel delas ut till dem. Koncernbidragsreglerna har utformats med särskilda spärrar för att hindra kringgående av den kedjebeskattnings som i vissa fall ansetts böra upprätthållas vid koncernförhållanden (se t.ex. prop. 1978/79:210 s. 142 f.). En förutsättning för

avdrag för koncernbidrag till moderbolaget är att detta företag skulle ha kunnat ta emot utdelning skattefritt från dotterföretaget (se t.ex. prop. 1989/90:110 s. 553), vilket inte är fallet för ett investmentföretag. - Det nu aktuella förfarandet har bl.a. möjliggjort utdelning till IV med obeskattade medel. Nordinvest har till stöd för sin uppfattning att förfarandet inte strider mot lagstiftningens grunder bl.a. åberopat RÅ 2001 ref. 79. Kammarrätten konstaterar att i det åberopade regeringsrättsavgörandet, som i väsentliga delar överensstämmer med nu aktuellt förfarande, hade en kommun den roll IV har i föreliggande fall. Kommuner är emellertid skattebefriade subjekt och kommunen hade - till skillnad från IV - kunnat uppnå samma skattemässiga resultat genom att driva de aktuella verksamheterna i egen regi. Till följd härav är rättsfallet inte överförbart på den nu föreliggande situationen. Kammarrätten finner att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot syftet med koncernbidragsreglerna. Skatteflyktslagen är således tillämplig. - Taxeringsbeslut skall vid sådant förhållande enligt 3 § skatteflyktslagen fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Taxeringen bör därför ske så att hänsyn inte tas till det skuldförhållande som bolaget har till IV. Nordinvest bör således vägras avdrag för sina räntekostnader avseende nämnda skuld. Något skäl att beräkna de icke avdragsgilla räntekostnaderna till annat belopp än vad skattemyndigheten gjort har inte framkommit. - Kammarrätten bifaller överklagandet och förordnar att Nordinvest AB (numera AB Industrivärden) inte skall medges avdrag för räntekostnader med 106 083 932 kr, 90 995 540 kr respektive 55 251 274 kr avseende 1997, 1998 respektive 1999 års taxeringar.

Lagmannen Hallberg var skiljaktig och anförde följande. Jag delar majoritetens bedömning att Nordinvest medverkat i ett förfarande som medför att skatteflyktslagen i princip är tillämplig. Bolaget har av IV bl.a. tillförts ett aktieägartillskott för att finansiera köpet av aktierna i dotterbolagen. Aktieägartillskottet har återbetalats till IV och ersatts av en skuld till IV. Skuldbeloppet avsåg dels lånet som ersatte återbetalat aktieägartillskott, dels en reversskuld. Ett avdrag för erlagda räntor på lånet strider enligt min mening inte mot lagstiftningens grunder. Jag anser därför att skattemyndighetens framställan skulle ha avsett de rörelsedrivande bolagens rätt till avdrag för lämnade koncernbidrag och inte som nu skett Nordinvests rätt till avdrag för räntekostnader. Till följd härav anser jag att överklagandet borde ha avslagits.

IV överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och anförde bl.a. följande. Det i målet aktuella förfarandet liknar det förfarande som prövades av Regeringsrätten i RÅ 2001 ref. 79. Kammarrätten har tolkat detta rättsfall alltför snävt.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2007-11-06, Wennerström, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Under år 1995 överlät IV samtliga aktier i tre dotterbolag till ett annat dotterbolag, Nordinvest. I samband med överlåtelsen gjorde IV ett aktieägartillskott till Nordinvest. Detta tillskott omvandlades under år 1996 till ett lån. Under åren 1996-1998 betalade Nordinvest ränta på lånet till IV. Den 2 oktober 1998 genomfördes en fusion mellan bolagen med IV som övertagande bolag och Nordinvest som överlåtande.

I maj 2001 gjorde dåvarande Skattemyndigheten i Stockholm en framställning hos Länsrätten i Stockholms län med stöd av 4 § skatteflyktslagen avseende 1997-1999 års inkomsttaxeringar. Myndigheten yrkade att länsrätten skulle pröva om lagen var tillämplig på skuldförhållandet mellan IV och Nordinvest samt de därmed sammanhängande räntebetalningarna. Enligt skattemyndigheten kunde det ifrågasättas om man inte skatterättsligt skulle bortse från förekomsten av skuldförhållandet med den effekten att räntebetalningarna i stället skulle behandlas som icke avdragsgill utdelning från Nordinvest till IV.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref. 79 prövat frågan om skatteflyktslagen, i dess lydelse efter den 1 januari 1998, kunde tillämpas på ett liknande förfarande som det som är aktuellt i detta mål. Förhållandena var i korthet följande. En kommun överlät samtliga aktier i ett antal rörelsedrivande dotterbolag till ett annat dotterbolag mot revers. Dotterbolaget betalade ränta på reversen till kommunen och finansierade dessa räntebetalningar med koncernbidrag från de egna dotterbolagen. Skatterättsnämnden och Regeringsrätten fann att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet.

Regeringsrätten anser att förhållandena i detta mål i allt väsentligt överensstämmer med de som prövades i RÅ 2001 ref. 79 och därmed bör bedömas på samma sätt som i rättsfallet. Överklagandet skall därför bifallas och kammarrättens dom upphävas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut länsrättens dom innehåller.

Föredraget 2007-10-03, föredragande H. Dunnington, målnummer 6699-04, 6701-04 och 6703-04

Sökord: Skatteflykt

Litteratur:
