

Målnummer: 1774-04 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2007-11-06

Rubrik: Avdrag för ränta har inte kunnat vägras med stöd av 1995 års skatteflyktslag då skulden uppkommit före lagens ikraftträdande. Inkomsttaxering 1996.

Lagrum: 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt

Rättsfall:

REFERAT

I en framställning den 4 maj 2001 hos länsrätten 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 Fautor AB (nedan kallat Fautor), vilket numera genom fusion gått upp i AB Industrivärden (nedan kallat IV), vid 1996 års taxering skulle påföras ytterligare inkomst av näringsverksamhet med 337 412 648 kr. Som grund för yrkandet anförde skattemyndigheten bl.a. följande. Fautor 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 dotterbolagen till IV genom Fautor, som är ett holdingbolag. - Genom successiva förvärv har IV förvärvat ett företag med firman PLM och slutligen uppnåddes en så stor ägarandel att PLM blev ett helägt dotterföretag till IV. Under år 1991 genomfördes en omstrukturering, varvid IV koncerninternt överlät 90,1 procent av aktierna i PLM till Fautor. Under år 1992 överlät IV resterande 9,9 procent av aktierna i PLM till Fautor, varefter PLM var ett helägt dotterföretag till Fautor och ett dotterdotterföretag till IV. Nästa omstrukturering skedde under år 1995, då Fautor gick upp i IV genom en fusion enligt 14 kap. 22 § aktiebolagslagen (1975:1385). Genom fusionen blev PLM på nytt ett direktägt dotterföretag till IV, som övertog samtliga aktier till ett bokfört värde om cirka 4 006 000 000 kr. Efter genomförd fusion inleddes avyttringen av PLM och år 1998 var ägandet avslutat. Fautors förvärv av aktierna i PLM under åren 1991 och 1992 finansierades genom lån från IV, vilka vid utgången av år 1992 uppgick till sammanlagt 4 007 000 000 kr. - Genom att IV sålde aktierna i PLM till Fautor för vad som bedömdes som marknadspris uppstod en fordran på Fautor på vilken IV kunde debitera ränta. Till skillnad från IV omfattades Fautor av koncernbidragsrätten, varför bolaget kunde finansiera räntebetalningarna genom att ta emot koncernbidrag från andra rörelsedrivande dotterföretag i IV-koncernen. Under åren 1991-1995 tog Fautor således emot koncernbidrag och erlade räntor enligt följande:

År	Koncernbidrag (netto)	Räntor till IV
1991	107 000 000 kr	133 000 000 kr
1992	294 000 000 kr	290 000 000 kr
1993	409 000 000 kr	358 000 000 kr
1994	314 000 000 kr	309 000 000 kr
1995	287 000 000 kr	337 000 000 kr
	1 411 000 000 kr	1 427 000 000 kr

De rättshandlingar som beskrivits, dvs. förvärv av aktier, betalning av ränta

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

Fautor 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 efter den 1 juli 1995 men 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, om 1. 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. - Av 3 § samma lag framgår att om 2 § tillämpas, skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige valt det förfarandet. - Skattemyndigheten yrkar att det vid beskattningen skulle bortses från förekomsten av skuldförhållandet mellan IV och Fautor och att den såsom ränta rubricerade inkomsten hos IV i stället skulle behandlas som utdelning från Fautor. Fautor kommer därvid inte att erhålla avdrag för överföringarna eftersom avdrag inte medges för utdelning. - Länsrätten gör följande bedömning. - De räntebetalningar som Fautor gjort till IV ingår i ett förfarande som Fautor medverkat i, vilket medfört en väsentlig skatteförmån för Fautor genom att de koncernbidrag som Fautor mottagit från rörelsedrivande dotterföretag kunnat kvittas mot erlagd ränta. Det innebär att villkoren i 2 § punkten 1 skatteflyktslagen är uppfyllda. - Frågan är dock om denna skatteförmån, dvs. ränteavdraget, kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet (2 § punkten 2 skatteflyktslagen) och om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder (2 § punkten 3 skatteflyktslagen). Med andra ord kan man ställa frågorna om det huvudsakliga skälet med att ta upp lånet har varit att Fautor skall få ett ränteavdrag och om ett sådant ränteavdrag strider mot lagstiftningens grunder. Vad skattemyndigheten åberopar är dock inte att ränteavdraget varit huvudskälet till förfarandet utan att skälet 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 Fautor till del är således inte det huvudsakliga skälet för förfarandet, utan det huvudsakliga skälet är att de rörelsedrivande dotterbolagen skall undkomma inkomstbeskattning för belopp motsvarande de koncernbidrag som lämnats till Fautor. Länsrätten finner således att villkoret i 2 § punkten 2 skatteflyktslagen inte är uppfyllt. - Vid sådant förhållande är lagen mot skatteflykt 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. - Avslutningsvis konstaterar länsrätten att skatteflyktslagen endast äger tillämpning på rättshandlingar som företagits efter den 1 juli 1995. Lagen kan således endast tillämpas på de räntebetalningar som skett från Fautor till IV efter nämnda datum. Av handlingarna i målet framgår emellertid inte när under räkenskapsåret 1995 som de aktuella räntebetalningarna skett. Mot bakgrund

av ovan angivna utgång saknar nämnda fråga emellertid betydelse. - Länsrätten avslår skattemyndighetens yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll skattemyndigheten sin talan.

Fautor bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2004-01-15, Anclow, Gäverth, referent) yttrade: -
- - Ett antal rättshandlingar (förvärv av aktierna i PLM vilket finansierades genom lån av IV, betalning av ränta till IV avseende nämnda lån och lämnande/mottagande av koncernbidrag) i vilka Fautor medverkat, ingår i ett förfarande genom vilket bolaget erhållit en inte oväsentlig skatteförmån. Rättshandlingarna har i allt väsentligt företagits under tid då skatteflyktslagen varit i kraft. Vad gäller räntebetalningar har dessa i sin helhet erlagts efter den 1 juli 1995 då skatteflyktslagen återinfördes. - 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 Fautor för beräknad ränta som i sin tur i det närmaste motsvarat upptagen intäkt 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 i 2 § skatteflyktslagen i här tillämplig lydelse 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 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. Fautor 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. Fautor 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 Fautor AB (numera AB Industrivärden) inte skall medges avdrag för räntekostnader med 337 412 648 kr avseende 1996 års taxering.

Kammarrättslagmannen Hallberg var skiljaktig och anförde följande. Jag delar majoritetens bedömning att bolaget medverkat i ett förfarande som medför att skatteflyktslagen i princip är tillämplig. Fautor har upptagit ett lån av IV för att finansiera köpet av aktierna i PLM. Ett avdrag för erlagda räntor på detta lån 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 Fautors 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. I första hand gjorde IV gällande att skatteflyktslagen över huvud taget inte var tillämplig. I andra hand ansåg IV att de materiella förutsättningarna för att tillämpa lagen inte var uppfyllda, i vart fall inte vad gällde upplupen ränta före lagens ikraftträdande den 1 juli 1995. Till stöd för sin talan anförde IV bl.a. följande. Skattemyndighetens framställning avser tillämpning av 1995 års skatteflyktslag som trädde ikraft den 1 juli 1995 och tillämpas på rättshandlingar som företagits efter ikraftträdandet. Målet avser avdrag för ränta för perioden den 1 januari - den 20 september 1995. Det i målet aktuella skuldförhållandet uppkom under åren 1991-1992. Kammarrätten har tillämpat skatteflyktslagen i enlighet med skattemyndighetens framställning på så sätt att hänsyn inte har tagits till detta skuldförhållande. Kammarrätten har därmed tillämpat skatteflyktslagen på en rättshandling som företagits före lagens ikraftträdande. - Kammarrättens skrivning att räntebetalningarna i sin helhet erlagts efter den 1 juli 1995 är inte riktig. Den i Fautor under räkenskapsåret upplupna räntekostnaden bokfördes varje månad. Med hänsyn till att inkomstberäkningen i näringsverksamhet skall följa bokföringsmässiga grunder skulle det strida mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att tillämpa skatteflyktslagen på räntor som belöper på tiden före den 1 juli 1995.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. De rättshandlingar som här bör bortses från är de som skapar det interna skuldförhållandet. Vid bortseende från dessa har inget koncerninternt lån skapats och således inte heller några ränteutgifter. Därmed skall avdrag inte medges för räntekostnader avseende dessa lån. - IV har ifrågasatt om skatteflyktslagen kan tillämpas på hela räntan som belöper på år 1995. Erläggandet av räntan utgör en rättshandling och eftersom detta har skett efter det att lagen trädde i kraft föreligger inga formella hinder mot att tillämpa lagen.

Regeringsrätten (2007-11-06, Wennerström, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Under åren 1991 och 1992 överlät IV samtliga aktier i ett dotterbolag till ett annat dotterbolag, Fautor, som finansierade förvärvet genom lån hos IV. Under efterföljande år betalade Fautor ränta på lånet till IV. Den 20 september 1995 genomfördes en fusion mellan bolagen med investmentbolaget som övertagande bolag och Fautor som överlåtande.

I maj 2001 gjorde dåvarande Skattemyndigheten i Stockholm en framställning hos Länsrätten i Stockholms län med stöd av 4 § skatteflyktslagen avseende 1996 års inkomsttaxering. Myndigheten yrkade att länsrätten skulle pröva om lagen var tillämplig på skuldförhållandet mellan investmentbolaget och Fautor 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 Fautor till IV.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Enligt 2 § i 1995 års skatteflyktslag skall, om vissa kriterier är uppfyllda, vid taxeringen hänsyn inte tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige. Skatteflyktslagen trädde ikraft den 1 juli 1995 och tillämpas på rättshandlingar som företagits efter detta datum. För att kunna ta ställning till om lagen är tillämplig i detta mål måste alltså först fastställas vilken rättshandling som Skatteverket anser att man skall bortse från vid taxeringen eftersom bara sådana som företagits efter den 1 juli 1995 kan angripas med stöd av lagen.

Vid införandet av 1980 års skatteflyktslag uppmärksammades frågan om hur man skulle ta ställning till en rättshandling som i och för sig företas efter lagens ikraftträdande men som ingår som ett led i ett förfarande som påbörjats dessförinnan. I lagrådsremissen anförde föredragande statsråd att lagen kunde tillämpas om den inledande rättshandlingen kunde sägas vara fristående i förhållande till den senare. Lagrådet anförde för sin del att det torde vara av avgörande betydelse att den skattskyldige på grund av ett åtagande före ikraftträdandet var rättsligen pliktig att företa rättshandlingen. Var han det torde lagen inte kunna tillämpas. Som exempel på en sådan situation angav Lagrådet reversräntor som förföll till betalning efter ikraftträdandet om reversen utfärdats före denna tidpunkt. Regeringen anslöt sig till vad Lagrådet anförde. (Prop. 1980/81:17 s. 38, 190 och 199.)

Enligt Regeringsrätten är den i sammanhanget relevanta rättshandlingen Fautors upplåning av medel från IV. Efterföljande räntebetalningar på detta lån utgör förvisso också rättshandlingar men de är enbart en konsekvens av skuldförhållandet och är därmed inte fristående i förhållande till detta. Lånet togs upp redan under åren 1991 och 1992 och alltså innan 1995 års skatteflyktslag trädde i kraft. Lagen kan således inte tillämpas på den rättshandlingen. Redan på denna grund skall Skatteverkets framställning om tillämpning av 1995 års skatteflyktslag avslås. Överklagandet skall alltså 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 1774-04

Sökord: Skatteflykt

Litteratur: Prop. 1980/81:17 s. 38, 190 och 199
