

<b>Målnummer:</b>	5070-09	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2012-01-27		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om tillämpning av skatteflyktslagen vid omläggning av lån i syfte att undgå ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. inkomstskattelagen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 24 kap. 10 a §, 10 b § och 10 c § inkomstskattelagen (1999:1229)</li><li>• Lagen (1995:575) mot skatteflykt</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>			

---

**REFERAT**

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från Bodens Kommunföretag AB och Bodens Energi AB om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Bodens Kommunföretag AB (Kommunföretaget) ägs i sin helhet av Bodens kommun. Det äger tre helägda dotterbolag. Av dessa har Bodens Energi AB (Energibolaget) och ett av de andra förvärvats av Bodens kommun och Vattenfall under år 2006 för 280 mkr. Köpeskillingen för dotterbolagen erlades delvis genom att Kommunföretaget ställde ut en räntebärande revers till Bodens kommun om 160 mkr och genom att Kommunföretaget upptog ett externt lån om 110 mkr. Röntan på reversen om 160 mkr, ett så kallat internt lån, är från och med år 2009 inte längre avdragsgill. Detta följer av reglerna i 24 kap. 10 a och 10 b §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Kommunföretaget avser att under år 2009 uppta ett externt lån hos Kommuninvest AB eller hos någon av affärsbankerna och använda det externa lånet till att amortera av det interna lånet. Kommunen avser att placera de från Kommunföretaget återbetalade medlen i räntebärande statsobligationer eller använda dem för amortering av egna skulder till Kommuninvest. Alternativt avser kommunen att låna ut medlen till Energibolaget eller till annat av Kommunföretagets dotterbolag. Bodens kommun är delägare i Kommuninvest ekonomiska förening som i sin tur äger 100 procent av Kommuninvest AB. Den ekonomiska föreningen ägs enligt uppgift av fler än 200 kommuner och landsting. Sökandena önskar svar på om avdragsrätt för räntekostnader föreligger enligt sedvanliga regler och om lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är tillämplig eller inte.

Fråga 1. Kommunföretaget upptar lån hos extern affärsbank för att lösa det interna lånet till kommunen. Kommunen placerar det återbetalda beloppet i räntebärande statsobligationer. Föreligger rätt till avdrag för räntekostnaden till affärsbanken?

Fråga 2 a. Kommunföretaget upptar lån hos Kommuninvest AB för att lösa det interna lånet till kommunen. Kommunen använder de återbetalda medlen till att amortera egna lån hos Kommuninvest. Föreligger rätt till avdrag för räntekostnaden till Kommuninvest?

Fråga 2 b. Samma förutsättningar som i fråga 2 a men med den skillnaden att Kommunföretaget i stället upptar lån hos externa affärsbanker. Föreligger rätt till avdrag för räntekostnaden till affärsbankerna?

Fråga 3 a. Kommunföretaget upptar lån hos Kommuninvest för att lösa det interna lånet till kommunen. Kommunen använder de återbetalda medlen till att lämna lån till Kommunföretagets dotterbolag, vilka i sin tur amorterar lån

hos Kommuninvest. Föreligger rätt till avdrag för räntekostnaden till Kommuninvest?

Fråga 3 b. Samma förutsättningar som i fråga 3 a men med den skillnaden att Kommunföretaget i stället upptar lån hos externa affärsbanker. Föreligger rätt till avdrag för räntekostnaden till affärsbankerna?

Fråga 4 a. Kommunföretaget avser att ta upp lån hos Kommuninvest och använda lånade medel för att lösa av sin skuld till Bodens kommun. Bodens kommun avser att låna ut medlen till Energibolaget. Energibolaget avser att lösa/minska sina lån hos Nordea och Kommuninvest. Föreligger rätt till avdrag för räntekostnaden till Bodens kommun?

Fråga 4 b. Samma förutsättningar som i fråga 4 a men med den skillnaden att Kommunföretaget i stället lånar av någon affärsbank. Föreligger rätt till avdrag för räntekostnaden till Bodens kommun?

Skatterättsnämnden (2009-07-06, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Jönsson, Pålsson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked (avser samtliga frågor) - Kommunföretaget och Energiföretaget är berättigade till avdrag för ränteutgifterna. - Motivering - - - (nämndens redovisning av bakgrund m.m. här utesluten) - - - Skatterättsnämnden gör följande bedömning - En utgångspunkt för bedömningen är att köpeskillingen vid Kommunföretagets förvärv av aktierna motsvarade marknadspriset och att omfrågade ränteutgifter är marknadsmässigt bestämda. - Kommunföretagets ränteutgifter, IL (frågorna 1, 2 a, 2 b, 3 a och 3 b) - En första fråga är om Kommunföretaget med dotterbolag, kommunen och Kommuninvest är i intressegemenskap enligt 24 kap. 10 a § IL. Enligt den paragrafen ska företag, varmed avses juridiska personer och svenska handelsbolag, vid tillämpning av 10 b-10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om (i) ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget eller (ii) om företagen står under i huvudsak gemensam ledning. - Kommunen är en juridisk person. Det framgår också av förarbetena att avsikten är att kommuner ska omfattas av lagstiftningen (prop. 2008/09:65 s. 83). - En kommun kan alltså ingå i en intressegemenskap enligt den aktuella bestämmelsen. Kommunen, Kommunföretaget och dess dotterbolag ingår i en sådan gemenskap. Med hänsyn till det stora antalet medlemmar i den förening som äger Kommuninvest kan emellertid enligt Skatterättsnämndens mening Kommuninvest inte anses vara i intressegemenskap med kommunen, Kommunföretaget och dess dotterbolag (jfr a. prop. s. 46-48 och 82-83). Kommunen, Kommunföretaget och dess dotterbolag är enligt lämnade förutsättningar inte heller i intressegemenskap med någon av de affärsbanker som anges i ansökan. - Eftersom Kommunföretagets omfrågade ränteutgifter således inte avser skulder till något företag i intressegemenskap och alltså inte omfattas av 24 kap. 10 b § första stycket IL kan företaget vägras avdrag för ränteutgifterna endast om någon av de tidigare nämnda kringgåendereglerna är tillämpliga. - En tillämpning av bestämmelsen i 10 c § avseende back-lån förutsätter i förevarande fall att kommunen eller något företag i intressegemenskap med kommunen kommer att ha en fordran på Kommuninvest eller någon av de aktuella affärsbankerna och att Kommunföretagets skuld till Kommuninvest eller affärsbanken kan anses ha samband med denna fordran och avse förvärv av en delägarrätt från kommunen. I ansökan anges emellertid att sådana omständigheter inte föreligger. - Kommunen eller något av Kommunföretagets dotterbolag kan komma att återbetala skulder till Kommuninvest eller en affärsbank. En sådan återbetalning är i och för sig i ekonomiskt hänseende likvärdig med utlåning men kan inte ses som att kommunen eller något av dotterbolagen har en fordran på Kommuninvest eller affärsbanken i den mening som avses i 10 c §. Bestämmelsen kan därför inte anses tillämplig. - Härfter återstår att ta ställning till om 24 kap. 10 b § andra stycket IL om tillfälliga skulder kan vara tillämplig på Kommunföretagets utgifter för räntor på dess skulder till Kommuninvest eller en affärsbank. En förutsättning för att den bestämmelsen

ska kunna tillämpas är att en skuld till ett företag utanför intressegemenskapen ersätts av en skuld till ett företag inom intressegemenskapen. Här är förhållandet det omvända. Därför kan inte heller den bestämmelsen bli tillämplig. - Sammantaget betyder det ovan sagda att bestämmelserna i IL inte hindrar Kommunföretaget att få avdrag för utgifter för räntor som det kommer att betala på ifrågavarande skulder till Kommuninvest eller ifrågavarande affärsbank. - Energibolagets ränteutgifter, IL (frågorna 4 a och 4 b) - Som förutsättning för frågorna 4 a och 4 b gäller att Kommunföretaget kommer att låna pengar av Kommuninvest eller en affärsbank varefter Kommunföretaget använder dessa pengar för att återbetala sin skuld till kommunen. Därefter kommer kommunen att låna ut medlen till Energibolaget som kommer att lösa eller minska skulder som det har till en annan affärsbank och Kommuninvest. - Enligt ansökan gäller vidare att Energibolagets skulder till banken och Kommuninvest avser investeringar i fjärrvärme utan samband med något förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen. Här är det visserligen fråga om att Energibolaget kommer att få en skuld till kommunen, dvs. ett företag i intressegemenskapen. Den avser dock inte ett förvärv av en delägarrätt från ett sådant företag. Bestämmelsen i 24 kap. 10 b § första stycket IL kan därför inte anses tillämplig. Mot den bakgrunden kan Energibolagets skulder till affärsbanken och Kommuninvest inte heller anses vara sådana tillfälliga skulder som avses i paragrafens andra stycke. Den omständigheten att kommunen kommer att finansiera utlåningen till Energibolaget med återbetalning av en sådan skuld som avses i 10 b § andra stycket föranleder ingen annan bedömning. - En tillämpning av bestämmelsen i 24 kap. 10 c § IL aktualiseras inte heller eftersom den avser endast skulder till företag som inte är i intressegemenskap med bolaget. - Med hänsyn till det anförda finner Skatterättsnämnden att Energibolagets rätt till avdrag för utgifter för ränta som det betalar till kommunen inte hindras av några regler i IL. - Skatteflyktslagen (samtliga frågor) - Enligt 2 § skatteflyktslagen skall vid taxeringen 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 tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. De utgifter, som vid en prövning mot vanliga regler i IL bedömts inte träffas av avdragsförbudet i 24 kap. 10 b - 10 c §§, gäller dels Kommunföretagets utgifter på räntor på skulder till Kommuninvest eller någon affärsbank, dels Energibolagets ränteutgifter på dess skuld till kommunen. - Genom transaktionerna ersätter Kommunföretaget den nuvarande skulden till kommunen, för vilken ränteutgifterna inte är avdragsgilla, med en ny, lika stor skuld till annan kreditgivare (frågorna 1, 2 a, 2 b, 3 a och 3 b). - För Energibolaget gäller att det lån som kommunen ska ge till Energibolaget motsvarar den skuld som Kommunföretaget ska återbetala till kommunen (frågorna 4 a och 4 b). I det fallet innebär skuldomläggningen sammantaget att Kommunföretagskoncernens skuld till kommunen kommer att vara oförändrad jämfört med tidigare. - Frågan är om dessa förfaranden för att åstadkomma låneförhållanden som i ekonomiskt hänseende kan anses likvärdiga med vad som gäller för närvarande är sådana som skatteflyktslagen är tillämplig på. Skatteverket anser att så är fallet i den situation som avses i frågorna 4 a och 4 b. - Villkoren i 2 § 1- 3 skatteflyktslagen får anses vara uppfyllda i förevarande fall. Det återstår då att ta ställning till om det fjärde villkoret är uppfyllt, dvs. om det kan anses strida mot lagstiftningens syfte, som det uttrycks i punkten 4, att medge avdrag. - Enligt den generella regeln i 16 kap. 1 § IL är ränteutgifter avdragsgilla i inkomstlagen näringsverksamhet. Det nu aktuella undantaget avser endast räntor på skulder som ett företag har till ett lågbeskattat företag som ingår i en intressegemenskap till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag i intressegemenskapen (24 kap. 10 b § första stycket). I lagstiftningsarbetet har man även identifierat vissa möjligheter att kringgå avdragsförbudet vilket medfört att särskilda regler

har införts (10 b § andra stycket och 10 c §). - Lagstiftningen innehåller emellertid också vissa bestämmelser som innebär att avdragsförbudet inte ska gälla. Av intresse för att bedöma syftet med lagstiftningen är därvid främst föreskriften om att ränteutgifter under alla förhållanden är avdragsgilla om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade (24 kap. 10 d § första stycket 2 och 10 e § första stycket 2). - Reglernas utformning och systematiken för avdragsrätten i stort ger uttryck för att det aktuella avdragsförbudet är avsett att ha ett snävt tillämpningsområde. - Det sagda innebär samtidigt att det - såvitt nu är ifråga - finns goda möjligheter för en kommun och av den ägda företag att ordna lånefinansiering i samband med att kommunen säljer t.ex. aktier i ett företag till ett annat företag i intressegemenskap utan att riskera att träffas av avdragsförbudet i 10 b § första stycket. Som följer av svaren på de ställda frågorna avseende tillämpningen av IL drabbas det köpande företaget som lånar pengar för aktieförvärvet av utomstående företag inte av avdragsförbudet, om inte någon av kringgåendereglerne i 10 b § andra stycket eller 10 c § är tillämplig. - Kommunen kan vidare låna ut pengar till något företag i intressegemenskap som avser annat än förvärv av aktier, t.ex. investeringar i inventarier i en rörelse. Ränteutgifter på sådana skulder omfattas inte heller av avdragsförbudet. Av lagtexten följer att bedömningen skulle bli densamma i en situation då det låntagande företaget i ett helt annat sammanhang har förvärvat aktier från kommunen, oavsett om förvärvet har finansierats med ett lån från företag som inte ingår i intressegemenskap med det låntagande företaget eller om förvärvet skett med det sistnämnda företagens egna medel. - Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan det knappast komma i fråga att anse att villkoret i 2 § 4 skatteflyktslagen är uppfyllt beträffande sådana förfaranden. - De låneförhållanden som nu ska bedömas är sådana att de inte hade omfattats av bestämmelserna i 24 kap. 10 b och 10 c §§ IL om de hade uppkommit vid Kommunföretagets förvärv av aktierna från kommunen och bestämmelserna hade varit gällande vid den tidpunkten. I likhet med vad som anförts ovan finns det enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte skäl att tillämpa skatteflyktslagen i sådana fall. - En tillkommande omständighet i de omfrågade fallen är att utgångspunkten för varje transaktionskedja är att komma ur en lånesituation vars skattemässiga förutsättningar förändrats genom att reglerna om avdragsförbud införts. Skatterättsnämnden finner att inte heller det medför att något av de förfaranden som ska bedömas kan anses strida mot lagstiftningens syfte. - Samtliga frågor om skatteflyktslagen är tillämplig ska därför besvaras nekande.

Skatteverket överklagade hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas när det gällde tillämpningen av bestämmelserna i 24 kap. 10 a - 10 c §§ IL. När det gäller frågan om tillämpningen av skatteflyktslagen yrkade Skatteverket att förhandsbeskedet skulle ändras så att Energibolaget vägrades avdrag för räntor till Bodens kommun. Skatteverket anförde bl.a. följande. Kommunföretagets förvärv av Energibolaget från kommunen mot att Kommunföretaget lånar pengar från kommunen kräver inte att kommunen har några medel att låna ut. Kommunen är såväl säljare som utlånare och några medel att låna ut behövs därför inte. Kommunen får tillbaka de utlånade medlen i form av likvid för aktierna. Den jämförelse som Skatterättsnämnden gör mellan de låneförhållanden som föreligger efter de i ansökan beskrivna transaktionerna med ett läge som skulle ha kunnat uppnås om de ursprungliga transaktionerna gjorts annorlunda är därför inte rättvisande. Om kommunen står i begrepp att investera i en fjärrvärmepanna finns i ursprungsläget kanske inga medel att låna ut. Om kommunen i ett sådant läge väljer att ett direktägt bolag tar ett externt lån för att förvärva ett annat bolag från kommunen för dessa pengar och pengarna sedan lånas ut till det andra bolaget för förvärv av fjärrvärmepannan synes Skatterättsnämnden mena att ett sådant förfarande inte skulle kunna underkännas med stöd av skatteflyktslagen. Det är just sådana förfaranden som lagstiftningen syftar till att motverka, dvs. att värdet på delägarätter som redan innehas av intressegemenskapen används för att etablera interna

skuldförhållanden. Den skuld som Kommunföretaget har hos kommunen har uppkommit vid ett förvärv av delägarrätter från kommunen. Det förfarande som beskrivs i ansökan om förhandsbesked vidtas enbart för att undgå en avdragsbegränsning och inte av affärsmässiga skäl i övrigt.

Kommunföretaget och Energibolaget motsatte sig att förhandsbeskedet ändrades och anförde bl.a. följande. Lagstiftaren har under lagstiftningsarbetet informerats om hur lån hos kommuner skulle omstruktureras om förslaget skulle genomföras och att några ytterligare skatter därför inte kunde påräknas från kommunsektorn. Lagstiftaren har också informerats om att kommunala internbanker finns och varför utvecklingen av sådana är ändamålsenlig för det allmänna. I den mån de nu aktuella förfarandena ska anses olämpliga ur skattesynpunkt har det därför funnits möjlighet att anpassa lagstiftningen. Så har dock inte skett. Av detta följer att lagstiftaren inte kan anses ha haft några invändningar mot förfarandet, vilket enligt praxis innebär att förfarandet måste vara förenligt med lagstiftningens syfte.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-01-27, Knutsson, Ståhl, Stenman, Saldén Enérus, Nymansson) yttrade: Skälen för avgörandet.

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2011-12-14, föredragande Rubenson, målnummer 5070-09

---

**Sökord:** Förhandsbesked, skatter; Inkomstskatt; Skatteflykt; Inkomst av näringsverksamhet

**Litteratur:**

---