

Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, februari 2012

I februari månads expertkommentar i skatterätt välkomnar vi professor Anders Hultqvist som ny författare hos Blendow Lexnova. Han behandlar i sin kommentar möjligheterna att få avdrag för ränta på internfinansierade omstruktureringar, mot bakgrund av en rad aktuella avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen.

Räntesnurror och affärsmässiga skäl

Industrivärden-domarna, den 6 november 2007, väckte nästan lika stor uppmärksamhet som en annan händelse samma datum flera hundra år tidigare (1632). Högsta förvaltningsdomstolen fann att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på koncerninterna lån, med hänvisning till domstolens avgörande i det s.k. kommunmålet 2001. På Finansdepartementet och inom Skatteverket utbröt febril aktivitet, eftersom man befarade att fältet låg öppet för räntor på koncerninterna lån vid omstruktureringar. Siffror på 60 miljarder i skattebortfall nämndes, men de justerades med tiden ned till ca 8 miljarder. Något måste göras och det fort.

Vad var då problemet? Jo, räntor på lån i verksamheten är normalt, som varje annan kostnad, avdragsgill, och minskar därmed den skattepliktiga nettoinkomsten. Vid interna lån mellan svenska företag är det heller sällan något problem. Beloppet som dras av i ett bolag, tas upp som inkomst i ett annat (ett nollsummespel). Det blir däremot annorlunda om ett utländskt bolag lånar ut pengar till ett svenskt koncernbolag. Avdrag i det svenska bolaget, medan ränteintäkten blir inkomst i ett bolag i en annan stat. Läger man därtill att man inom en koncern kan överlåta ett koncernbolag mellan två bolag, t.ex. ett utländskt och ett svenskt – en omstrukturering – och för detta låna ut pengar, kommer ett sådant lån enkelt till stånd, med de avdragsgilla räntorna som en konsekvens. Beräkningarna om ett skattesvinn grundade sig således på beräkningar om vad som kunde hända denna väg, om alla koncerner med bolag i Sverige och i andra länder började använda den här möjligheten.

För att hindra att detta skulle ske arbetades det febrilt under 2008 med att få fram en lagstiftning, som hindrade det som ansågs icke önskvärt, men som inte ströp avdragsrätten för alla räntekostnader. Under sensommaren skickades ett förslag ut på remiss, som fick omfattande kritik, och hela processen, att ha så bråttom med lagstiftningen, blev kritiserad. Icke desto mindre drevs ett lagförslag fram, som Lagrådet ställde sig tveksam till, men Riksdagen fattade beslut och de nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2009.

Reglerna tog sikte på lån vid interna förvärv av aktier. Således gjordes en inskränkning av avdragsrätten avseende ränta på en skuld till ett företag inom en definierad "intressegemenskap", till *den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt* från ett företag inom intressegemenskapen. Med delägarrätt avses i inkomstskattelagen aktier och aktieanknutna andra värdepapper eller rättigheter. Vidare infördes regler för att också förhindra avdrag på externa lån som hade sådant samband.

För att inte helt förhindra företagsinterna lån vid förvärv av aktier och andra delägarrätter lättades avdragsförbudet upp med dels en regel om minst 10-procentig beskattning av ränteintäkten i mottagarstaten, dels en *ventil* för

affärsmässigt motiverade förvärv och skulder. Tioprocentsregeln begränsas också av icke affärsmässigt motiverade förvärv.

Denna regel var mycket omdiskuterad under lagberedningen och har också varit det sedan införandet. Lagrådet ansåg att skatteskal är affärsmässiga och att skatteplanering och skatteanpassning är en legitim och naturlig del av affärsverksamheten:

"Lagrådet vill emellertid sätta ett frågetecken för användningen av ordet "affärsmässigt" i detta sammanhang. Det används i lagrådsremissen för att beteckna motsatsen till "skattemässigt" eller liknande och antyder att det inte skulle vara affärsmässigt att ta skattehänsyn i handel och vandel. Men så är det ju inte alls. Varje företagare måste söka minimera sina kostnader för att företaget ska överleva. Det gäller också skattekostnaderna. Det är självklart att när en företagare överväger alternativ för att genomföra en affär, han eller hon räknar på skatteutfallet och väljer det alternativ som ger det för företagaren totalt sett gynnsammaste resultatet."

För det fall att skatteskal inte avsågs borde detta framgå av lagtexten, framhöll Lagrådet, t.ex. att andra affärsmässiga skäl än skatteskal skall föreligga, men i Finansdepartementet ansåg man detta ligga "i sakens natur".

För att få klarhet i *ventilens* omfattning söktes under 2009 flera förhandsbesked hos Skatterättsnämnden, som meddelade besked i slutet av 2009 och under 2010. De överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), som dömde i sex mål den 30 november 2011 och i ytterligare ett den 27 januari 2012.

HFD har inte varit enig, men att domstolen utesluter skatteskal från att vara vad som avses med uttrycket affärsmässigt motiverad i den aktuella lagtexten är klart. Majoriteten har också gjort en skillnad mellan affärsmässiga och organisatoriska skäl, som om organisatoriska skäl inte var affärsmässiga. Ett justitieråd opponerade sig mot denna åtskillnad.

Majoriteten anför att en omorganisation av en företagsgrupp är en intern angelägenhet, som i och för sig kan syfta till att förbättra företagsgruppens konkurrensförmåga, men som inte innebär "att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part". Den innebär heller inte någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet, men kan medföra en lägre skattekostnad, fortsätter HFD:s majoritet.

Det torde vara svårt att säga något emot dessa iakttagelser och konstaterandet att så är fallet, men framgår det av lagtexten? HFD konstaterar t.o.m. i flera av fallen att omstruktureringen i de sökta beskeden var väl motiverade för den verksamhet som bedrivs, men att det inte var "affärsmässigt motiverat" i den mening som avses i den aktuella lagtexten (?!). Det skiljaktiga justitierådet såg, liksom jag, inte heller denna nyans i lagtexten, utan framhöll att affärsmässigheten skall relateras till dels förvärvet, dels den interna skulden, enligt lagtexten. Såväl lagens utformning som förarbetena – där ett exempel just avser en omstrukturering – talade enligt dissidenten för att det i begreppet affärsmässiga skäl även ingår organisatoriska skäl.

När HFD gjort denna kontroversiella tolkning av uttrycket affärsmässigt motiverade, gjordes emellertid från detta, i sin tur, undantag för interna förvärv som föregåtts av externa förvärv. Det innebär att ventilen mot ränteavdragsförbudet är öppen för sådana internfinansierade förvärv även enligt HFD.

En svår fråga – för att inte säga omöjlig – att besvara är vad som i praktiken menas med att rättshandlingarna (förvärvet och skulden) skall vara *huvudsakligen affärsmässigt motiverade*. I förarbetena hänvisar man till inkomstskattelagens förarbeten – en riktig utmaning för oss som hävdar att skatt skall följa av *lagtext* – och att därmed avses 75 procent. Även om detta hade varit en lagfäst norm är den, enligt min uppfattning, svårbegriplig. En sak är att man kan mäta hur många kvadratmeter som används privat respektive i en verksamhet eller hur en

köpeskilling har fördelat sig på olika beståndsdelar, men hur mäter man *syften*? Det lär varken finnas mätare att köpa eller psykologiska metoder att tillgå för denna kvantifiering. Amerikanska erfarenheter av "business purpose" och internationella motsvarande studier visar att det, i de fall det inte är uppenbart åt ena eller andra hållet, snarare slutar i gissningar och bedömningar om vad enskilda domare gillar respektive ogillar, dvs. ett stort mått av godtycke.

Kritiken mot regleringen var stor redan när förslaget remissbehandlades och det har inte blivit bättre med den rättspraxis vi hittills sett. Snarare har de distinktioner som skett i rättspraxis överraskande begränsat ventilens tillämpningsområde, vilket också kan kritiseras av legalitetshänsyn (följer inte av lagtext - föreskriftskravet). Bestämmelsen är även i övrigt för vag för att på detta viktiga område uppfylla rimliga krav på klarhet (bestämdhetskravet). Läger man därtill att den år 2009 införda lagstiftningen också avser koncerninterna förvärv och skulder som ingåtts dessförinnan, så att ränteavdrag inte är möjliga på sådana lån, utan att prövas mot den särskilda ventilen, är det inte särskilt förvånande att det säkerligen kommer att processas en hel del om innehållet i denna lagstiftning.

I kommande nummer av Svensk skattetidning (2012 nr 3) gör jag en djupgående analys av tolkningen och tillämpningen av bestämmelsen, i synnerhet av uttrycket "affärsmässigt motiverade", i ett legalitetsperspektiv.

Tills vidare får man nog räkna med svårigheter med att få avdrag för ränta på internfinansierade omstruktureringar, även om de är väl motiverade för den verksamhet som bedrivs. Det saknas inte legal möjlighet att tillämpa ventilen på ett mer generöst sätt, men HFD har hittills valt en restriktiv – för att inte säga begränsande – tolkning och tillämpning av möjligheten till ränteavdrag i dessa fall.



Anders Hultqvist

Adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.