



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter

I vilka situationer kan det anses affärsmässigt motiverat att göra
ett internt förvärv av delägaraktier?

Magisteruppsats inom internationell företagsbeskattning

Författare: Therese Bergman och Lizette Magnusson

Handledare: Björn Westberg

Professor i finansrätt

Framläggningsdatum: 15 januari 2009

Jönköping januari 2009



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Limitations in the deductibility of interest expenses

When can it be considered commercially motivated to make an internal acquisition of shares?

Master's Thesis within International Corporate Taxation

Author: Therese Bergman and Lizette Magnusson

Tutor: Björn Westberg

Professor in Tax Law and Public Finance

Jönköping January 2009

Magisteruppsats inom internationell företagsbeskattning

Titel:	Begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter - I vilka situationer kan det anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägaraktier?
Författare:	Therese Bergman och Lizette Magnusson
Handledare:	Björn Westberg, professor i finansrätt
Datum:	2009-01-15
Ämnesord	Begränsningar i avdragsrätten för ränta, räntesnurra, ränteupplägg, skatteplanering, affärsmässigt motiverad, rättssäkerhet, effektivitet

Sammanfattning

Sedan den 1 januari 2009 begränsas avdragsrätten för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägaraktier från ett företag som ingår i samma intressegemenskap. Syftet med lagstiftningen är att förhindra skatteplanering med ränteupplägg. För att bestämmelserna inte skall träffa affärsmässigt bedriven verksamhet medges undantag från begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter om ränteintäkterna beskattas med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma eller om såväl förvärvet som skulden som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Om undantag medges beviljas det företag som betalar ränta avdrag för ränteutgifterna.

Författarna anser att utformningen av den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade är tämligen vag. Uppsatsen syftar därför till att utreda i vilka situationer ett internt förvärv av delägaraktier från ett företag som ingår i samma intressegemenskap kan anses affärsmässigt motiverat för att undantag från lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter skall medges.

I uppsatsen klargörs att det vid ett internt förvärv av delägaraktier skall ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden - utöver eventuella skatteeffekter - bakom den interna skulden och det interna förvärvet. Författarna anser att följande omständigheter kan anses affärsmässigt motiverade. Interna förvärv av delägaraktier vilka föranleds av behovet att undvika intressekonflikter och samarbetsproblem, ge bolagen en självständig ledning och göra dem finansiellt oberoende från varandra, uppnå riskspridning samt att omstrukturera en verksamhet som till sin art och geografiska placering är helt skilda från varandra är exempel på när ett internt förvärv av delägaraktier kan anses affärsmässigt motiverat. Därtill är det vid en förestående extern försäljning av en verksamhetsgren inom koncernen affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägaraktier. Om anledningen till att ett företag etablerat sig i en lågskattestat är för att detta land har en juridisk, ekonomisk och politiskt stabil situation eller om företaget som mottar räntebetalningen bedriver ekonomisk verksamhet eller om interna förvärv av delägaraktier har förekommit tidigare inom intressegemenskapen, ger dessa omständigheter en indikation på att ett internt förvärv av delägaraktier kan anses affärsmässigt motiverat.

Uppsatsen syftar vidare till att utreda huruvida hänsyn tagits till rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter vid användandet av begreppet affärsmässigt motiverad i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Då varken lagtexten eller förarbetena ger en klar definition av i vilka situationer ett internt förvärv av delägaraktier kan anses affärsmässigt motiverat gör författarna bedömningen att hänsyn inte tagits till rättssäkerhet vid utformandet av den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverad. Genom att de skattskyldiga torde ha möjlighet att erhålla förhandsbesked kan dock ledning för fastställande av huruvida interna förvärv av delägaraktier är affärsmässiga bidra till ökad rättssäkerhet.

Master's Thesis within International Corporate Taxation

Title:	Limitations in the deductibility of interest expenses - When can it be considered commercially motivated to make an internal acquisition of shares?
Author:	Therese Bergman and Lizette Magnusson
Tutor:	Björn Westberg, Professor in Tax Law and Public Finance
Date:	2009-01-15
Subject terms:	Limitation in the deductibility of interest, interest spinners, tax-planning, business purpose, legal certainty, efficiency

Abstract

Since the first of January 2009 the Swedish government limited the deductibility of interest expenses on internally funded acquisition of shares between affiliated parties. The purpose of the legislation is to prohibit tax avoidance schemes with interest. In order for the provisions not to prevent business with sound business reasons the legislation grants exemption if the interest income is taxed at a rate of at least 10 percent, according to the laws of the Statute of the company within the community that actually has the right to the income, or if both the acquisition and the debt that is the basis for the interest expenditure is mainly commercially motivated.

The authors believe that the wording of the provision that allows the deduction of interest expenses, if both the acquisition and the debt underlying the interest expenditure are mainly commercially motivated, is rather vague. The purpose of this master's thesis is to analyze the circumstances under which an internal acquisition of shares from an affiliated company can be considered as a commercially motivated transaction in order to be granted an exemption from the legislation restricting the tax deductibility of interest expenses.

To be granted an exemption the affiliated company which request deduction has to show that the internal debt and the acquisition are entered into mainly for sound business purpose in addition to any tax reasons. Acquisition of shares which responds to the need to avoid conflicts of interest and cooperation problems, giving companies an independent management and make them financially independent from each other, achieve diversification and to restructure a business which by their nature or location is distinct from each other, are examples on when an acquisition of shares can be considered as a commercially motivated acquisition of shares. If the reason why a company established itself in a country which has a low tax on interest income is that this country has a legal, financial and politically stable situation, or if the company who receives the interest payment engage in economic activities or the acquisition of shares have occurred earlier, these circumstances indicates that an acquisition is commercially motivated.

The aim of the thesis is further to investigate whether account has been taken to legal certainty and efficiency aspects in the use of the term business purpose in the legislation restricting the tax deductibility of interest expenses. Since neither the wording of the provision nor the preparatory work gives a clear definition of the circumstances under which an internal acquisition of shares can be considered as commercially motivated the

authors conclude that account has not been taken to legal certainty. Since taxpayers have the opportunity to request a preliminary ruling regarding the determination of whether the acquisition of shares is commercially motivated, the authors conclude that this may contribute to a greater legal certainty.

Stort tack till vår handledare professor Björn Westberg som med stor kunskap och respekt för skrivandet väglett oss i vårt arbete med uppsatsen.

Vi vill även tacka våra mentorer Johan Tuvevsson och Amanda Petersson på Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Göteborg och Björn Claesson på Skatteverket i Solna som har inspirerat oss och varit mycket tillmötesgående samt kommit med goda synpunkter under arbetets gång.

Jönköping, januari 2009

Therese Bergman & Lizette Magnusson

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte	2
1.3	Metod	2
1.4	Avgränsning	2
1.5	Disposition.....	3
1.6	Terminologi	4
2	Gällande rätt	5
2.1	Inledning.....	5
2.2	Inkomstskattelagens regler om ränta	5
2.3	Näringsbetingade andelar	6
2.4	Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse.....	7
2.5	Koncernbidrag.....	9
2.6	CFC-beskattning	10
2.7	Avslutande kommentarer	12
3	Ränteupplägg	13
3.1	Inledning.....	13
3.2	Transaktioner i ett ränteupplägg.....	13
4	Rättssäkerhet och effektivitet.....	17
4.1	Inledning.....	17
4.2	Rättssäkerhet	18
4.3	Effektivitet.....	20
4.4	Författarnas användning av begreppen.....	21
5	Skatteverkets försök att stävja skatteplanering med ränteupplägg	22
5.1	Inledning.....	22
5.2	Generalklausul mot skatteflykt	22
5.2.1	Generalklausulens fyra rekvisit	23
5.2.1.1	Skatteförmånsrekvisitet	23
5.2.1.2	Medverkanderekvisitet	23
5.2.1.3	Avsiktsrekvisitet	23
5.2.1.4	Lagstiftningens syfte	24
5.3	Rättspraxis	24
5.3.1	Kommunmålet – RÅ 2001 ref 79.....	24
5.3.2	Industrivärdenmålet - RÅ 2007 ref 84	25
5.3.3	Industrivärdenmålet - RÅ 2007 ref 85	26
5.4	Lagstiftning mot ränteupplägg.....	27
6	Skatteverkets förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder	28
6.1	Inledning.....	28
6.2	Skatteverkets förslag till ändring i inkomstskattelagen	28
6.2.1	Remisskritik avseende Skatteverkets förslag	29
6.3	Behovet av undantagsregler	30
6.4	Avslutande kommentarer	31

7	Finansdepartementets promemoria	32
7.1	Inledning.....	32
7.2	Undantagsregler i Finansdepartementets promemoria	32
7.3	Remisskritik avseende Finansdepartementets promemoria	34
7.4	Avslutande kommentarer	36
8	Regeringens lagrådsremiss.....	38
8.1	Inledning.....	38
8.2	Undantagsregler i Regeringens lagrådsremiss	38
8.3	Lagrådets yttrande	41
8.4	Avslutande kommentarer	41
9	Regeringens proposition	43
9.1	Inledning.....	43
9.2	Undantagsregler i Regeringens proposition	43
9.3	Avslutande kommentarer	44
10	Affärsmässigt motiverad.....	46
10.1	Inledning.....	46
10.2	Vad avser lagstiftaren med begreppet affärsmässigt motiverad?	48
10.3	Finansdepartementets promemoria och lagrådsremissens tre exempel på affärsmässigt motiverade transaktioner	49
10.3.1	Omstrukturering av organisatoriska skäl.....	49
10.3.1.1	Vad är organisatoriska skäl?.....	49
10.3.1.2	Vilka skäl anses ej vara organisatoriska skäl?.....	53
10.3.1.3	Sammanfattning av innebörden avseende organisatoriska skäl.....	53
10.3.2	Omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en verksamhetsgren inom koncernen	55
10.3.3	Omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner	55
10.4	Propositionens exempel på affärsmässigt motiverade transaktioner	56
10.5	Avslutande kommentarer avseende lagstiftarens exempel	57
10.6	CFC-lagstiftningen och affärsmässigt motiverade transaktioner	58
10.7	Affärsmässigt motiverade transaktioner i förhållande till uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser.....	61
10.8	Affärsmässiga skäl i förhållande till skatteflyktslagen	62
10.9	Business purpose doctrine	63
10.10	Avslutande kommentarer	65
11	Möjlighet att erhålla förhandsbesked.....	68
11.1	Inledning.....	68
11.2	Förutsättningar för förhandsbesked.....	68
11.3	Avslutande kommentarer	69
12	Analys och slutsatser.....	70
12.1	Inledning.....	70
12.2	I vilka situationer kan det anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarätter?.....	70

12.2.1 Omstruktureringar av organisatoriska skäl	71
12.2.2 Omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en verksamhetsgren inom koncernen	71
12.2.3 Omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner	72
12.2.4 Omständigheter som indikerar att ett internt förvärv av delägarrätter är affärsmässigt motiverat	72
12.2.5 Huvudsakligen affärsmässigt motiverad	73
12.2.6 Övrig svensk skattelagstiftning där begreppet affärsmässigt motiverad återfinns.....	74
12.2.7 Kan ledning hämtas från business purpose doktrinen?	74
12.2.8 Avslutande kommentarer	75
12.3 Har hänsyn tagits till rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter vid användandet av begreppet affärsmässigt motiverad?	76
12.3.1 Finns möjlighet att erhålla förhandsbesked?	77
Referenslista	79

Figur	
Transaktionerna i ett ränteupplägg.....	16

Bilaga	
Lagtext 24 kap. IL: Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder... ..	86

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Bet	betänkande
BFN	Bokföringsnämnden
bl.a.	bland annat
CFC	Controlled Foreign Corporation
DB	dotterbolag
dnr	diarienummer
EG	Europeiska gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska gemenskapernas domstol
et al	och flera
EU	Europeiska Unionen
FAR SRS	Föreningen Auktoriserade Revisorer Svenska Revisorsamfundet
Fi	Finansinspektionen
IFF	Industrins Finansförening
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
jfr	jämför
kap.	kapitel
KomL	Kommunalskattelag (1928:370)
LRF	Lantbrukarnas Riksförbund
MB	moderbolag
m.m.	med mera
not	notismål i Regeringsrätten
nr.	nummer
NSD	Näringslivets Skattedelegation
NYAB	nybildat aktiebolag
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD: s modellavtal	OECD: s "Model tax convention on income and on capital"
p.	punkt
PM	promemoria

prop.	proposition
ref	referat
REG	Rättsfallssamling från europeiska gemenskapernas domstol
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
s.	sida
SFL	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SFS	Svensk författningssamling
s.k.	så kallad
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
st.	stycke (i hänvisning till lagtext)
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den 1 januari 2009 infördes begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarätter från ett företag inom en intressegemenskap^{1,2}. Ändringen i inkomstskattelagen (1999:1229)³ föranleddes av att Skatteverket identifierat ett skatteplaneringsförfarande⁴ vars grundläggande komponent var den nästintill ovillkorliga avdragsrätten för ränteutgifter och där motsvarande ränteinkomst inte beskattades, alternativt mycket lågt.⁵ Enligt Skatteverket gav skatteplanering med ränteupplägg upphov till ett betydande skattebortfall som enligt Regeringen ansågs nödvändigt att motverka.⁶

Lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter avser att förhindra och försvåra ränteupplägg.⁷ För att inte normalt bedriven affärsverksamhet skall träffas av bestämmelserna har två undantagsregler införts. Om ränteinkomsten beskattas med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma eller om såväl förvärvet som skulden som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade medges det företag som betalar räntan avdrag för ränteutgiften.⁸

Författarna anser att rättssäkerhet och effektivitet är två viktiga komponenter i en rättsstat. Att lagstiftaren använder sig av vaga begrepp såsom affärsmässigt motiverad kan, om inte begreppet tydligt definieras i förarbetena, leda till rättsosäkerhet. Huruvida innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad är tillräckligt definierat i svensk skattelagstiftning för att ge ledning vid tolkning av huruvida det interna förvärvet av delägarätter från ett företag inom intressegemenskapen är affärsmässigt motiverat är ämnet för denna uppsats. Användandet av ett vagt begrepp såsom affärsmässigt motiverat skall även belysas ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv.

¹ Med *intressegemenskap* avser författarna definitionen i 24 kap. 10 a § IL enligt vilken ett "[f]öretag ska vid tillämpning av 10 b – 10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om
1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller
2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.
Med företag anses i första stycket och i 10 b – 10 e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag."

² Lag (2008:1343) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) träder i kraft 2009-01-01 enligt föreskrift från Regeringen.

³ Hädanefter benämnd IL eller inkomstskattelagen.

⁴ Hädanefter benämnt ränteupplägg.

⁵ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 5.

⁶ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 5 se även prop. 2008/09:65, s. 30 och s. 43.

⁷ Prop. 2008/09:65, s. 1, Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1, Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1 och Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 5.

⁸ Se 24 kap. 10 d § st. 1 IL och prop. 2008/09:65, s. 8.

1.2 Syfte

Uppsatsen behandlar lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarrätter. Syftet är att klargöra gällande rätt genom att analysera och utreda i vilka situationer det kan anses *affärsmässigt motiverat* att göra ett internt förvärv av delägarrätter för att ett företag skall medges avdrag för ränteutgifter. Uppsatsen syftar även till att analysera huruvida hänsyn tagits till rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter vid användandet av begreppet affärsmässigt motiverad i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

1.3 Metod

I arbetet med att utreda innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad och frågan huruvida hänsyn tagits till rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter använder sig författarna av den rättsdogmatiska metoden. Metoden fastställer gällande rätt med utgångspunkt i lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Författarna utgår från bestämmelserna i 24 kap. IL om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Eftersom lagtexten inte klargör i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat hämtar författarna ledning för tolkning från förarbetena till bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Problemet med att hämta tolkningsvägledning från förarbetena är att tidigare förarbeten, såsom Finansdepartementets promemoria och Regeringens lagrådsremiss, ger tre exempel på när det kan anses affärsmässigt motiverat att genomföra ett internt förvärv av delägarrätter vilka sedermera inte återfinns i propositionen. Författarna gör dock bedömningen att de tre exemplen som finns i Finansdepartementets promemoria och i Regeringens lagrådsremiss skall tillmätas värde eftersom det var i Finansdepartementets promemoria och i Regeringens lagrådsremiss som begreppet affärsmässigt motiverad infördes och exemplifierades. Vidare anser författarna att de tre exemplen, i Finansdepartementets promemoria och Regeringens lagrådsremiss, inte skiljer sig radikalt från exemplet som angavs i propositionen. I arbetet med att utreda huruvida lagstiftaren tagit hänsyn till rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter vid användandet av begreppet affärsmässigt motiverad i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter granskar författarna förarbetena till lagstiftningen ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv. Då ändringen i inkomstskattelagen nyligen införts finns ännu inga prejudikat på området. Författarna utesluter ändå inte prejudikat från rättskällehierarkin eftersom ledning hämtats från andra skatterättsliga prejudikat där både problemet med ränteupplägg och begreppet affärsmässigt motiverad behandlats. Eftersom innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad behandlas sparsamt i både lagtext, förarbeten, praxis och doktrin till bestämmelserna om avdragsrätt för ränteutgifter har författarna hämtat ledning för tolkning från bestämmelserna om CFC-beskattnings-, uttags- och underprisreglerna samt lag (1995:575) mot skatteflykt⁹ där begreppet affärsmässigt motiverad återfinns. Författarna har vidare sökt ledning ur den amerikanska doktrinen om business purpose för att utreda i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat.

1.4 Avgränsning

Denna uppsats behandlar lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarrätter. Uppsatsen är begränsad till att utreda i vil-

⁹ Hädanefter benämnd skatteflyktslagen.

ka situationer ett internt förvärv av delägarätter kan anses affärsmässigt motiverat för att klarlägga i vilka situationer undantag från avdragsförbudet för ränteutgifter kan medges.

Då uppsatsen behandlar innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad är en viss utredning avseende lagstiftningens generella drag nödvändig för att belysa syftet med den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Utredningen kring lagstiftningens generella drag har dock endast behandlats i den omfattning det är nödvändigt för att läsaren skall kunna tillgodogöra sig diskussionen om i vilka situationer ett internt förvärv av delägarätter kan anses affärsmässigt motiverat.

1.5 Disposition

Uppsatsen har disponerats så att samtliga kapitel inleds med en inledning och avslutas, där författarna finner det nödvändigt, med författarnas avslutande kommentarer.

Kapitel två är en presentation av gällande rätt avseende inkomstskattelagens bestämmelser om ränta. Vidare innehåller kapitlet en redogörelse av bestämmelserna om näringsbetingade andelar, uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse, koncernbidrag samt CFC-beskattning. Innan bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter infördes utgjorde de presenterade bestämmelserna förutsättningar för internationella intressegemenskaper att skatteplanera genom ränteupplägg.

I kapitel tre redogör författarna för de transaktioner som en intressegemenskap vidtar för att skatteplanera genom ränteupplägg. För att illustrera ränteupplägget presenteras en schematisk bild över transaktionerna.

Då en del av syftet är att utreda huruvida hänsyn tagits till rättssäkerhet och effektivitet vid användandet av begreppet affärsmässigt motiverad i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter redogör författarna i det fjärde kapitlet för innebörden av begreppen rättssäkerhet och effektivitet.

I det femte kapitlet behandlas Skatteverkets försök att stävja skatteplanering med ränteupplägg. Kapitlet innefattar en beskrivning av skatteflyktslagens generalklausul och av tre rättsfallsreferat som föranlett Skatteverket att utarbeta ett förslag till lagstiftning om begränsningar i avdragsrätten för ränta vid internt finansierade förvärv av delägarätter. En redogörelse av skatteflyktslagens generalklausul är av vikt för att belysa utfallen i de tre rättsfallen.

I kapitel sex behandlas Skatteverkets förslag till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarätter. I kapitlet introduceras läsaren till bakgrunden och syftet med lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Vidare redogör kapitlet för den remisskritik som riktades mot Skatteverkets förslag och för den diskussion som Skatteverket förde avseende behovet av att införa undantagsregler vid begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

I kapitel sju och åtta lämnar författarna en redogörelse för den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Kapitlet redogör för utformningen och innebörden av Finansdepartementets och lagrådsremissens förslag till undantagsregel. Vidare återges remissinstanserna kritik mot Finansdepartementets förslag och lagrådets yttrande avseende den för uppsatsen aktuella undantagsregeln.

I det nionde kapitlet lämnas en redogörelse för de uttalanden som Regeringen framfört avseende i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat.

I kapitel tio försöker författarna fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat. Författarna analyserar förarbetena till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter, övrig svensk lagstiftning där begreppet affärsmässigt motiverat återfinns och den amerikanska business purpose doktrinen.

I kapitel elva behandlas vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda och i vilka situationer möjlighet finns att erhålla förhandsbesked.

I det tolfte och avslutande kapitlet analyserar författarna, mot bakgrund av de tidigare kapitlen, i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat. Vidare besvaras frågan huruvida hänsyn tagits till rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter vid användandet av begreppet affärsmässigt motiverat i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Avslutningsvis redogör författarna för vilken möjlighet det finns att erhålla förhandsbesked avseende i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat.

1.6 Terminologi

Med *Holdingsbolag* avser författarna ett bolag som inte bedriver någon egen verksamhet utan enbart förvaltar aktierna i andra bolag.¹⁰

Med *koncern* avser författarna intressegemenskap enligt definitionen i 24 kap 10 a § IL enligt vilket ”[f]öretag ska [...] anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget eller
2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Med företag avses i första stycket och i 10 b – 10 e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.”¹¹

Med *ränta* avser författarna det belopp som en låntagare betalar till en långgivare som ersättning för att låntagaren får låna pengar av långgivaren.¹²

Med *ränteupplägg* avser författarna de transaktioner som Skatteverket benämner räntesnurror. Författarna har valt att inte använda uttrycket räntesnurra eftersom vi anser att begreppet är alltför oprecist samt att ränteupplägg mer exakt visar på att det är ett upplägg som konsulter konstruerar och som sedermera tillämpas av internationella intressegemenskaper.

Med *skatteflykt* avser författarna rent konstlade upplägg som syftar till kringgående av skattelag.¹³

¹⁰ Ledning har hämtats från Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 15.

¹¹ Författarna avser att använda begreppen koncern och intressegemenskap parallellt då lagstiftaren i förarbetena till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter använder begreppen synonymt. Se prop. 2008/09:65, s. 87-88 jfr s. 43 i samma proposition. Se även 24 kap 10 a § IL.

¹² Prop. 2008/09:65, s. 52.

¹³ KOM (2007) 785 slutlig, *Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om tillämpning av åtgärder för att motverka missbruk i fråga om direkt beskattning – inom EU och i förhållande till tredje land*, (EU kommissionen 2007), s. 2.

2 Gällande rätt

2.1 Inledning

Före den 1 januari 2009 fanns det inga bestämmelser i den svenska inkomstskattelagen som begränsade avdragsrätten för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarrätter från ett företag inom samma intressegemenskap. Företag inom en intressegemenskap kunde således skatteplanera tack vare att ränteutgifter är avdragsgilla enligt 16 kap. 1 § IL och att det inte fanns någon begränsning i avdragsrätten för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarrätter från ett företag inom samma intressegemenskap. Förutom bestämmelsen i 16 kap. 1 § IL om att ränteutgifter är avdragsgilla var bestämmelserna om kapitalvinst på näringsbetingade andelar av vikt för att åstadkomma avsedd skattefördel. Andra viktiga komponenter i ränteupplägget var inkomstskattelagens bestämmelser om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser samt bestämmelserna om koncernbidrag och CFC-beskattning.

I det följande lämnas en redogörelse för bestämmelserna om ränteavdrag i svensk rätt och för bestämmelserna om näringsbetingade andelar, uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser, koncernbidrag samt CFC-beskattning. Trots att syftet med uppsatsen är att fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat är det nödvändigt att belysa vad den svenska inkomstskattelagen stadgar om avdrag för ränteutgifter, då inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdrag utgör huvudkomponent i det av Skatteverket identifierade ränteupplägget. Vidare belyses hur företag i intressegemenskap har kunnat utnyttja bestämmelserna i inkomstskattelagen för att minska sitt skatterättsliga resultat genom ränteupplägg. De bestämmelser som behandlas i detta kapitel utgjorde således en förutsättning för att en intressegemenskap skulle kunna åstadkomma avsedd skattefördel genom skatteplanering med ränteupplägg.

2.2 Inkomstskattelagens regler om ränta

I 16 kap. 1 § IL stadgas att ”[u]tgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.” Lagtexten klargör att ränteutgifter är avdragsgilla, oavsett om dess uppkomst har haft samband med utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster till näringsverksamheten.

Av 13 kap. 1 § IL framgår att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Vidare definieras begreppet näringsverksamhet som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Beträffande juridiska personer, såsom exempelvis ett aktiebolag, framgår av 13 kap. 2 § IL att ”[f]ör juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.” Innebörden av ovanstående citat är att oavsett om en juridisk person bedriver näringsverksamhet eller inte så skall ränteutgifter ändå dras av i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁴ Från denna nästintill ovillkorliga avdragsrätt för ränteutgifter fanns tidigare enbart två begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Den första

¹⁴ Andersson, Mari et al, *Inkomstskattelagen – En kommentar*, Del I, s. 462.

begränsningen avser ränta på vinstandelslån¹⁵ och återfinns i 24 kap. 5-10 §§ IL och den andra begränsningen avser inkomster som är undantagna från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal i 9 kap. 5 § IL.¹⁶ Avdrag medgavs tidigare för ränteutgifterna oavsett om mottagaren av ränteintäkten blev beskattad eller ej, förutsatt att undantagen i 24 kap. 5-10 §§ IL eller i 9 kap. 5 § IL inte var uppfyllda.

Numera finns i 24 kap. IL bestämmelser som begränsar möjligheten att göra avdrag för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarätter från ett företag inom samma intressegemenskap.¹⁷ För att bestämmelserna i 24 kap. IL inte skall träffa normal affärsmässig verksamhet infördes två undantagsregler vilka medger avdrag för ränteutgifter trots att huvudregeln enligt 24 kap. 10 b § IL är att avdrag inte medges för ränteutgifter när skulden avser förvärv av delägarätter från ett företag inom samma intressegemenskap.¹⁸ Avdrag medges enligt 24 kap. 10 d § IL om ränteintäkten blir beskattad med minst 10 procent hos mottagaren eller om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

2.3 Näringsbetingade andelar

Med näringsbetingad andel avses, enligt 24 kap. 13-14 §§ IL, en andel i ett aktiebolag¹⁹ vilket ägs av ett svenskt aktiebolag som inte är ett investmentföretag²⁰ eller ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt aktiebolag.²¹ Vidare skall andelen vara en kapitaltillgång²² och uppfylla någon av följande förutsättningar:

1. andelen är inte marknadsnoterad,

¹⁵ I 24 kap. 5 § IL definieras vinstandelsränta och vinstandelslån. ”Med vinstandelsränta avses ränta vars storlek är beroende av det låntagande företags utdelning eller vinst och med vinstandelslån avses ett lån med ränta som helt eller delvis är vinstandelsränta.”

¹⁶ Dessa undantag kommer inte vidare att behandlas i uppsatsen eftersom Skatteverket inte funnit de två undantagen tillämpliga på ränteupplägget. Se Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 25 och prop. 2008/09:65, s. 36.

¹⁷ Se 24 kap. 10 a – 10 e §§ IL se även prop. 2008/09:65, s. 1.

¹⁸ Prop. 2008/09:65, s. 1, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

¹⁹ Med näringsbetingad andel avses också en andel i en ekonomisk förening. Se 24 kap. 13 § IL.

²⁰ Med *investmentbolag/företag* avses enligt 39 kap. 15 § IL ”ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening - som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likande tillgångar, - vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning, och - som ett stort antal fysiska personer äger andelar i.”

²¹ Andelen kan också ägas av en svensk stiftelse eller en ideell förening och som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL samt en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Se 24 kap. 13 § IL.

²² Kapitaltillgång definieras i 25 kap. 3 § st. 2 IL som andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan.

2. det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar 10 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget,
3. innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till ägandeförhållandet eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Om någon av ovanstående förutsättningar är uppfyllt klassificeras innehavet som näringsbetingat. Konsekvensen av att inneha näringsbetingade andelar är att utdelning på en näringsbetingad andel under vissa omständigheter inte behöver tas upp till beskattning enligt 24 kap. 17 § IL. Från denna huvudregel finns dock undantag då utdelningen, trots att andelsinnehavet är näringsbetingat, ändå skall tas upp. Undantagen behandlas närmare i 24 kap. 18-20 §§ IL och omfattar utdelning från investmentbolag, utdelning då det inte är uppenbart att det förvärvande bolaget får en tillgång av verkligt och särskilt värde och slutligen uppställs villkor avseende tid. En ytterligare fördel med att innehavet klassificeras som näringsbetingat är att kapitalvinster på näringsbetingade andelar under vissa omständigheter inte behöver tas upp till beskattning, vilket framgår av 25 a kap. 5 § IL. Bestämmelserna tillämpas när näringsbetingade andelar avyttras och det avyttrande bolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och motsvarar ett svenskt aktiebolag. Om det uppkommer en kapitalvinst vid avyttring av en delägar rätt som hänförs till ett skalbolag²³ enligt 25 a kap. 9 § IL skall dock kapitalvinsten tas upp till beskattning. För att undgå att den kapitalvinst som uppstår vid avyttring av en näringsbetingad andel skall tas upp till beskattning ställs krav på att det avyttrande företaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt aktiebolag. Om den avyttrade andelen är marknadsnoterad uppställs krav på att andelen under en sammanhängande tid om minst ett år närmast före avyttringen har varit näringsbetingat hos säljaren, enligt 25 a kap. 6-8 §§ IL.

Bestämmelserna om att utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar är skattefria utgör en viktig förutsättning för genomförandet av ett ränteupplägg.²⁴

2.4 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

Det normala i en affärsverksamhet är att tillgångar och tjänster avyttras mot marknadsmässigt vederlag.²⁵ Det är dock inte ovanligt att företag överlåter varor och tillhandahåller tjänster mot ersättning som understiger marknadsmässigt vederlag. I sådana situationer aktualiseras bestämmelserna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse. Bestämmelserna om uttagsbeskattning aktualiseras även vid överlåtelse av en hel verksamhet till ett bolag inom samma intressegemenskap om marknadsmässig ersättning inte erhålls.²⁶

I 22 kap. 2-3 §§ IL definieras uttag som ”att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten eller att han för över den till en annan näringsverksamhet” och ”att den skattskyldige

²³ Med skalbolag avses enligt 49 a kap. 6 § IL ett företag där summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen av företaget.

²⁴ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 11 se även prop. 2008/09:65, s. 30.

²⁵ Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, s. 243.

²⁶ Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, s. 243.

överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.” Motsvarande definition gäller vid uttag av tjänst, enligt 22 kap. 4 § IL, förutsatt att värdet på tjänsten är mer än ringa.²⁷ Vidare anges i 22 kap. 5 § IL att som uttag räknas även då tillgångar förs över från en del av näringsverksamheten till en annan del om skattskyldighet föreligger för den förra delen men inte för inkomst från den senare delen och att tillgångar förs över från en del av näringsverksamheten till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.²⁸

Om det konstateras att uttagsbeskattning skall ske, kommer den uttagna tillgången eller tjänsten att behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses enligt 61 kap. 2 § st. 3 IL det pris som näringsidkaren skulle erhållit om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden. Möjlighet finns att undslippa uttagsbeskattning om förutsättningarna för underprisöverlåtelse är uppfyllda, enligt 22 kap. 11 § IL jfr 23 kap. 9 § IL.

I 23 kap. 3 § IL definieras underprisöverlåtelse som överlåtelse av tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. För att en underprisöverlåtelse inte skall utlösa beskattning måste vissa villkor vara uppfyllda.²⁹ I 23 kap. 14 § IL uppställs krav på att överlåtaren och förvärvaren skall utgöras av en fysisk person, ett företag³⁰ eller ett svenskt handelsbolag.³¹ I 23 kap. 16 § IL stadgas att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare stadgas i 23 kap. 17 § att för det fall att en enstaka tillgång avser att överlåtas uppställs krav på att överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren. Om överlåtaren inte kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt måste överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överlåtas. Det får inte ha uppkommit ett underskott hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag det beskattningsår då överlåtelser sker enligt 23 kap. 27 § IL. Undantag medges dock om överlåtaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till förvärvaren under det beskattningsår då överlåtelser sker eller om förvärvaren avstår från att utnyttja underskottet enligt i 23 kap. 28-29 §§ IL. Om ovanstående villkor är uppfyllda undviks uttagsbeskattning och tillgångarna eller tjänsten anses ha överlåtits mot ersättning motsvarande det skattemässiga värdet enligt 23 kap. 9-10 §§ IL.

Den möjlighet som finns att undvika uttagsbeskattning infördes för att ge överlåtaren möjlighet att undvika omedelbara beskattningskonsekvenser.³² Anledningen har sin grund i att

²⁷ I 22 kap. 5 § IL finns ytterligare omständigheter som räknas som uttag. En begränsning görs dock till att enbart behandla p. 3 och p. 5 då det är dessa omständigheter som kan vara aktuella vid ränteupplägg.

²⁸ Se 22 kap. 5 § p. 3 och p. 5 IL.

²⁹ Villkoren för undantag från uttagsbeskattning återfinns i 23 kap. 14-29 §§ IL. Författarna avser endast att behandla de huvudsakliga villkoren. För den intresserade hänvisas till Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 442-444.

³⁰ För definition av företag se 23 kap. 4 § IL.

³¹ Då förevarande uppsats behandlar situationen med ränteupplägg där aktiebolag är involverade, torde villkoret i 23 kap. 4 § IL under alla omständigheter vara uppfyllt.

³² SOU 1998:1, s. 146.

egendom inte förs ut från den dubbelbeskattade sektorn.³³ Genom att införa bestämmelser om undantag för uttagsbeskattning underlättas omstruktureringar inom en intressegemenskap.³⁴ En ovillkorlig uttagsbeskattning skulle hindra egendomsöverföringar inom en intressegemenskap.³⁵

Bestämmelserna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser är av vikt i ränteupplägget för att bestämmelserna möjliggör att en intressegemenskap kan överföra tillgångar till underpris utan att överföringen medför uttagsbeskattning om förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning är uppfyllda.³⁶

2.5 Koncernbidrag

Syftet med bestämmelserna om koncernbidrag är att skattebelastningen inom en intressegemenskap inte skall bli större än om intressegemenskapen istället valt att bedriva verksamheten inom ett företag.³⁷ Bestämmelserna förmår således företag inom en intressegemenskap att lämna och motta koncernbidrag som leder till resultatutjämnning mellan företagen.³⁸

Huvudprincipen avseende koncernbidrag är att bidraget är avdragsgillt hos givaren och skall tas upp till beskattning av mottagaren enligt 35 kap. 1 § IL. För att få lämna koncernbidrag med avdragsrätt krävs att det föreligger ett helägt moder- dotterbolagsförhållande. Ett helägt moder- dotterbolagsförhållande föreligger om ett svenskt aktiebolag äger mer än 90 procent av andelarna i ett annat svenskt aktiebolag, enligt 35 kap. 2 § IL. Utländska bolag hemmahörande inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet omfattas också av koncernbidragsreglerna, enligt 35 kap. 2 a § IL, förutsatt att det utländska bolaget motsvarar ett svenskt företag och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till.

Koncernbidrag kan ges i olika situationer och riktningar:³⁹

1. från moderbolag till dotterbolag,
2. från dotterbolag till moderbolag,
3. mellan två helägda dotterbolag med samma moderbolag,
4. från ett moderbolag till ett annat aktiebolag än ett helägt dotterbolag om mottagaren kan fusioneras med moderbolaget, och
5. i fall där koncernbidraget hade kunnat vidarebefordras.

³³ SOU 1998:1, s. 147.

³⁴ Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 441.

³⁵ Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 441.

³⁶ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteandragbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 14 se även Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 15.

³⁷ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 411.

³⁸ Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, s. 353.

³⁹ I den fortsatta framställningen kommer dessa 5 situationer att benämnas ”situationer”.

De villkor som skall vara uppfyllda för att få lämna koncernbidrag med avdragsrätt är till viss del gemensamma mellan de olika koncernbidragssituationerna. Vissa villkor är dock specialreglerade beroende på vilken väg koncernbidraget skall gå.

Situation 1-3 regleras i 35 kap. 3-4 §§ IL. Generellt gäller avseende situation 1-3 att: (1) varken givaren eller mottagaren får vara ett privatbostadsföretag eller investmentföretag, (2) både givaren och mottagaren redovisar koncernbidraget öppet i sin självdeklaration, (3) dotterbolaget varit helägt under hela beskattningsåret eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag, (4) mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall ha hemvist i en utländsk stat. Dock kan ett svenskt bolag bibehålla koncernbidragsrätt trots att dess hemvist är belägen i en annan stat, förutsatt att företaget har kvar sitt fasta driftställe i Sverige.⁴⁰ (5) Näringsverksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och (6) om bidraget lämnas från dotterbolag till moderbolaget, utdelning under beskattningsåret från dotterbolaget inte skall ta upp hos moderbolaget. Situation 6 avser de fall där innehavet är näringsbetingat.

Avseende situation 3, där koncernbidraget går mellan två helägda dotterbolag, skall enligt 35 kap. 4 § IL, förutom de sex ovan angivna generella förutsättningarna även något av följande villkor vara uppfyllt (1) moderbolaget är ett investmentbolag, (2) utdelning under beskattningsåret från det dotterbolag som ger koncernbidraget inte skall tas upp av moderföretaget, eller (3) om utdelning från det dotterbolag som tar emot koncernbidraget skall tas upp av moderbolaget.

Avseende situation 4 som regleras i 35 kap. 5 § IL skall p. 1, 2, 4 och 5 i de generella förutsättningarna ovan vara uppfyllda. Utöver detta ställs villkor att ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet ha varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderbolag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderbolaget. Fusion anses kunna ske när ett moderbolag äger mer än 90 procent av aktierna i dotterbolaget.

Om villkoren för koncernbidrag är uppfyllda kan således givaren lämna koncernbidrag med avdragsrätt till mottagaren. Bestämmelserna om koncernbidrag utgör därav en av komponenterna i ränteupplägget och möjliggör att ett företag inom intressegemenskapen kan jämna ut sitt resultat genom att lämna koncernbidrag till ett annat företag inom intressegemenskapen.⁴¹

2.6 CFC-beskattning

CFC-beskattning avser att förhindra och försvåra internationell skatteplanering och skatteflykt i transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som leder till att den svenska skattebasen urholkas.⁴² Lagstiftningen skall förhindra att bestämmelserna om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar inte utnyttjas för att ta hem lågbeskattade vinstmedel till Sverige utan att någon beskattning sedermera sker i Sverige.⁴³ Lagstiftaren vill således med CFC-beskattning förhindra att svenska företag tar lån

⁴⁰ Andersson, Mari et al, *Inkomstskattelagen – En kommentar. Del II*, s. 1057.

⁴¹ En begränsning görs till att i den vidare framställningen endast behandla bolagsformen aktiebolag, trots att bestämmelserna om koncernbidrag även omfattar exempelvis ekonomiska föreningar.

⁴² Prop. 2007/08:16, s. 13 se även prop. 2003/04:10, s. 44.

⁴³ Prop. 2007/08:16, s. 13 se även prop. 2003/04:10, s. 44 och Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, s. 128.

med avdragsrätt för räntan i Sverige samtidigt som företagen investerar det upplånade kapitalet i utländska företag som har sitt säte i ett lågbeskattat land, med resultatet att vinsten kan tas hem skattefritt som utdelning eller kapitalvinst.⁴⁴

Av 39 a kap. 1 § IL framgår att CFC-beskattnings skall ske när en fysisk eller juridisk person är delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. Om en delägare i en utländsk juridisk person mottar lågbeskattade inkomster skall denne löpande beskattas för den vinst som uppkommer i det utländska företaget oavsett om vinsten tas ut ur den utländska juridiska personen eller ej.⁴⁵ Av 39 a kap. 2 § IL framgår att med delägare i en utländsk juridisk person avses en skattskyldig om denne direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av det utländska bolagets kapital eller röster. Vidare stadgar 39 a kap. 2 § IL att andelar som innehas eller kontrolleras av personer i intressegemenskap med delägaren innefattas. Med personer i intressegemenskap avses enligt 39 a kap. 3 § IL inflytande från både fysiska och juridiska personer. Lagstiftaren avser således att omfatta alla former av kontroll som innebär ett faktiskt inflytande i det utländska bolaget.⁴⁶ Bedömningen av om ovanstående förutsättningar är uppfyllda skall enligt 39 a kap. 2 § IL ske vid beskattningsårets utgång.

En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är enligt 39 a kap. 13 § IL skattskyldig i Sverige för en så stor andel av överskottet i den utländska juridiska personen som motsvarar delägarens andel av kapitalet i bolaget. Om kapitalandelen är 34 procent beskattas delägaren följaktligen för 34 procent av den lågbeskattade inkomsten.⁴⁷ För att avgöra huruvida nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person är lågbeskattad eller ej framgår av 39 a kap. 5 § IL att nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person skall anses som lågbeskattad om den: (1) inte beskattas i utlandet, eller (2) faktiska beskattningen i utlandet är lägre än 15,4 procent.⁴⁸ Vid beräkningen av den utländska juridiska personens lågbeskattade inkomst skall bolaget behandlas som ett svenskt aktiebolag enligt 39 a kap. 10 § IL. Paragrafen kompletteras av en inskränkning i 39 a kap. 6 § IL där det stadgas att avdrag inte får göras för avsättning till periodiseringsfond eller för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående beskattningsåren och som tidigare inte dragits av vid beräkning av nettoinkomsten.

I 39 a kap. 7 § IL återfinns en kompletteringsregel som hänvisar till bilaga 39 a som innehåller en förteckning över stater som enligt den svenske lagstiftaren har eller inte har en acceptabel beskattningsnivå. Kompletteringsregeln innebär att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte skall anses som lågbeskattad om det utländska bolaget hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a.⁴⁹ Förutom hänvisningen till bilaga 39 a stadgar kompletteringsregeln att om en utländsk nettoinkomst är att anse som lågbeskattad enligt i 39 a kap. 5 § IL så skall inkomsten ändå inte anses som lågbeskattad, om det ut-

⁴⁴ Prop. 2007/08:16, s. 13 se även prop. 2003/04:10, s. 44 och Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, s. 542.

⁴⁵ Prop. 2007/08:16, s. 13 se även prop. 2003/04:10, s. 43.

⁴⁶ Prop. 2007/08:16, s. 13-14 se även prop. 2003/04:10, s. 54.

⁴⁷ Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, s. 544.

⁴⁸ 39 a kap. 5 § IL har kommit att benämnas huvudregeln. Se exempelvis prop. 2003/04:10, s. 62. Författarna kommer i den vidare behandlingen att använda samma uttryck.

⁴⁹ Prop. 2003/04:10, s. 70 se även Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, s. 543.

ländska bolaget hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a, och som inte omfattas av i bilagan angivna undantag.

Huvudregeln och kompletteringsregeln samverkar på så sätt att om en utländsk inkomst *inte* är föremål för en acceptabel beskattning enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § samt bilaga 39 a är det ändå inte självklart att den i Sverige skattskyldiga delägaren skall CFC-beskattas.⁵⁰ Den utländska inkomsten måste även vara att anse som lågbeskattad enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL för att den i Sverige skattskyldige delägaren skall bli löpande beskattad.⁵¹ Detta är en förutsättning för att CFC-beskattning skall aktualiseras.

Om en inkomst däremot är föremål för en acceptabel beskattningsnivå enligt kompletteringsregeln och bilaga 39 a är den utländska inkomsten *inte* att anse som lågbeskattad, oavsett om den faktiska beskattningen når upp till beskattningsnivån på 15,4 procent eller ej enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL.

Bestämmelserna om CFC-beskattning är en av komponenterna vid skatteplanering med ränteupplägg. För att en intressegemenskap skall kunna åstadkomma avsedd skattefördel måste företagen inom intressegemenskapen se till att de koncerninterna transaktionerna inte träffas av CFC-beskattning.

2.7 Avslutande kommentarer

Såsom de svenska bestämmelserna om avdragsrätt för ränteutgifter var utformade före den 1 januari 2009 fanns möjlighet för företag i intressegemenskap att utnyttja bestämmelsen i 16 kap. 1 § IL i kombination med inkomstskattelagens bestämmelser om näringsbetingade andelar, uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse, koncernbidrag och CFC-beskattning för att skatteplanera. Lösningen på problemet med ränteupplägg var att införa bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarätter från ett företag inom samma intressegemenskap. Bestämmelserna i 24 kap. IL infördes således som ett komplement till bestämmelsen i 16 kap. 1 § IL.⁵² För att inte förhindra normal affärsmässig verksamhet försågs bestämmelserna i 24 kap. IL, om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter, med två undantagsregler. Undantagsreglerna medger avdrag för ränteutgifter om ränteintäkten beskattas med minst 10 procent hos mottagaren alternativt om såväl förvärvet som skulden är affärsmässigt motiverade, vilket framgår av 24 kap. 10 d § IL.

⁵⁰ Prop. 2003/04:10, s. 72.

⁵¹ Prop. 2003/04:10, s. 72.

⁵² Prop. 2008/09:65, s. 45.

3 Ränteupplägg

3.1 Inledning

Att ränteavdrag görs i Sverige medan ränteintäkten undgår beskattning eller blir beskattad med en låg skattesats kan enligt förarbetena till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter inträffa i en affärsmässig relation där betalningen av räntan utgör en normal utgift för intäkternas förvärvande och där den låga beskattningen av ränteintäkten följer av tillämpliga skatteregler.⁵³ Förhållandet med den bristande reciprociteten vid behandlingen av räntan hos utbetalaren respektive mottagaren kan dock även planeras fram i syfte att uppnå en lägre beskattning inom intressegemenskapen.⁵⁴ I samband med Skatteverkets utredning avseende begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter uttalade Skatteverket att de identifierade ränteuppläggen har ”vidtagits uteslutande eller så gott som uteslutande av skatteplaneringsskäl och inte, annat än högst marginellt, motiverats av företagsekonomiska överväganden därutöver.”⁵⁵

I det följande behandlas de olika transaktionerna som en intressegemenskap vidtar för att skatteplanera genom ränteupplägg. Då syftet med uppsatsen är att fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat är det av vikt att belysa de transaktioner som företas i ett ränteupplägg för att redogöra för den problematik som rättstillämparen står inför vid bedömningen av om transaktionerna vidtagits i syfte att undkomma skatt eller om transaktionerna vidtagits av affärsmässiga skäl.

3.2 Transaktioner i ett ränteupplägg

I en intressegemenskap med internationell anknytning fanns tidigare möjlighet att skatteplanera med ränteupplägg.⁵⁶ Att intressegemenskapen har internationell anknytning möjliggör att ränteintäkterna inte skall tas upp till beskattning i Sverige. Vanligt förekommande är att intressegemenskapen består av ett utländskt moderbolag och ett svenskt helägt dotter-

⁵³ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 25 se även prop. 2008/09:65, s. 36 och Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 19 samt Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 13-14.

⁵⁴ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 25 se även prop. 2008/09:65, s. 36 och Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 19 samt Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 14.

⁵⁵ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 11 se även prop. 2008/09:65, s. 30 och s. 43 samt Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 10.

⁵⁶ Även rent inhemska intressegemenskaper med exempelvis en kommun som räntemottagare kan dock med fördel använda ränteupplägget eftersom en kommun är ett skattebefriat subjekt enligt 7 kap. 2 § st. 1 p. 2 II. Se Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 16. En begränsning görs till att i den vidare framställningen endast behandla koncerner med internationell anknytning som har ett utländskt moderbolag.

bolag som bedriver näringsverksamhet i Sverige.⁵⁷ Hädanefter benämnda U respektive S. Utöver moderbolaget U och dotterbolaget S finns inom intressegemenskapen även det helägda dotterbolaget A, som bedriver rörelse i ett tredje land, ett land som skatterettsligt betraktas som en lågskattejurisdiktion.⁵⁸ Då intressegemenskapen eftersträvar att minska det beskattningsbara resultatet i Sverige har intressegemenskapen för avsikt att överföra en del av resultatet i det svenska företaget till dotterbolaget A som har sitt säte i en lågbeskattad jurisdiktion.⁵⁹

Företaget S kan inte lämna koncernbidrag till A med avdragsrätt enligt 35 kap. 2 a § IL eftersom mottagaren av koncernbidraget inte är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. Inte heller kan resultatet i Sverige reduceras genom att tjänster eller tillgångar överförs till underpris mellan S och A, eftersom resultatet kan korrigeras med korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL framgår att om resultatet avviker från vad två oberoende parter skulle ha avtalet, skall resultatet justeras till vad det skulle ha uppgått till om det inte förelåg någon ekonomisk intressegemenskap mellan parterna.

För att möjliggöra en minskning av resultatet i Sverige bildar det utländska moderbolaget U ett nytt svenskt dotterbolag, hädanefter benämnt NYAB.⁶⁰ NYAB utgör ett holdingbolag och syftet med att bilda ytterligare ett svenskt dotterbolag är att koncernen i ett senare skede skall kunna utnyttja koncernbidragsrätten enligt 35 kap. 3-4 §§ IL.

Nästa steg i ränteupplägget består av att moderbolaget U överlåter sina andelar i S till NYAB till ett värde motsvarande marknadsvärdet.⁶¹ I och med överlåtelsen av S uppstår en fordran på NYAB. Som ersättning för andelarna i S utställer NYAB en revers till moderbolaget U. Reversen löper med marknadsmässig ränta som mellan två oberoende parter.⁶² Om

⁵⁷ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 16 se även prop. 2008/09:65, s. 34 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 9 samt Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 15.

⁵⁸ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 16 se även prop. 2008/09:65, s. 34 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 10 samt Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 15.

⁵⁹ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 16 se även prop. 2008/09:65, s. 34, Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 10 och Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 15.

⁶⁰ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 17 se även prop. 2008/09:65, s. 35 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 10 samt Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 15.

⁶¹ Se Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 17 se även prop. 2008/09:65, s. 35 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 10 samt Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 15.

⁶² Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 17 se även prop. 2008/09:65, s. 35 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 10 samt Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 15.

marknadsmässig ränta inte avtalats hade räntan korrigerats med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

Den kapitalvinst som eventuellt uppstår i samband med överlåtelsen av S till NYAB behöver inte tas upp till beskattning av moderbolaget U enligt 25 a kap. 5 § IL, eftersom företagets innehav i S är näringsbetingat enligt 24 kap 13-14 §§ IL.

För att åstadkomma hel eller delvis skattebefrielse på den mottagna ränteintäkten överlämnar moderbolaget U reversen till A som aktieägartillskott.⁶³ A är ett helägt utländskt dotterbolag som har sitt säte i ett lågbeskattat land. Anledningen till att U överlåter reversen till A har sin grund i att intressegemenskapen vill att ränteintäkten inte skall tas upp till beskattning eller alternativt beskattas lägre än om ränteintäkten tagits upp i landet där moderbolaget U har sitt säte.

Det sista steget i ränteupplägget består i att NYAB skall betala ränta till A eftersom företaget nu är innehavare av reversen.⁶⁴ För att finansiera räntebetalningarna från NYAB till A lämnas avdragsgilla koncernbidrag från S till NYAB.⁶⁵ Anledningen till att moderbolaget U ursprungligen valde att bilda NYAB var för att kunna utnyttja bestämmelserna om avdragsgilla koncernbidrag i 35 kap. IL. Genom att NYAB bildades uppfyller båda företagen rekvisitet ”svenskt aktiebolag” i 35 kap. 2 § IL, då både S och NYAB är svenska företag. Villkoren för att få lämna koncernbidrag enligt 35 kap. IL kan således tillgodoses genom att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till.

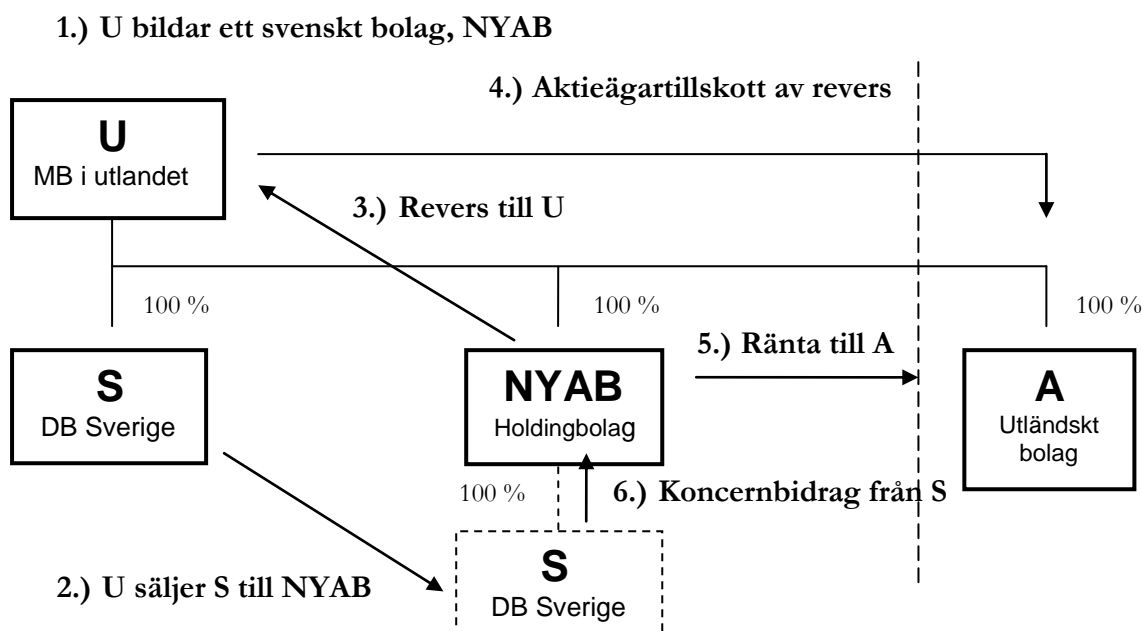
På nästa sida återges en schematisk bild⁶⁶ över hur ränteupplägget konstrueras.

⁶³ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 17 se även prop. 2008/09:65, s. 35 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 10 samt Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 15.

⁶⁴ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 17 se även prop. 2008/09:65, s. 35 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 10 samt Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 15.

⁶⁵ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 17 se även prop. 2008/09:65, s. 35 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 10 samt Regeringen, *Lagrädsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 15.

⁶⁶ Bilden är hämtad från Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 17, dnr Fi2008/4093, PM 2008-06-23.



Värt att notera är att koncernbidrag med syfte att finansiera räntebetalningarna inte är en nödvändig transaktion. Ett alternativt förfarande hade varit att NYAB och S istället fusionerats. Genom fusionen finns både skulden och rörelsen i NYAB och de vinster som genereras i företaget möjliggör finansiering av räntebetalningarna till A.⁶⁷

Sammanfattningsvis leder alla de ovan beskrivna transaktionerna till att ränteavdrag sker i Sverige medan motsvarande ränteintäkt inte beskattas eller enbart beskattas lågt. Ränteupplägget är effektivt förutsatt att det land där moderbolaget U är hemmahörande inte har en effektiv CFC-lagstiftning eller att det land där A är hemmahörande inte har en hög beskattning av ränta.⁶⁸ Om det land där moderbolaget U hör hemma har en effektiv CFC-lagstiftning innebär det att delägaren i den utländska juridiska personen blir löpande beskattad för en viss del av överskottet i företaget.⁶⁹

⁶⁷ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 17 se även prop. 2008/09:65, s. 35 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 11 samt Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 16.

⁶⁸ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 17 se även prop. 2008/09:65, s. 35 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 11 samt Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 16.

⁶⁹ Se svensk CFC-lagstiftning 39 a kap. 13 § II.

4 Rättssäkerhet och effektivitet

4.1 Inledning

Då en del av syftet med denna uppsats är att analysera begreppet affärsmässigt motiverad ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv är det nödvändigt att de två begreppen rättssäkerhet och effektivitet definieras. Att de två begreppen definieras är av vikt för att läsaren skall kunna tillgodogöra sig diskussionen kring huruvida rättssäkerhet och effektivitet beaktats av lagstiftaren vid användningen av begreppet affärsmässigt motiverad i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

Det finns ett grundläggande dilemma mellan rättssäkerhet och effektivitet.⁷⁰ Rättssäkerhet betonar noggrant utformade bestämmelser som den enskilde har möjlighet att kontrollera och som ger den enskilde möjlighet att förutse konsekvensen av ett visst handlande. Effektivitet betonar ett effektivt genomförande av myndigheters och domstolars beslut. Rättssäkerhet och effektivitet kan men behöver inte vara varandras motsats.⁷¹ Beroende på hur lagstiftaren utformar en viss skatterättslig bestämmelse kan både hög rättssäkerhet och effektivitet uppnås.⁷² Om en rättsregel är klar och entydig och lagens förlängda arm effektivt verkställer rättens beslut är det svårt att se någon egentlig skillnad mellan begreppen.⁷³ I doktrinen ses dock rättssäkerhet och effektivitet som motsatspar.⁷⁴

Huruvida hänsyn tagits till rättssäkerhet och effektivitet framgår inte av förarbetena till bestämmelserna i 24 kap. IL om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarrätter från ett företag inom samma intressegemenskap.

Avsikten med kapitlet är att utreda innebörden av de två begreppen rättssäkerhet och effektivitet. Eftersom det inte finns någon konsensus om vad begreppen rättssäkerhet och effektivitet innebär⁷⁵ avser författarna avslutningsvis att redogöra för i vilken betydelse vi avser att använda dem i denna uppsats.

⁷⁰ Petersson, Olof, *Rättsstaten – Frihet, rättssäkerhet och maktindelning i dagens politik*, s. 109.

⁷¹ Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 173 och Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 26.

⁷² Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?* SvSkT 1998, s. 764.

⁷³ Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 173.

⁷⁴ Se exempelvis Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 173 och Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?* SvSkT 1998, s. 763-764.

⁷⁵ Se t.ex. Höglund, Mats, *Symposiet Rättssäkerhet vid beskattning*, SvSkT 1998, s. 762, Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?* SvSkT 1998, s. 763, Pahlsson Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkT 1998, s. 769 och Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 138 och s. 164.

4.2 Rättssäkerhet

Den allmänna principen om rättssäkerhet är en EG-rättslig princip som gäller för EU: s institutioner och medlemsstater.⁷⁶ Vid en ordagrann tolkning av begreppet rättssäkerhet framträder en tämligen klar förklaring av vad som avses, nämligen säkra rättsregler som de skattskyldiga kan lita på.⁷⁷ Trots att begreppet vid en ordagrann tolkning kan förefalla klart finns ändå ingen enhetlig definition eftersom olika författare lägger olika innebörd i begreppet.⁷⁸ Då en del av syftet med denna uppsats är att analysera begreppet affärsmässigt motiverad ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv är författarna hänvisade till att med hjälp av förarbeten och doktrin på området försöka fastställa en egen enhetlig definition vilket skall appliceras på denna uppsats.

Syftet med rättssäkerhet är att skydda den enskilde mot oberättigade krav från domstolar och myndigheter.⁷⁹ Författarna ställer sig frågan vilka aspekter som skall vara uppfyllda för att kravet på rättssäkerhet skall anses uppfyllt? Vid en genomgång av doktrinen kan utläsas att *förutsebarhet* och *kontrollerbarhet* är viktiga komponenter i rättssäkerhetsbegreppet. Dessa komponenter är viktiga för att rättstillämpningen inte skall bli godtycklig.⁸⁰ Med förutsebarhet avses att den skattskyldige skall kunna vända sig till lagstiftningen och på så vis kunna förutse hur en viss vidtagen alternativt planerad transaktion kommer att beskattas.⁸¹ Förutsebarhet går hand i hand med legalitetsprincipen⁸² eftersom domstolar och myndigheter är skyldiga att följa lagen i sin maktutövning.⁸³ Med kontrollerbarhet avses att domstolarna och andra myndigheter måste redovisa den tolkning av fakta de gjort för att de skattskyldiga skall ha möjlighet att kontrollera det beslut som tagits. På så vis ökar trovärdigheten och således legitimiteten i rättssystemet.⁸⁴ En annan aspekt av kontrollerbarheten är att Skatteverket måste kunna kontrollera efterlevnaden av skattereglerna.⁸⁵ Här måste avväg-

⁷⁶ Mål C-74/74 *Comptoir national technique agricole (CNTA) SA mot Europeiska gemenskapernas kommission*, REG [1975] s. 00533, p. 44 och de förenade målen C-487/01 och C-7/02 *Gemeente Leusden och Holin Groep BV vs mot Staatssecretaris van Financiën*, REG [2004] s. I-05337, p. 57 se även Von Bahr, Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, SN 2007, s. 651.

⁷⁷ Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 165.

⁷⁸ Se exempelvis prop. 1993/94:151, s. 69, SOU 1993:62, s. 75 och Pahlsson, Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkT 1998, s. 769.

⁷⁹ Prop. 1993/94:151, s. 69.

⁸⁰ Se exempelvis SOU 1993:62, s. 75 Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?* SvSkT 1998, s. 763, Pahlsson, Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkT 1998, s. 775, Hulgaard, Bodil, *Några tankar om rättssäkerhet*, SvSkT 1998, s. 778, Peczenik, Aleksander, *Rätten och förnuftet – En lärobok i allmän rättslära*, s. 48, Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 165, Beyer, Claes, *Vad är rättssäkerhet?*, i Festskrift tillägnad Gotthard Calissendorff, s. 14 och Tikka, Kari S, *Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?*, i *Rättssäkerheten i beskattningen*, s. 8.

⁸¹ Prop. 1993/94:151, s. 69.

⁸² Legalitetsprincipen uttrycks i RF 1:1 st. 3 som att ”[d]en offentliga makten utövas under lagarna.”

⁸³ Prop. 1993/94:151, s. 70.

⁸⁴ Pahlsson, Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkT 1998, s. 775.

⁸⁵ Prop. 1993/94:151, s. 70.

ningar mellan kontrollintresset och skyddet för den personliga integriteten göras.⁸⁶ Att en lagtext är välformulerad är inte tillräckligt för att påstå att den är rättssäker utan av förarbetena måste framgå de motiveringar som kan vara nödvändiga för att göra lagtexten extra tydlig.⁸⁷ Att detta är extra nödvändigt vid vaga uttryck förefaller självklart.

Peczenik anser att rättssäkerhet omfattar fyra komponenter:

- a) rättsliga
- b) beslut
som i hög grad är
- c) förutsebara
och
- d) etiskt godtagbara.⁸⁸

Att rättssäkerhet omfattar etiskt godtagbara beslut stöder Peczenik med ett exempel där han hänvisar till de tyska judar som under Hitlers stormakt enkelt kunde förutse att de skulle kunna komma att förföljas.⁸⁹ Peczenik anser att ”*det vore absurt att kalla en sådan förutsebarhet för rättssäkerhet*”.⁹⁰

I doktrinen kopplas ofta rättssäkerhet och rättsstat⁹¹ samman med argumentet att en rättsstat inte kan fungera utan rättssäkerhet.⁹² Om vi antar ståndpunkten att rättssäkerhet och rättsstat hör samman kan rättssäkerhet definieras som att lagar och principer skall utformas så att de kan tillämpas på ett förutsebart och kontrollerbart sätt samt att systemet för rättstillämpning kan förutses och kontrolleras.⁹³ Kravet på rättssäkerhet riktar sig enligt Axberger till rättstillämparen och lagstiftaren.⁹⁴

⁸⁶ Prop. 1993/94:151, s. 70.

⁸⁷ Pålsson, Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkT 1998, s. 775.

⁸⁸ Peczenik, Aleksander, *Rätten och förnuftet – En lärobok i allmän rättslära*, s. 48.

⁸⁹ Peczenik, Aleksander, *Rätten och förnuftet – En lärobok i allmän rättslära*, s. 49.

⁹⁰ Peczenik, Aleksander, *Rätten och förnuftet – En lärobok i allmän rättslära*, s. 49.

⁹¹ I regeringsformen finns flera av den demokratiska rättsstatens grundpelare inskrivna. Se exempelvis 1 kap 1 § RF om att all offentlig makt utgår från folket och att den offentliga makten utövas under lagarna, 1 kap. 4 § RF om att riksdagen stiftar lag, 1 kap. 8 § RF om att rättskipningen handhas av domstolarna, och 8 kap. 3 § RF om att föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i den enskildas personliga och ekonomiska förhållanden meddelas genom lag, och i 2 kap. RF återges ett antal grundläggande fri- och rättigheter.

⁹² Se exempelvis Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 152 och s. 164, Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 21.

⁹³ Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 153.

⁹⁴ Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 153.

4.3 Effektivitet

Effektivitet tar sig många uttryck och återspeglas i ord som förvaltningseffektivitet, rättseffektivitet och ekonomisk effektivitet.⁹⁵ Med *förvaltningseffektivitet* avses myndigheters övergripande målsättning såsom exempelvis att Skatteverket skall tillse att skatt blir betald.⁹⁶ Skatteverket uttrycker sin övergripande målsättning som ”[r]ätt skatt på rätt sätt.”⁹⁷ I detta sammanhang kan rättssäkerhet och förvaltningseffektivitet kollidera eftersom respekten för den enskildes rättigheter kan hamna i konflikt med myndigheters målsättning att uppbära skatt.⁹⁸ För att uppnå hög förvaltningseffektivitet måste således Skatteverket besitta utredningsbefogenheter för att kunna fastställa korrekt taxering. Denna utredningsbefogenhet kan komma i konflikt med den enskildes personliga integritet.⁹⁹ En lösning är att avstå förvaltningseffektiviteten och istället ålägga utredningsbördan på den enskilde.¹⁰⁰ Rosander uttrycker innebörden av förvaltningseffektivitet som att Skatteverket i sin förvaltning skall vara effektiv och för att vara effektiv måste ledning sökas i målsättningen med verksamheten vilket har sin uppkomst i lagstiftningen om beskattning och handläggning av uppbörd av skatt.¹⁰¹ Med *rättseffektivitet* avses en effektiv tillämpning av lagen.¹⁰² Rättseffektivitet och rättssäkerhet går ofta hand i hand eftersom en effektiv tillämpning av lagen främjar rättssäkerheten.¹⁰³ *Ekonomisk effektivitet* ser istället till kostnaderna för myndighetsåtgärderna.¹⁰⁴ Om myndigheterna vill öka effektiviteten måste de istället minska eller underlåta att vidta åtgärder.¹⁰⁵

Ur ett effektivitetsperspektiv är användningen av vaga begrepp fördelaktig eftersom domstolar och andra myndigheter kan hänföra ett visst handlande till att falla inom eller utom det vaga begreppets tillämpningsområde.¹⁰⁶ Att lagstiftaren använder sig av vaga begrepp kan vara fördelaktigt eftersom det skapar osäkerhet om vilka skatteeffekter en viss transaktion får.¹⁰⁷ För den enskilde leder däremot användningen av vaga begrepp till minskad rättssäkerhet eftersom begreppet inte finns tydligt motiverat i förarbetena eller som i fallet med bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter att tillräcklig praxis saknas på området.

⁹⁵ SOU 1993:62, s. 79-80.

⁹⁶ SOU 1993:62, s. 79 jfr Westberg, Björn, *Cross-Border Taxation of E-Commerce*, s. 72.

⁹⁷ SOU 1993:62, s. 165.

⁹⁸ SOU 1993:62, s. 79.

⁹⁹ SOU 1993:62, s. 166.

¹⁰⁰ SOU 1993:62, s. 166.

¹⁰¹ Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 25.

¹⁰² SOU 1993:62, s. 79.

¹⁰³ SOU 1993:62, s. 79-80.

¹⁰⁴ SOU 1993:62, s. 80.

¹⁰⁵ SOU 1993:62, s. 80.

¹⁰⁶ Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 175.

¹⁰⁷ Se Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?* SvSKT 1998, s. 765 och Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, s. 175.

4.4 Författarnas användning av begreppen

Författarna vill klargöra vikten av att begreppen rättssäkerhet och effektivitet ses i sitt sammanhang. Som framgår av den ovanstående diskussionen är det tydligt att innebörden av begreppen rättssäkerhet och effektivitet har olika betydelse och kan skilja mellan olika författare beroende på i vilken situation som begreppen analyseras. Med rättssäkerhet avser författarna bestämmelser som är förutsebara. Att en bestämmelse är förutsebar innebär att skattskyldiga skall kunna vända sig till lagtexten och kunna förutse hur en planerad alternativt vidtagen transaktion kommer att beskattas. Om lagtexten inte är klar krävs att förarbetena förklarar och motiverar en viss bestämmelse eller ett vagt begrepp. Författarna lägger dessutom vikt vid kontrollerbarhet. Domstolar och andra myndigheter är således tvingade att redovisa den tolkning av fakta de gjort när de beslutat om en viss åtgärd. På så vis ökar trovärdigheten och legitimiteten i rättssystemet.

När författarna definierar begreppet effektivitet anser vi att det av vikt att syftet med bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter tas i beaktning. Då syftet med bestämmelserna är att förhindra eller försvåra internationell skatteplanering med hjälp av ränteavdrag måste Skatteverket ha ett effektivt rättsmedel för att lagstiftningens syfte skall uppnås. En rättsregel måste således utformas så att Skatteverket och domstolen på ett effektivt sätt kan uppfylla sin målsättning att tillgodose lagens syfte. Vidare är det ur ett effektivitetsperspektiv av vikt att lagstiftaren väger fördelarna med en effektiv lagstiftning mot eventuella nackdelar såsom exempelvis att den enskildes personliga integritet kan komma att kränkas.

5 Skatteverkets försök att stävja skatteplanering med ränteupplägg

5.1 Inledning

I det följande behandlas Skatteverkets försök att stävja skatteplanering med ränteupplägg. Skatteverket har, genom att åberopa lag (1995:575) mot skatteflykt¹⁰⁸, försökt att stävja den skatteplanering som en ovillkorlig avdragsrätt för ränteutgifter har medfört. I tre uppmärksammade mål¹⁰⁹ har intressegemenskapers användning av ränteupplägg behandlats. Regeringsrätten har i alla tre målen fastställt att skatteflyktslagen inte är tillämplig på ränteupplägget.

Kapitlet inleds med en generell beskrivning av skatteflyktslagens generalklausul. Denna beskrivning avser att belysa varför Skatteverket inte kunde åberopa skatteflyktslagen för att motverka skatteplanering med ränteupplägg. Vidare följer de tre rättsfallsreferat som föranledde Skatteverkets ändrade inställning till att ränteupplägg inte kunde förhindras med stöd av skatteflyktslagen. De tre rättsfallsreferaten är av vikt eftersom de lade grunden till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Avslutningsvis följer en sammanfattning av rättsläget efter Regeringsrättens utslag i de tre målen.

5.2 Generalklausul mot skatteflykt

Generalklausulen i skatteflyktslagen lyder som följer:

”Vid taxeringen skall 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 direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”¹¹⁰*

Rättsföljden av att ett förfarande uppfyller generalklausulens fyra rekvisit är att taxeringsbeslut skall fattas som om rättshandlingen inte hade företagits enligt 3 § skatteflyktslagen. I 3 § skatteflyktslagen skiljer lagstiftaren mellan två olika situationer. I den första situationen skall man bortse från den rättshandling som företagits och i den andra situationen skall en jämförelse göras mellan det ekonomiska resultatet och det alternativa tillvägagångssätt som kunnat väljas. Om det förfaringsätt som den skattskyldige valt framstår som en omväg i förhållande till det alternativa tillvägagångssättet, skall taxeringsbeslut fattas som om den

¹⁰⁸ Hädanefter benämnd SFL eller skatteflyktslagen.

¹⁰⁹ RÅ 2001 ref 79 och RÅ 2007 ref 84-85.

¹¹⁰ 2 § skatteflyktslagen.

skattskyldige istället valt det förfarande som låg närmast till hands.¹¹¹ Om de två ovan beskrivna situationerna inte kan tillämpas eller skulle leda till ett oskäligt resultat, skall istället ett underlag uppskattas på vilket den skattskyldige skall taxeras.¹¹²

5.2.1 Generalklausulens fyra rekvisit

I generalklausulen återges fyra rekvisit som är kumulativa. Brister det i ett rekvisit kan således skatteflyktslagen inte tillämpas.

5.2.1.1 Skatteförmånsrekvisitet

Det första rekvisitet är det så kallade skatteförmånsrekvisitet.¹¹³ För att skatteförmånsrekvisitet skall vara uppfyllt krävs att en rättshandling som en skattskyldig vidtar medför en väsentlig skatteförmån. Det centrala är således innebörden av uttrycket skatteförmån. En definition av begreppet återfinns i förarbetena. Här stadgas att *”skatteförmån är [...] undvikande av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.”*¹¹⁴

5.2.1.2 Medverkanderekvisitet

Generalklausulens andra rekvisit är det så kallade medverkanderekvisitet.¹¹⁵ Av lagtexten framgår att det krävs att den skattskyldige direkt eller indirekt har medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna som föranlett att en skatteförmån uppkommit. Anledningen till att det räcker att den skattskyldige har haft en indirekt medverkan har sin grund i att den skattskyldige annars kan hävda att en annan person har företagit den aktuella rättshandlingen utan hans medverkan.¹¹⁶ Av förarbetena framgår att *”[m]ed indirekt medverkan avses exempelvis att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen.”*¹¹⁷

5.2.1.3 Avsiktsrekvisitet

Generalklausulens tredje rekvisit är det så kallade avsiktsrekvisitet.¹¹⁸ Av förarbetena framgår att avsikten med förfarandet skall bedömas objektivt.¹¹⁹ Man skall således göra en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som framkommit för att se om den skattskyldige haft för avsikt att uppnå en skatteförmån.¹²⁰

¹¹¹ Se 3 § skatteflyktslagen.

¹¹² Se 3 § skatteflyktslagen.

¹¹³ Skatteförmånsrekvisitet återfinns i 2 § p. 1 skatteflyktslagen.

¹¹⁴ Prop. 1996/97:170, s. 45.

¹¹⁵ Medverkanderekvisitet återfinns i 2 § p. 2 skatteflyktslagen.

¹¹⁶ Prop. 1996/97:170, s. 41.

¹¹⁷ Prop. 1996/97:170, s. 41.

¹¹⁸ Avsiktsrekvisitet återfinns i 2 § p. 3 skatteflyktslagen.

¹¹⁹ Prop. 1982/83:84, s. 18.

¹²⁰ SOU 1996:44, s. 92.

Vid bedömningen av avsikten med förfarandet skall det övervägande skälet ha varit att uppnå en skatteförmån. Innebörden av det kvantifierande uttrycket ”övervägande skälet” har definierats i förarbetena. Där stadgas att med övervägande skäl avses ”att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl som den skattskyldige har för sitt handlande.”¹²¹

5.2.1.4 Lagstiftningens syfte

Det fjärde och sista rekvisitet som skall vara uppfyllt för att skatteflyktslagen skall vara tillämplig är rekvisitet lagstiftningens syfte.¹²² I rättspraxis avseende ränteupplägg är det rekvisitet lagstiftningens syfte som har brutit och skatteflyktslagen har således inte befunnits tillämplig.

För att bedöma huruvida rekvisitet är uppfyllt måste en bedömning ske av lagstiftningens syfte. Av förarbetena uttrycks att ”det är [...] syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som skall vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt.”¹²³ Som exempel nämns fall då det finns en regel med innebörd att en viss kostnad inte får dras av men att avdrag ändå uppnås genom kringgående av skattelag.¹²⁴

5.3 Rättspraxis

Skatteverket var tidigare av åsikten att ränteuppläggets skatterättsliga effekt utgör internationell skatteflykt och att förfarandet kunde angripas med stöd av skatteflyktslagen.¹²⁵ Med detta kapitel avser författarna att ge en sammanfattning av de tre rättsfall som bidragit till lagstiftning om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

5.3.1 Kommunmålet – RÅ 2001 ref 79

Bakgrunden till målet var följande. Östersunds kommun¹²⁶ avsåg att bilda en intressegemenskap. För marknadspris skulle de direktägda bolagen avyttras till ett för ändamålet nybildat moderbolag. Det nybildade moderbolaget skulle förvärva bolagen mot räntebärande revers som innehades av kommunen. Det nybildade moderbolaget hade inte för avsikt att bedriva verksamhet utan dess huvudsakliga uppgift bestod i att förvalta dotterbolagsaktierna. Genom koncernbidrag skulle de vinster som uppstod i de förvärvade dotterbolagen överföras till det nybildade moderbolaget. De koncernbidrag som mottogs av moderbolaget avsåg att finansiera räntekostnaderna. Parterna konstruerade ett förfarande där moderbolaget, genom aktieägartillskott, återlämnade 72 procent av koncernbidraget minskat med den utdelning som skulle tillfallit kommunen om inte intressegemenskapen bildats. Förfa-

¹²¹ Prop. 1996/97:170, s. 44 jfr SOU 1996:44, s. 135.

¹²² Lagstiftningens syfte återfinns i 2 § p. 4 skatteflyktslagen.

¹²³ Prop. 1996/1997:170, s. 40.

¹²⁴ Prop. 1996/1997:170, s. 40.

¹²⁵ Persson Österman, Roger, *Ränteavdrag efter koncernintern aktieöverlåtelse – skatteflykt eller ej?*, SvSKT 2007, s. 395.

¹²⁶ Hädanefer benämnd kommunen.

randet syftade till att undvika att bolagen inom intressegemenskapen lämnade större koncernbidrag än den utdelning som normalt skulle utdelats.¹²⁷

De involverade bolagen ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och begärde svar på följande frågor:¹²⁸ (i) har moderbolaget rätt till avdrag för den ränta som utgår till kommunen och (ii) är skatteflyktslagen tillämplig på någon av frågorna och på vilket sätt ska beskattning i så fall ske?¹²⁹

På frågan huruvida moderbolaget har rätt till avdrag för ränta gjorde Skatterättsnämnden bedömningen att avdragsrätt förelåg. På frågan huruvida skatteflyktslagen var tillämplig gjorde Skatterättsnämnden bedömningen att lagen inte var tillämplig på det aktuella förfarandet.¹³⁰ Skatterättsnämnden var väl medveten om att syftet med förfarandet var att den vinst som motsvarade räntan skulle undgå statlig inkomstskatt och sedermera överföras till kommunen.¹³¹ Eftersom kommuner är befriade från inkomstbeskattning enligt 7 kap 2 § IL så beskattades inte räntan. Bedömningen av huruvida skatteflyktslagen var tillämplig föll på det fjärde kriteriet i 2 § lag mot skatteflykt.¹³² Att kommunen kunde avyttra aktierna i bolagen skattefritt hade samband med att kommunen är ett skattebefriat subjekt enligt 7 kap. 2 § IL och således kunde inte förfarandet strida mot lagstiftningens syfte vilket var det fjärde och sista kriteriet i 2 § skatteflyktslagen som skulle uppfyllas för att förhindra det aktuella förfarandet.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked. Riksskatteverket yrkade att frågan avseende moderbolagets rätt till avdrag för den ränta som utgår till kommunen skulle fastställas. Vidare yrkade Riksskatteverket ändring av Skatterättsnämndens beslut att skatteflyktslagen inte är tillämplig. Riksskatteverket var av den åsikten att skatteflyktslagen skulle förklaras tillämplig och att ett avdrag för ränta på skulden således inte skulle medges.¹³³ Överklagandet bestreds och kommunen yrkade att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas.¹³⁴ Regeringsrätten biföll kommunens yrkande och fastställde att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas.¹³⁵

5.3.2 Industrivärdenmålet - RÅ 2007 ref 84

Bakgrunden till målet var följande. AB Industrivärden¹³⁶ utgjorde moderbolag och tillika investmentbolag inom en intressegemenskap med ett flertal dotterbolag vilket bland annat

¹²⁷ RÅ 2001 ref 79.

¹²⁸ En begränsning görs till att endast behandla de för uppsatsen aktuella frågorna.

¹²⁹ RÅ 2001 ref 79.

¹³⁰ RÅ 2001 ref 79.

¹³¹ RÅ 2001 ref 79.

¹³² RÅ 2001 ref 79.

¹³³ RÅ 2001 ref 79.

¹³⁴ RÅ 2001 ref 79.

¹³⁵ RÅ 2001 ref 79.

¹³⁶ Hädanefter benämnd IV.

bestod av dotterbolaget Fautor AB¹³⁷. Skatteverket genomförde en utredning där de fann att årliga vinstöverföringar hade skett till IV från olika rörelsedrivande dotterbolag. Fautor, vilket utgjorde ett holdingbolag, hade mottagit vinsterna vilka sedermera slussats vidare till IV. Genom successiva förvärv hade IV övertagit ett bolag vid namn PLM. PLM blev sedermera ett helägt dotterbolag till IV vilket därefter genom en koncernintern omstrukturering överfört aktierna till Fautor. Fautor finansierade förvärvet genom ett lån från IV vilket löpte med ränta. Räntebetalningarna finansierades med koncernbidrag från andra rörelsedrivande bolag inom intressegemenskapen. Resultatet var att PLM blev ett helägt dotterbolag till Fautor och således ett dotterbolag till IV. Ytterligare en omstrukturering genomfördes där Fautor fusionerades med IV. Som ett resultat av fusionen blev PLM ett helägt dotterbolag till IV.¹³⁸

Skatteverket väckte talan mot Fautor eftersom Skatteverket var av åsikten att en betydande skatteförmån uppkommit genom att *”inkomstskatt på vinst till belopp motsvarande betald ränta inte utgått”*.¹³⁹

Regeringsrätten inledde med att fastställa vilken rättshandling som skatteflyktslagen avser att förhindra. Anledningen till detta är att skatteflyktslagen trädde i kraft 1995 och skall tillämpas på rättshandlingar som företagits efter denna tidpunkt.¹⁴⁰ Regeringsrätten gjorde bedömningen att den relevanta rättshandlingen utgjorde upplåning av medel vilket skett innan skatteflyktslagen trätt i kraft. Trots att efterföljande räntebetalningar skett efter denna tidpunkt ansåg Regeringsrätten att räntebetalningarna var en konsekvens av upplåningen av medel.¹⁴¹ Regeringsrätten beslutade därför att, då den i målet aktuella rättshandlingen företagits innan lagen trätt i kraft så kunde skatteflyktslagen inte tillämpas.

5.3.3 Industrivärdenmålet - RÅ 2007 ref 85

Bakgrunden till målet var följande. Skatteverket genomförde en utredning av AB Industrivärden¹⁴² och uppmärksammade att IV-koncernen genomfört ett flertal transaktioner vilket resulterat i att en skatteförmån uppkommit.¹⁴³ Av utredningen framgick att IV utgjorde moderbolag och tillika investmentbolag inom en intressegemenskap med ett flertal dotterbolag vilket bland annat bestod av dotterbolaget Nordinvest AB¹⁴⁴. Skatteverket uppmärksammade att under ett flertal år hade vinster överförts från dotterbolag inom intressegemenskapen till IV. Vinsterna hade först slussats till Nordinvest som sedermera slussat dem vidare till IV. Nordinvest förvärvade aktierna i tre helägda dotterbolag från IV. För att möjliggöra förvärvet gjorde IV bland annat ett aktieägartillskott till Nordinvest. Aktieägartillskottet ersattes sedermera av en skuld som belöpte med ränta. För att möjliggöra räntebe-

¹³⁷ Hädanefter benämnd Fautor.

¹³⁸ RÅ 2007 ref 84.

¹³⁹ RÅ 2007 ref 84.

¹⁴⁰ RÅ 2007 ref 84.

¹⁴¹ RÅ 2007 ref 84.

¹⁴² Hädanefter benämnd IV.

¹⁴³ RÅ 2007 ref 85.

¹⁴⁴ Hädanefter benämnd Nordinvest.

talningarna mottog Nordinvest koncernbidrag från andra bolag inom IV-koncernen. Transaktionerna avslutades med att Nordinvest fusionerades med IV.¹⁴⁵

Den skatteförmån som Skatteverket ansåg ha uppstått bestod i att *"inkomstskatt på vinst till belopp motsvarande betald ränta inte utgått"*.¹⁴⁶

Frågan huruvida skatteflyktslagen var tillämplig på förhållandet mellan IV och Nordinvest och de företagna räntebetalningarna fördes ändå upp till Regeringsrätten. Med en hänvisning till att förhållandena i förevarande fall kunde jämföras med omständigheterna i Kommunmålet¹⁴⁷ gjorde Regeringsrätten bedömningen att det aktuella målet skulle dömas på samma sätt som i Kommunmålet.¹⁴⁸ Skatteflyktslagen var således inte tillämplig på det aktuella förfarandet.

5.4 Lagstiftning mot ränteupplägg

Efter Regeringsrätten fällt sitt avgörande i Industrivärdenmälen¹⁴⁹ ändrade Skatteverket sin tidigare bedömning att ränteupplägg kunde förhindras med stöd av skatteflyktslagen.¹⁵⁰ Med anledning av att skatteflyktslagen inte kunde återopas bedömde Skatteverket att det var nödvändigt att vidta lagstiftningsåtgärder för att motverka skatteplanering med ränteupplägg.¹⁵¹ Då de problem som identifierats inte kunde lösas inom ramen för gällande lagstiftning utarbetade Skatteverket ett förslag till ändring av inkomstskattelagen för att begränsa avdragsrätten för ränteutgifter.¹⁵² Skatteverket inkom i juni 2008 med en hemställan¹⁵³ om förslag till ändrad lagstiftning. Förslaget avsåg att motverka konstlade ränteupplägg som enbart syftar till att reducera beskattningen inom en intressegemenskap utan att transaktionerna i övrigt fyller några viktiga företagsekonomiska syften.¹⁵⁴

¹⁴⁵ RÅ 2007 ref 85.

¹⁴⁶ RÅ 2007 ref 85.

¹⁴⁷ RÅ 2001 ref 79.

¹⁴⁸ RÅ 2007 ref 85.

¹⁴⁹ RÅ 2007 ref 84-85.

¹⁵⁰ Skatteverket, *Räntesnurror*, hämtad 2008-09-10 från <http://www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg/rantesnurror.4.3dfca4f410f4fc63c8680009710.html>

¹⁵¹ Prop. 2008/09:65, s. 43-44.

¹⁵² Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 45.

¹⁵³ Skatteverket, *Hemställan om ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) såvitt avser begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, dnr 131-348803-08/113, 23 juni 2008.

¹⁵⁴ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 47.

6 Skatteverkets förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder

6.1 Inledning

I det följande behandlas Skatteverkets förslag¹⁵⁵ till åtgärd mot internationell skatteplanering med ränteupplägg. Förslaget utgjorde utgångspunkt vid utformandet av lagstiftning mot skatteplanering med ränteavdrag och syftade till att begränsa avdragsrätten för ränta och andra utgifter vid förvärv av en delägarrätt eller fordringsrätt från ett företag inom intressegemenskapen.¹⁵⁶ Bakgrunden till att Skatteverket ville begränsa avdragsrätten för ränteutgifter var för att motverka transaktioner vars huvudsakliga syfte var att minska en intressegemenskaps totala beskattning och där det inte fanns några övriga företagsekonomiska motiv bakom transaktionerna.¹⁵⁷

Eftersom syftet med uppsatsen är att fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat lägger författarna tonvikt vid den diskussion som Skatteverket förde avseende behovet av att införa undantagsregler från begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Kapitlet är av vikt eftersom Skatteverkets diskussion om ett eventuellt införande av undantagsregler från begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter låg till grund för den vidare utvecklingen av undantagsregeln avseende affärsmässiga skäl.

Nedan följer en beskrivning av Skatteverkets förslag till ändring i inkomstskattelagen åtföljt av en redogörelse av den remisskritik som riktades mot Skatteverkets förslag. Därefter återges Skatteverkets diskussion kring huruvida ett behov av undantagsregler förelåg. Avslutningsvis följer författarnas avslutande kommentarer.

6.2 Skatteverkets förslag till ändring i inkomstskattelagen

Skatteverkets förslag till ändring i inkomstskattelagen reglerade situationer då ett företag inom en intressegemenskap inte fick dra av *ränteutgifter eller andra utgifter*¹⁵⁸ avseende en skuld till ett företag inom intressegemenskapen. Ränteutgifterna fick inte dras av om skulden hade samband med ett förvärv av en delägarrätt eller en fordringsrätt.¹⁵⁹ Vidare fick skulden inte medföra att företaget hade kunnat lämna utdelning eller att kapitaltillskott hade kunnat lämnas till ett företag inom intressegemenskapen.¹⁶⁰ Skatteverkets förslag begränsade även avdragsrätten för ränteutgifter om skulden kunde hänföras till ett företag utom intressege-

¹⁵⁵ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, dnr Fi2008/4093, PM 2008-06-23.

¹⁵⁶ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 8.

¹⁵⁷ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 47.

¹⁵⁸ Med en begränsning i avdragsrätten för *andra utgifter* åsyftades exempelvis utgifter som uppkommer för att ett företag inom intressegemenskapen går i borgen för ett lån. Se Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 51.

¹⁵⁹ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 8.

¹⁶⁰ Anledningen till att lagstiftaren valde att omfatta lån som möjliggjort utdelning och kapitaltillskott var för att förhindra kringgående av lagen. Se Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 49.

menskapen i de fall där skulden till det externa företaget motsvarades av en fordran som ett företag inom intressegemenskapen har på det utomstående företaget, eller på ett företag i det utomstående företagens intressegemenskap.¹⁶¹ Skatteverkets förslag ämnade vidare begränsa avdragsrätten i situationer där ett tillfälligt externt lån tagits av ett företag utom intressegemenskapen och där detta lån senare ersatts av ett internt lån.¹⁶²

6.2.1 Remisskritik avseende Skatteverkets förslag

Den huvudsakliga kritik som framfördes av remissinstanserna mot Skatteverkets förslag var att det träffade affärsmässigt motiverade transaktioner.¹⁶³ Flera av remissinstanserna anförde att förslaget skulle försvåra och fördyra företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar inom en intressegemenskap.¹⁶⁴ Behovet av att kunna genomföra nödvändiga omstruktureringar vid exempelvis förvärv av ny verksamhet, förflyttning av en verksamhet, sammanläggning av bolag eller vid interna reorganisationer för att effektivisera en affärsverksamhet betonades.¹⁶⁵ Bestämmelserna ansågs ha en alltför vid omfattning och inte ta hänsyn till om det bakomliggande syftet med transaktionerna var affärsmässiga. Dessutom anfördes att förslaget inte tog hänsyn till om ränteintäkten faktiskt blivit beskattad eller ej.¹⁶⁶ Mot bakgrund av att förslaget ansågs träffa ränteutgifter utan samband med sådana koncerninterna skatteplaneringsförfaranden som förslaget avsåg att förhindra ifrågasattes förslaget ur ett rättssäkerhetsperspektiv.¹⁶⁷ Advokatsamfundet anförde att ”åtgärderna bör vara proportionerliga, förutsägbara och i ringaste mån påverka affärslivet i övrigt”.¹⁶⁸ Flera av remissinstanserna avstyrkte därav Skatteverkets förslag.¹⁶⁹

¹⁶¹ Se 24 kap. 10 b § st. 2 II i Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 8.

¹⁶² Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 48.

¹⁶³ Se exempelvis Sveriges advokatsamfund, *Skatteverkets promemoria – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 1, Näringslivets Skattedelegation, *Remissyttrande – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 1 och Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Skatteverkets promemoria om Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 1.

¹⁶⁴ Se exempelvis Näringslivets Skattedelegation, *Remissyttrande – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m.*, s. 7, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Skatteverkets promemoria om Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 2, FAR SRS, *Remissyttrande - Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 5 och Sveriges advokatsamfund, *Skatteverkets promemoria – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 1.

¹⁶⁵ Se Industrins Finansförening, *Remissyttrande angående Skatteverkets förslag till begränsning av avdragsrätten för ränta m.m. för vissa skulder*; Finansdepartementets pressmeddelande 24 juni 2008, s. 2-3.

¹⁶⁶ Se Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Skatteverkets promemoria om Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 2, och Näringslivets Regelnämnd, *Beträffande Skatteverkets promemoria- Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 2.

¹⁶⁷ Se exempelvis Sveriges advokatsamfund, *Skatteverkets promemoria – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 1.

¹⁶⁸ Se Sveriges advokatsamfund, *Skatteverkets promemoria – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 2.

¹⁶⁹ Se Industrins Finansförening, *Remissyttrande angående Skatteverkets förslag till begränsning av avdragsrätten för ränta m.m. för vissa skulder*; Finansdepartementets pressmeddelande 24 juni 2008, s. 2-3, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Skatteverkets promemoria om Förslag om begränsningar i av-*

6.3 Behovet av undantagsregler

Vid utformandet av den föreslagna lagstiftningen övervägde Skatteverket om det fanns ett behov av att införa undantagsregler från lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.¹⁷⁰ Flera alternativa lösningar behandlades såsom exempelvis om mottagaren av ränteintäkter beskattades på en viss minsta nivå. Förslaget förkastades av Skatteverket eftersom det enkelt torde kunna kringgås genom att företag kan se till att ränteintäkter blir beskattade med den miniminivå som fastställts.¹⁷¹ Så kan ske när det företag inom intressegemenskapen som finansierar förvärvet av delägaraktierna och tillika faktiskt räntemottagare är etablerad i ett land som beskattar ränteintäkter med en skattesats överstigande 10 procent. Ett alternativ till att medge undantag om räntemottagaren beskattas på en viss minsta nivå var enligt Skatteverket att inte medge avdrag för ränteutgiften om inte räntemottagaren beskattas för ränteintäkter.¹⁷² Detta alternativ ansåg Skatteverket inte vara en lösning eftersom systemet i sådana fall skulle strida mot likabehandlingsprincipen¹⁷³ då behandlingen av rent nationella transaktioner skulle skilja från behandlingen av gränsöverskridande transaktioner.¹⁷⁴ Ett ytterligare alternativ som Skatteverket behandlade var att medge undantag från avdragsbegränsningen för ränteutgifter om det fanns särskilda skäl.¹⁷⁵ Bedömningen skulle grundas på objektiva kriterier som företagen skulle visa.¹⁷⁶ Särskild vikt skulle fästas vid om transaktionerna inte kunde utföras utan intern lånefinansiering och att inga omotiverade skattefördelar skulle uppnås.¹⁷⁷ Skatteverket ansåg att nackdelen med att införa en undantagsregel i form av särskilda skäl var att subjektiva inslag oundvikligen skulle komma att få stor betydelse.¹⁷⁸ Bedömningen skulle också bli svår att utföra ansåg Skatteverket.¹⁷⁹ De fördelar som Skatteverket ansåg föreligga var att företag gavs möjlighet att undslippa bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter om det fanns berättigande skäl.¹⁸⁰ Skatteverket ansåg vidare att de övriga bestämmelserna i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter kunde göras mer restriktiva eftersom möjlighet då skulle finnas att undgå avdragsförbudet om berättigande skäl för en intern finansiering av förvärv av delägaraktier förelåg.¹⁸¹ Skatteverket betonade att om lagstiftaren väljer att införa en undantagsregel som medger undantag om särskilda skäl föreligger bör

dragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder, s. 8, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, *Förslag om begränsning i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder (Fi2008/4093)*, s. 2 och Sveriges advokatsamfund, *Skatteverkets promemoria – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 1.

¹⁷⁰ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 52.

¹⁷¹ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 52.

¹⁷² Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 52.

¹⁷³ Likabehandling vid ränteavdrag regleras i artikel 24 p. 4 i OECD:s modellavtal.

¹⁷⁴ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 52.

¹⁷⁵ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

¹⁷⁶ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 52.

¹⁷⁷ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

¹⁷⁸ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

¹⁷⁹ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

¹⁸⁰ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

¹⁸¹ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

bestämmelsen utformas så precist som möjligt.¹⁸² Detta uttalande är enligt författarna en indikation på att Skatteverket var medveten om att bedömningar av affärsmässigheten kan bli skönsmässig om inte bestämmelsen preciseras och/eller motiveras i förarbetena. Något som skulle kunna bidra till att rättssäkerheten åsidosätts samtidigt som effektiviteten förbättras eftersom många situationer torde kunna falla utanför innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat om det inte tydligt definierats.

Skatteverket ansåg att det inte fanns något behov av att införa undantagsregler eftersom deras förslag redan var smalt avgränsat och endast avsåg att träffa rent konstlade upplägg.¹⁸³

6.4 Avslutande kommentarer

Vid en genomgång av Skatteverkets förslag och den remisskritik som riktades mot förslaget framgår att uppfattningarna gick isär avseende frågan huruvida lagstiftningen skulle komma att träffa normala affärsmässiga transaktioner. Skatteverket diskuterade möjligheten att införa undantagsregler men avfärdade en sådan lösning med motiveringen att deras förslag redan var tillräckligt snävt utformat och att det endast skulle träffa rent konstlade ränteupplägg.¹⁸⁴ Remissinstanserna var däremot av motsatt uppfattning och ansåg att förslaget hade en alltför bred omfattning och således skulle komma att träffa transaktioner som är normala i en affärsmässig verksamhet.¹⁸⁵

Författarna finner det intressant att Skatteverket, trots att det avfärdat införandet av undantagsregler, har flera lösningar på hur en undantagsregel skulle kunna utformas. Skatteverket ger konkreta förslag och visar genom sin argumentation att rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter är av vikt vid utformandet av undantagsregler. Skatteverket uttalade ”[a]tt balansera olika intressen så att de föreslagna reglerna blir effektiva samtidigt som företagsekonomiskt viktiga transaktioner inte försvåras i onödan är en grannliga uppgift.”¹⁸⁶ Vidare anfördes att ”[o]m det skulle visa sig lämpligt att införa en sådan regel [...] är det också viktigt att den utformas så precist som möjligt.”¹⁸⁷

¹⁸² Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

¹⁸³ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 52.

¹⁸⁴ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 52.

¹⁸⁵ Se exempelvis Sveriges advokatsamfund, *Skatteverkets promemoria – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 1, Näringslivets Skattedelegation, *Remissyttrande – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 1 och Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Skatteverkets promemoria om Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 1.

¹⁸⁶ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 52.

¹⁸⁷ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

7 Finansdepartementets promemoria

7.1 Inledning

Mot bakgrund av den remisskritik som riktades mot Skatteverkets förslag beslöt Finansdepartementet att arbeta fram ett nytt förslag¹⁸⁸. Finansdepartementet ansåg att remissinstansernas kritik mot att förslaget träffade normal affärsverksamhet var befogad.¹⁸⁹ Lösningen på problemet var enligt Finansdepartementet att införa undantagsregler från begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.¹⁹⁰

Kapitlet är av vikt eftersom det var i Finansdepartementets promemoria som undantag från begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter infördes om såväl förvärvet som skulden var motiverade av affärsmässiga skäl. Av Finansdepartementets promemoria kan vidare de allmänna motiven till införandet av undantagsregler och exempel på affärsmässiga skäl utläsas.

I det följande behandlas Finansdepartementets promemoria där tonvikt läggs vid den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl. Därefter följer en genomgång av den remisskritik som riktats mot införandet av den ovan beskrivna undantagsregeln¹⁹¹ åtföljd av författarnas avslutande kommentarer.

7.2 Undantagsregler i Finansdepartementets promemoria

Utgångspunkten för Finansdepartementets promemoria var densamma som i Skatteverkets promemoria; att förhindra ränteupplägg som syftar till att minska en intressegemenskaps totala beskattning. Till skillnad från Skatteverkets promemoria försågs Finansdepartementets promemoria med två undantagsregler. Undantagsregel ett, den så kallade tioprocentregeln, medgav undantag från avdragsbegränsningen för ränteutgifter om *”ränteinkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med en skattesats som uppgår till minst 10 procent enligt bestämmelserna i den stat där det företag i intressegemenskapen som faktiskt har rätt till ränteinkomsten bör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.”*¹⁹² Undantagsregel två, den så kallade ventilen, medgav undantag från avdragsbegränsningar för ränteutgifter om *”[s]åväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl.”*¹⁹³

¹⁸⁸ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Fi2008/4390, PM 2008-08-25.

¹⁸⁹ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 22.

¹⁹⁰ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 33.

¹⁹¹ Se 24 kap. 10 c § p. 2 IL i Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

¹⁹² Se den föreslagna 24 kap. 10 c § p. 1 IL i Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 4.

¹⁹³ Se den föreslagna 24 kap. 10 § p. 2 IL i Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

De två undantagen var självständiga och det räckte med att ett av undantagen var uppfyllt för att undgå begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.¹⁹⁴ Som motivering till införandet av undantag från begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden var motiverade av affärsmässiga skäl¹⁹⁵ var att det kan finnas situationer då räntetäkten inte blir beskattad med minst 10 procent men där ändå såväl förvärvet som skulden är motiverade av affärsmässiga skäl.¹⁹⁶

Finansdepartementets förslag till lagändring medgav avdrag för ränteutgifter, om både det interna andelsförvärvet och den interna skulden som föranledde ränteutgifterna var huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl.¹⁹⁷ Motiveringen till att både förvärvet och skulden skulle vara affärsmässigt motiverade var för att det inte skulle finnas möjlighet att kringgå bestämmelserna genom att påvisa att en del av transaktionen var affärsmässigt motiverad.¹⁹⁸ Innebörden av begreppet motiverade av affärsmässiga skäl var att skulle föreligga ”*sunda företagsekonomiska överväganden bakom de transaktioner*” som skulle bedömas.¹⁹⁹ Som exempel på affärsmässigt motiverade transaktioner angavs ”*omstrukturering på grund av organisatoriska skäl, t.ex. som ett efterföljande led vid ett förvärv av en extern företagsgrupp, omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en gren av koncernen eller omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner.*”²⁰⁰ Som exempel på skäl som inte kunde anses vara affärsmässiga angavs en situation där en intressegemenskap flyttar svensk skattebas till ett land som beskattar inkomsten lägre.²⁰¹

Innebörden av det kvantifierande rekvisitet *huvudsakligen* motiverade av affärsmässiga skäl var att 75 procent eller mer av rättshandlingarna skulle vara motiverade av affärsmässiga skäl.²⁰² Uttrycket huvudsakligen infördes för att skattskyldiga skulle tvingas påvisa att de affärsmässiga skälen för transaktionerna var klart överordnande övriga skäl.²⁰³ Dessutom ville

¹⁹⁴ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 43.

¹⁹⁵ Se 24 kap. 10 a § p. 2 IL i Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

¹⁹⁶ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 36.

¹⁹⁷ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 44.

¹⁹⁸ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

¹⁹⁹ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

²⁰⁰ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38 se även s. 45.

²⁰¹ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 38.

²⁰² Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

²⁰³ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

lagstiftaren tydliggöra att det inte krävs att skälen är enbart affärsmässiga för att undantaget skall få tillämpas.²⁰⁴

7.3 Remisskritik avseende Finansdepartementets promemoria

Som svar på Finansdepartementets promemoria betonade flera av remissinstanserna svårigheten med att bedöma vad som utgör affärsmässiga skäl.²⁰⁵ Länsrätten i Västmanlands län anförde att erfarenhet visar att det är oerhört svårt att tillämpa rekvisitet affärsmässiga skäl.²⁰⁶ Vidare anfördes att rekvisitet kan komma att bli föremål för besvärliga processer.²⁰⁷ Vissa av remissinstanserna ansåg att lagkonstruktionen skulle föranleda en rättsosäkerhet eftersom det skulle bli svårt för en näringsidkare att på förhand avgöra om avdrag för ränteutgifter medges eller ej.²⁰⁸ Frågan ställdes huruvida ansökan om förhandsbesked skulle kunna vara möjligt att påkalla för att ge klarhet om vidtagna transaktioner är affärsmässiga. Möjligheten att erhålla förhandsbesked avfärdades dock av remissinstanserna eftersom de bedömde att prövningen av de affärsmässiga skälen primärt berör bevisfrågor som inte prövas av Skatterättsnämnden.²⁰⁹ Sveriges Advokatsamfund²¹⁰ kritiserade lämpligheten i att Skatteverket och förvaltningsdomstolarna åläggs att pröva om ett förvärv och dess finansiering är motiverade av affärsmässiga skäl.²¹¹ Advokatsamfundet anförde att en sådan bedömning i hög grad riskerar att bli ”fiskal, skönsmässig och oförutsägbar” och att regleringen därav torde kunna ifrågasättas ur ett rättssäkerhetsperspektiv.²¹² Därtill drog advokatsamfundet paralleller till det uttalande som Regeringen gjorde i samband med att kravet på organisatoriska skäl togs bort som krav för underlåten uttagsbeskattning.²¹³ Där uttalades att

²⁰⁴ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

²⁰⁵ Se exempelvis Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 2, Länsrätten i Västmanlands län, *Yttrande över promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3, och Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

²⁰⁶ Länsrätten i Västmanlands län, *Yttrande över promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

²⁰⁷ Länsrätten i Västmanlands län, *Yttrande över promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 4.

²⁰⁸ Se Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

²⁰⁹ Se Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1 och Länsrätten i Västmanlands län, *Yttrande över promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

²¹⁰ Hädanefter benämnd advokatsamfundet.

²¹¹ Sveriges advokatsamfund, *Yttrande över Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

²¹² Sveriges advokatsamfund, *Yttrande över Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

²¹³ Sveriges advokatsamfund, *Yttrande över Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

”Regeringen delar utredningens uppfattning att det är mindre lämpligt att frågan om organisatoriska skäl prövas av skattemyndigheter och domstolar. En sådan prövning blir med nödvändighet subjektiv och minskar förutsebarheten i regelsystemet. Förbindandet av otillbörliga skatteförmåner bör ske genom att konkreta villkor uppställs[...].”²¹⁴ Andra remissinstanser kritiserade och uppmärksammade lämpligheten i att låta subjektiva rekvisit vara avgörande för huruvida affärsmässigt motiverade skäl ligger bakom en intressegemenskaps företagna transaktioner.²¹⁵ Det gjordes gällande att en subjektiv bedömning endast bör användas om inga andra lösningar är möjliga.²¹⁶

Flera remissinstanser uppmärksammade svårigheten med att värdera graden av affärsmässighet i transaktionerna på det sätt som lagstiftaren anger.²¹⁷ Användandet av begreppet huvudsakligen ifrågasattes då lagstiftaren betonat att syftet med införandet av bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränta var att stoppa fiktiva transaktioner som enbart syftade till att undvika skatt.²¹⁸ Remissinstanserna framhöll att förslaget²¹⁹ även träffar affärsmässiga transaktioner, om dessa transaktioner inte är tillräckligt affärsmässiga jämfört med skattefördelarna.²²⁰ Något som får till följd att en transaktion som till 70 procent är baserad på affärsmässiga överväganden och till 30 procent är skatterelaterad kommer att behandlas som en rent konstlad transaktion.²²¹ Svenskt Näringsliv och Näringslivets Skattedelegation anförde att Regeringen i samband med ändringen av CFC-lagstiftningen ”tydligt markerat att verksamhet som är affärsmässigt motiverad inte kan vara konstlad”.²²² I anslutning till detta anfördes att kravet på att transaktionerna skall vara affärsmässiga till 75 procent är oproportionerligt då det går utöver vad som är nödvändigt för att syftet med bestämmel-

²¹⁴ Se prop. 1998/99:15 s. 137 och Sveriges advokatsamfund, *Yttrande över Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 2.

²¹⁵ Se Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 2.

²¹⁶ Se Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3 och Näringslivets Skattedelegation, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

²¹⁷ Se exempelvis LRF, *Yttrande över promemorian ”Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap”*, s. 2-3, Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3 och Näringslivets Skattedelegation, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

²¹⁸ Se exempelvis Sveriges Kommuner och Landsting, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5, Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3 och Näringslivets Skattedelegation, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

²¹⁹ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Fi2008/4390, PM 2008-08-25.

²²⁰ Se Sveriges Kommuner och Landsting, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5

²²¹ Se Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3 och Näringslivets Skattedelegation, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

²²² I prop. 2007/08:16, s. 19 uttalar Regeringen att det är förekomsten av affärsmässiga motiv som skiljer en verklig etablering från ett konstlat upplägg se även Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3, Näringslivets Skattedelegation, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

serna skall uppnås.²²³ Det anfördes att EG-domstolen i mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*²²⁴ bekräftat att en sådan inskränkning endast kan accepteras om en medlemsstat avser att förhindra rent konstlade upplägg som iscensatts för att undgå skatt enligt den nationella lagstiftningen.²²⁵ Därav anfördes att den svenske lagstiftaren borde begränsa undantagsregeln till rent konstlade transaktioner som *endast* har till syfte att undvika skatt.²²⁶

Peter Sundgren var i sitt remissvar positiv till att affärsmässiga skäl införs som ett kriterium i skatteflyktssammanhang.²²⁷ Han poängterar att kriteriet affärsmässiga skäl redan har anammats i flera utslag av EG-domstolen samt i den nya CFC-lagstiftningen.²²⁸ Vidare betonade han att kriteriet *affärsmässiga skäl*²³⁰ har rekommenderats av Internationella Handelskammaren i Paris som grund för att bekämpa skatteflykt.²³¹

7.4 Avslutande kommentarer

Det var i Finansdepartementets promemoria som undantagsregler från avdragsbegränsningar för ränteutgifter infördes.²³² Lagstiftaren valde att införa begreppet affärsmässiga skäl för att beteckna situationer som medgav undantag från begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Innebörden av begreppet var att det skulle ligga sunda företagsekonomi-

²²³ Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3, Näringslivets Skattedelegation, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3 och Sveriges Kommuner och Landsting, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 6. Uttalandet syftar på EG-rättens allmänna princip om proportionalitet se artikel 5 Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen jfr mål C-524/05 *Thin Cap Group Litigation*, REG [2007] s. I-2107. p. 78 och p. 83.

²²⁴ Mål C-524/05, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2007] s. I-2107.

²²⁵ Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3, Näringslivets Skattedelegation, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3 jfr mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, REG [2007] s. I-2107. p. 74 och p. 92.

²²⁶ Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3, Näringslivets Skattedelegation, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3, Sveriges Kommuner och Landsting, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 6 och Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

²²⁷ Sundgren, Peter, *Yttrande avseende "Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap"* (Promemoria från finansdepartementet den 25 augusti 2008), s. 1.

²²⁸ Se 39 a kap. 7 a § II.

²²⁹ Sundgren, Peter, *Yttrande avseende "Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap"* (Promemoria från finansdepartementet den 25 augusti 2008), s. 1.

²³⁰ Jfr begreppet *business purpose* enligt den engelska översättningen.

²³¹ Sundgren, Peter, *Yttrande avseende "Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap"* (Promemoria från finansdepartementet den 25 augusti 2008), s. 1.

²³² Se 24 kap. 10 § p.1 och 2 i Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 4-5.

ka och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som skall bedömas.²³³ Vidare angavs tre exempel på situationer som ansågs vara affärsmässiga.²³⁴ De tre exemplen var ”omstrukturering på grund av organisatoriska skäl, t.ex. som ett efterföljande led vid ett förvärv av en extern företagsgrupp, omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en gren av koncernen eller omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner.”²³⁵

Remissinstanserna framförde kritik mot användandet av begreppet affärsmässigt motiverad eftersom de ansåg att det är svårt att bedöma vad som utgör affärsmässiga skäl.²³⁶ Därtill kritiserades införandet av det kvantifierade begreppet huvudsakligen då det anfördes att lagkonstruktionen även träffar affärsmässiga transaktioner, om dessa transaktioner inte är tillräckligt affärsmässiga jämfört med skattefördelarna.²³⁷ Vidare framfördes åsikten att lagkonstruktionen ger upphov till rättsosäkerhet eftersom det innebär svårigheter för den enskilde att på förhand avgöra om avdrag för ränteutgifter medges eller ej.²³⁸

Författarna finner det intressant att Finansdepartementet inte valt att ta hänsyn till Skatteverkets åsikt om hur en undantagsregel bör utformas. Skatteverket anförde att en undantagsregel bör utformas precis för att inte leda till rättsosäkerhet.²³⁹ Finansdepartementet valde däremot att använda sig av begreppet affärsmässiga skäl som enligt författarna kan betraktas som vagt och vilket med all säkerhet bidrar till tolkningssvårigheter.²⁴⁰

²³³ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

²³⁴ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38.

²³⁵ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 38.

²³⁶ Se exempelvis Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 2, Länsrätten i Västmanlands län, *Yttrande över promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3, och Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

²³⁷ Se Sveriges Kommuner och Landsting, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²³⁸ Se Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening, *Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

²³⁹ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

²⁴⁰ Se 24 kap. 10 c § p. 2 IL i Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

8 Regeringens lagrådsremiss

8.1 Inledning

I det följande behandlas Regeringens förslag²⁴¹ i syfte att förhindra skatteplanering med ränteupplägg. Regeringen beaktade Finansdepartementets förslag men beslöt sig för att arbeta fram ett nytt förslag till lagtext. Regeringen beslutade sedermera att inhämta lagrådets yttrande över förslag till ändring i inkomstskattelagen.²⁴² Då syftet med uppsatsen är att fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägarätter kan anses affärsmässigt motiverat läggs tonvikt läggs vid den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl. Trots att lydelsen av undantagsregeln var densamma som i Finansdepartementets promemoria är kapitlet av vikt eftersom Regeringen utvecklade Finansdepartementets motivering och förklaring av begreppet affärsmässigt motiverat. Avslutningsvis följer lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen och författarnas avslutande kommentarer.

8.2 Undantagsregler i Regeringens lagrådsremiss

Syftet med lagrådsremissen var detsamma som med Skatteverkets och Finansdepartementets promemorior; att förhindra internationell skatteplanering genom ränteupplägg. Syftet skulle uppnås genom införandet av bestämmelser som begränsade möjligheten för ett företag inom en intressegemenskap att göra avdrag för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarätter från ett företag inom samma intressegemenskap.²⁴³ Eftersom risk fanns att normal affärsmässig verksamhet skulle träffas av bestämmelserna beslöt Regeringen att behålla de undantagsregler, som medgav undantag från begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter, som Finansdepartementet föreslagit.²⁴⁴ Den så kallade ventilen, vilket medgav undantag från begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter om *”såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl”* var till dess lydelse oförändrad från hur den utformats i Finansdepartementets promemoria.²⁴⁵

Av Regeringens motivering framgår att den absoluta merparten av affärsmässiga transaktioner bör komma att omfattas av tioprocentregeln och inte av undantaget affärsmässiga

²⁴¹ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, Fi2008/5395.

²⁴² Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5 se även prop. 2008/09:65, s. 17.

²⁴³ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

²⁴⁴ Se 24 kap. 10 d § st. 1 IL i Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 8 jfr 24 kap. 10 c § IL i Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 4-5 se även Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 39-40.

²⁴⁵ Se 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL i Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 8 jfr 24 kap. 10 c § p. 2 IL i Finansdepartementets förslag, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

skäl.²⁴⁶ Det angavs inga skäl till varför Regeringen antog denna ståndpunkt. Vidare angavs att det i undantagsfall kunde finnas situationer där ränteintäkten blir beskattad med en skattesats som understiger 10 procent trots att transaktionerna vidtagits av affärsmässiga skäl.²⁴⁷ Detta ansågs enligt Regeringens mening utgöra skäl för att införa ett undantag som medgav avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden var motiverade av affärsmässiga skäl.²⁴⁸ Som exempel på varför ränteintäkten kan komma att bli beskattad med en skattesats understigande 10 procent angavs att ett företag kan ha placerats i en lågskattejurisdiktion eftersom landet har en välreglerad och väl fungerande finansmarknad samt en stabil politisk situation.²⁴⁹ Vidare angavs att ett ytterligare skäl till varför ränteintäkten inte beskattas eller blir beskattad med en skattesats understigande 10 procent kan ha sin grund i att vissa jurisdiktioner har särskilda bestämmelser för inkomster som genererats i en annan jurisdiktion.²⁵⁰

Regeringen anförde, att kravet på affärsmässighet torde vara uppfyllt om inte de av Skatteverket identifierade skatteplaneringsförfarandena var för handen. De skatteplaneringsförfarandena som åsyftades var *ränteupplägg med utländskt moderbolag*.²⁵¹ De övriga ränteuppläggen som åsyftades var *check-the-box-situationen*, vilket kännetecknas av att ett land har särskilda bestämmelser som innebär att ett moderbolag kan välja om dess dotterbolag skall betecknas som egna skattesubjekt eller om dess inkomst skall beskattas av moderbolaget.²⁵² Vidare utgör *filialfallet* ett ytterligare ränteupplägg vilket kännetecknas av att ett land har särskilda bestämmelser som innebär att ett företag kan ingå i en skattemässig enhet och att ränteintäkten därav inte beskattas.²⁵³ *Skatteplanering med danska konvertibler* är ett ytterligare ränteupplägg som kännetecknas av att ett danskt företag är långgivare och där de danska bestämmelserna leder till att beskattning av ränteintäkten inte sker.²⁵⁴

Regeringen anförde, att innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad är ”att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden - utöver eventuella skatteeffekter - bakom de transaktioner som ska bedömas.”²⁵⁵ Definitionen ansluter sig till den som gavs i Finansdeparte-

²⁴⁶ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 50.

²⁴⁷ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 50.

²⁴⁸ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 50.

²⁴⁹ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 50.

²⁵⁰ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 50.

²⁵¹ Ränteupplägg med utländskt moderbolag behandlas i kapitel 3.

²⁵² Se Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 18 jfr Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 17.

²⁵³ Se Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 19 jfr Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 18.

²⁵⁴ Se Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 18 jfr Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 19-20.

²⁵⁵ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

mentets promemoria.²⁵⁶ Det angavs vidare att både förvärvet och skulden skulle vara affärsmässigt motiverade.²⁵⁷ En skuld till ett företag inom en intressegemenskap uppkommer enligt Regeringen vanligtvis av att det finns ett finansieringsbehov.²⁵⁸ Att ifrågasätta finansieringen är något som Regeringen avfärdar eftersom det alltid anses finnas ett finansieringsbehov inför ett förvärv, oavsett om finansieringen sker internt inom intressegemenskapen eller genom att en extern part utlånar medel.²⁵⁹ Huruvida det föreligger en brist i affärsmässigheten framkommer enligt Regeringen först när förvärvet och skulden granskas tillsammans.²⁶⁰ Regeringen gav vidare tre exempel på situationer när det kan vara affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarrätter.²⁶¹ Vid ”omstruktureringar på grund av organisatoriska skäl (t.ex. som ett efterföljande led vid ett förvärv av en extern företagsgrupp), omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en gren av koncernen, eller omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner.”²⁶² En situation som direkt ansågs falla utanför begreppet affärsmässigt motiverats tillämpningsområde var att flytta svensk skattebas till en lågskattejurisdiktion. Något som även framgick av Finansdepartementets promemoria.²⁶³

²⁵⁶ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51 jfr Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

²⁵⁷ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51 jfr Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 44.

²⁵⁸ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

²⁵⁹ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

²⁶⁰ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

²⁶¹ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

²⁶² De tre exempel som gavs ansluter sig till de tre exempel som Finansdepartementet gav. Se Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52 jfr Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38 se även s. 45.

²⁶³ Se Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38 se även s. 45 jfr Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 38.

8.3 Lagrådets yttrande

Lagrådet var kritisk till införandet av de föreslagna bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter eftersom de utformats så att de utan svårighet torde kunna kringgås.²⁶⁴ Det anfördes att den uppfinningsriktighet som företag och dess konsulter har visat sig besitta i samband med att Skatteverket uppmärksammade ränteupplägget med all sannolikhet torde fortgå vilket resulterar i att effekten av de föreslagna bestämmelserna elimineras.²⁶⁵ Vidare framfördes kritik mot svårigheterna för Skatteverket att motbevisa en skattskyldigs påstående om att transaktionerna företagits av affärsmässiga skäl när det förekommit en mängd transaktioner mellan bolagen inom intressegemenskapen.²⁶⁶ Skatteverket måste bevisa att det finns ett samband mellan skulden, fordringen och förvärvet av delägar-rätter. Att lyckas bevisa detta samband kommer enligt Lagrådet att bli en svår uppgift när det förekommit en mängd transaktioner mellan företagen jämfört med om det endast förekommit ett fåtal transaktioner mellan företagen.²⁶⁷

I anknytning till 24 kap. 10 d § IL ställde sig Lagrådet frågande till användningen av begreppet *affärsmässigt* i den föreslagna lagtexten.²⁶⁸ Begreppet *affärsmässigt* används i lagrådsremissen för att beteckna motsatsen till *skattemässigt* vilket enligt Lagrådet antyder att det inte skulle vara affärsmässigt att ta hänsyn till skattekonsekvenser i ett företags ekonomiska mellanhavanden.²⁶⁹ Lagrådet ansåg att en företagare självklart måste ta hänsyn till skatteutfallet när denne överväger alternativ för att genomföra en affär.²⁷⁰ Enligt Lagrådet måste varje företagare givetvis välja det alternativ som ger det gynnsammaste resultatet för att företaget skall överleva.²⁷¹ Det är därmed självfallet att en företagare försöker minimera sina skattekostnader precis som andra kostnader.²⁷² Som en lösning på problematiken kring användandet av begreppet *affärsmässigt* i lagtexten föreslog Lagrådet att det av lagtexten skall framgå att ”*affärsmässighet ska föreligga även om man bortser från skatteeffekterna.*”²⁷³

8.4 Avslutande kommentarer

Avseende den för uppsatsen aktuella undantagsregeln, vilket medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är affärsmässigt motiverade, var lydelsen oförändrad från hur den utformades i Finansdepartementets promemoria.²⁷⁴ I lagrådsremissen exempli-

²⁶⁴ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

²⁶⁵ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 2.

²⁶⁶ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 2.

²⁶⁷ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 2.

²⁶⁸ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²⁶⁹ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²⁷⁰ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²⁷¹ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²⁷² Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²⁷³ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²⁷⁴ Se 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL i Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 8 jfr 24 kap. 10 c § p. 2 IL i Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

fierade Regeringen innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat på samma sätt som Finansdepartementet.²⁷⁵ Vidare anfördes att undantagsregeln i praktiken endast kommer att användas i begränsad omfattning eftersom de allra flesta situationer kommer att omfattas av tioprocentregeln.²⁷⁶ Regeringen gav också exempel på situationer där affärsmässighet aldrig kan föreligga. Vid *ränteupplägg med utländsk koncernmoder*²⁷⁷, *check-the-box-situationen och filialfallet* samt vid *skatteplanering med danska konvertibler*.²⁷⁸

Lagrådet var kritisk till hur förslaget om ändring i inkomstskattelagen utformats.²⁷⁹ Vidare uppmärksammade Lagrådet de bevisvärigheter som Skatteverket skulle ställas inför om förslaget infördes i dess dåvarande form.²⁸⁰ Lagrådet kritiserade också Regeringens uttalande att skatteskal inte kan anses utgöra affärsmässiga skäl. Enligt Lagrådet är det naturligt att beakta skattekonsekvenserna i ett företags ekonomiska mellanhavanden.²⁸¹

Författarna anser att det är av vikt att uppmärksamma Lagrådets kritiska inställning till hur förslaget utformats. Författarna uppmärksammar vidare att Lagrådet inte kommenterat införandet av begreppet huvudsakligen eller de EG-rättsliga aspekter som flera av remissinstanserna framhållit.²⁸²

²⁷⁵ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38 jfr Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52.

²⁷⁶ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 50.

²⁷⁷ Se kap. 3 ovan.

²⁷⁸ Se kap. 8.2 ovan.

²⁷⁹ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 3.

²⁸⁰ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 2.

²⁸¹ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²⁸² Se kap. 7.3 för remissinstansernas kritik avseende införandet av begreppet huvudsakligen.

9 Regeringens proposition

9.1 Inledning

I arbetet med att utreda i vilka situationer ett internt förvärv av delägarätter kan anses affärsmässigt motiverat vänder sig författarna till proposition 2008/09:65 sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag. Propositionen föregick lag om ändring i inkomstskattelagen och behandlar i vilka situationer ett internt förvärv av delägarätter kan anses affärsmässigt motiverad. Kapitlet är av vikt eftersom propositionen bekräftar och inskränker tidigare uttalanden i förarbetena till ändring i inkomstskattelagen.

Kapitlet inleds med att författarna återger lagstiftarens uttalanden avseende i vilka situationer ett internt förvärv av delägarätter kan anses affärsmässigt motiverat. Därefter följer författarnas avslutande kommentarer.

9.2 Undantagsregler i Regeringens proposition

I propositionen föreslogs att *"[r]änteutgifter [...] ska dras av om [...] [s]åväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade."*²⁸³

Avseende innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad stadgas att *"det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden - utöver eventuella skatteeffekter - bakom de transaktioner som ska bedömas."*²⁸⁴ Samma innebörd av begreppet affärsmässigt motiverad återfanns i Finansdepartementets promemoria och i lagrådsremissen.²⁸⁵ Av propositionen framgår att en samlad bedömning av alla relevanta omständigheter skall göras.²⁸⁶ För att undvika kringgående skall, på samma sätt som angavs i Finansdepartementets promemoria och i lagrådsremissen, både skulden och förvärvet vara affärsmässigt motiverade.²⁸⁷ Finansieringsbehov anses normalt alltid föreligga vid ett förvärv varför ett självständigt ifrågasättande av finansieringen aldrig torde bli aktuellt enligt Regeringen.²⁸⁸ I propositionen anges att det kan finnas flera affärsmässiga skäl till ett internt förvärv av delägarätter. Som exempel anges en situation som är tänkt att omfattas av den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om både förvärvet och skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.²⁸⁹ *"En multinationell koncern som bedriver tillverknings- och försäljningsverksamhet i många delar av världen har en organisation med ett tiotal huvudkontor för olika regioner. I en av dessa regioner finns endast ett land - eller endast ett fåtal länder - som har en tillräckligt juridiskt, politisk och ekonomiskt stabil situation för att*

²⁸³ Se 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 II i prop. 2008/09:65, s. 8.

²⁸⁴ Prop. 2008/09:65, s. 68 och s. 87.

²⁸⁵ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37 och Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

²⁸⁶ Prop. 2008/09:65, s. 68.

²⁸⁷ Prop. 2008/09:65, s. 68-69 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37 och Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

²⁸⁸ Prop. 2008/09:65, s. 68.

²⁸⁹ Prop. 2008/09:65, s. 68.

*vara lämpat som bas för huvudkontoret för verksamheten i regionen. Huvudkontoret lokaliseras i detta land som har en beskattning som understiger tio procent. Den multinationella koncernen bedriver reell ekonomisk verksamhet i landet. I samband med en omstrukturering av verksamheten i regionen förvärvar ett svenskt aktiebolag ett dotterbolag från ett annat bolag i koncernen och finansierar förvärvet genom ett lån från huvudkontoret i regionen där det förvärvade bolaget är lokaliserat. Detta förfarande är normalt för koncernen och har vidtagits även i samband med omorganisationer av verksamheten i andra regioner. Ränteutgifterna som betalas till huvudkontoret i regionen följer normal praxis inom koncernen och är inte anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalats i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning.*²⁹⁰

Avseende Lagrådets kritik, att begreppet affärsmässigt används för att beteckna motsatsen till skattemässigt vilket enligt Lagrådets mening antyder att det inte skulle vara affärsmässigt att ta hänsyn till skatteeffekter, anför Regeringen att de ansluter sig till Lagrådets uppfattning om att begreppet affärsmässigt skulle kunna omfatta skattemässiga överväganden.²⁹¹ Eftersom syftet med bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter är att förhindra skatteupplägg anser dock Regeringen att begreppet affärsmässigt inte bör omfatta skatteöverväganden.²⁹²

9.3 Avslutande kommentarer

Författarna har i kapitlet återgivit de uttalanden som gjorts avseende innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad. Regeringen både bekräftar och inskränker tidigare uttalanden. Författarna avser att avslutningsvis sammanfatta de viktigaste uttalanden som kan utläsas ur propositionen.

I propositionen bekräftar Regeringen tidigare uttalanden i både Finansdepartementets promemoria och i lagrådsremissen att innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad är att *”det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden - utöver eventuella skatteeffekter - bakom de transaktioner som ska bedömas.*²⁹³ Vidare bekräftar Regeringen att både skulden och förvärvet skall vara affärsmässigt motiverade för att undgå begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.²⁹⁴

En inskränkning från Finansdepartementets promemoria och lagrådsremissen är att de tre exemplen på affärsmässigt motiverade transaktioner, *”omstrukturering på grund av organisatoriska skäl, t.ex. som ett efterföljande led vid ett förvärv av en extern företagsgrupp, omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en gren av koncernen eller omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner”* inte återfinns i proposi-

²⁹⁰ Prop. 2008/09:65, s. 68-60 och s. 87-88.

²⁹¹ Prop. 2008/09:65, s. 68 jfr Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²⁹² Prop. 2008/09:65, s. 88.

²⁹³ Prop. 2008/09:65, s. 68 och s. 87 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38 och Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52.

²⁹⁴ Prop. 2008/09:65, s. 68-69 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37 och Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

tionen.²⁹⁵ Istället återges ett exempel på en situation som är tänkt att omfattas av den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.²⁹⁶ Författarna finner det anmärkningsvärt att de tre exemplen som återfanns i Finansdepartementets promemoria och i lagrådsremissen inte finns med i propositionen. För att öka rättssäkerheten anser författarna att alla förklaringar avseende innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad är nödvändig.

Lagrådet framförde kritik mot att begreppet affärsmässigt används för att beteckna motsatsen till skattemässigt.²⁹⁷ I propositionen anför Regeringen att eftersom syftet med bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter är att förhindra skatteupplägg, bör skattemässiga överväganden inte omfattas av begreppet affärsmässigt motiverad.²⁹⁸

²⁹⁵ Se prop. 2008/09:65 jfr Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37 och Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

²⁹⁶ Prop. 2008/09:65, s. 68-60 och s. 87-88.

²⁹⁷ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

²⁹⁸ Prop. 2008/09:65, s. 88.

10 Affärsmässigt motiverad

10.1 Inledning

I Finansdepartementets promemoria²⁹⁹ och i lagrådsremissen³⁰⁰ anges tre exempel på när ett internt förvärv av delägarätter kan anses affärsmässigt motiverat ”[o]mstruktureringar av organisatoriska skäl, t.ex. som ett efterföljande led vid ett förvärv av en extern företagsgrupp, omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en verksamhetsgren inom koncernen eller omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner.”³⁰¹ I propositionen³⁰² återfinns inte de tre ovan angivna exemplen. Istället ges ett exempel på en situation som är tänkt att omfattas av den bestämmelse som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.³⁰³ I propositionen anförs ”en multinationell koncern som bedriver tillverknings- och försäljningsverksamhet i många delar av världen och som har en organisation med ett tiotal huvudkontor för olika regioner. I en av dessa regioner finns endast ett land – eller endast ett fåtal länder – som har en tillräckligt juridiskt och ekonomiskt stabil situation för att vara lämpat som bas för huvudkontoret för verksamheten i regionen. Huvudkontoret lokaliserar i detta land som har en beskattning som understiger tio procent. Den multinationella koncernen bedriver reell ekonomisk verksamhet i landet. I samband med en omstrukturering av verksamheten i regionen förvärvar ett svenskt aktiebolag ett dotterbolag från ett annat bolag i koncernen och finansierar förvärvet genom ett lån från huvudkontoret i regionen. Detta förfarande är normalt i koncernen och har vidtagits även i samband med omorganisationer av verksamheten i andra regioner. Ränteutgifterna som betalas till huvudkontoret i regionen följer normal praxis inom koncernen och är inte anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalats i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning.”³⁰⁴

Författarna har uppmärksammat att de tre exemplen på affärsmässigt motiverade transaktioner vilka återfanns i lagrådsremissen och i Finansdepartementets promemoria inte återfinns i propositionen. Istället har lagstiftaren valt att ersätta de tre exemplen med ett exempel på en situation som skall vara vägledande för när det är affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarätter. Författarna ställer sig frågan vilken tolkningsvägledning och vilket värde uttalandena i Finansdepartementets promemoria och lagrådsremissens har avseende innebörden av affärsmässiga motiv? Författarna anser att ju närmare riksdagens beslut³⁰⁵ som källan finns, desto högre dignitet har källan.³⁰⁶ Skatteutskottets uttalande har därför högst dignitet följt av propositionen. Propositionen har vidare högre dignitet än

²⁹⁹ Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 38 och s. 45.

³⁰⁰ Regeringen, *Lagrådremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52 och s. 63.

³⁰¹ Regeringen, *Lagrådremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52 och s. 63 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 38 och s. 45.

³⁰² Prop. 2008/09:65 *Sänkt bolagskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*.

³⁰³ Se 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL.

³⁰⁴ Prop. 2008/09:65, s. 87-88.

³⁰⁵ Se 1 kap. 4 § RF.

³⁰⁶ Se även Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, s. 15 och s. 593 jfr Bernitz, Ulf et al, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s. 103.

både lagrådsremissen och Finansdepartementets promemoria.³⁰⁷ Eftersom det är i Finansdepartementets promemoria som bakgrunden till den föreslagna lagstiftningen återfinns anser författarna att promemorian ändå skall tillmätas viss betydelse som tolkningsvägledning.³⁰⁸ Det är viktigt att kontrollera att de uttalanden som framförs i Finansdepartementets promemoria och i lagrådsremissen avseende innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad inte överspelas i kommande förarbeten.³⁰⁹ Så kan anses vara fallet i förevarande situation då lagstiftaren bortsett från de tre tidigare exemplen som återgavs i Finansdepartementets promemoria och lagrådsremissen. Författarna anser dock i enlighet med Leijonhufvud att tidigare uttalanden har stort värde som upplysningskälla eftersom varje uttalande avseende affärsmässighet bör tillmätas betydelse då begreppet behandlats relativt sparsamt.³¹⁰ Vidare har lagstiftaren inte tagit avstånd från de tre exemplen i lagrådsremissen och i Finansdepartementets promemoria genom att tydligt markera att de tre exemplen inte längre skall tillmätas betydelse vid tolkningen av begreppet affärsmässigt motiverad.³¹¹

Då syftet med denna uppsats är att fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägarätter kan anses affärsmässigt motiverat avser författarna att i det följande, med ledning av lagtext och förarbeten till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter, försöka utreda i vilka situationer avdrag för ränteutgifter kan medges. Kapitlet inleds med att lagstiftarens uttalanden avseende innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat sammanfattas. Därefter analyserar författarna Finansdepartementets och lagrådsremissens tre exempel på innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad. Efter detta följer en analys av propositionens exempel på situation som är tänkt att omfattas av undantagsregeln som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är motiverade av affärsmässiga skäl. Vidare följer en genomgång av de bestämmelser i den svenska skattelagstiftningen i vilket begreppet affärsmässigt motiverad redan återfinns för att utreda huruvida ledning kan hämtas i andra delar av den svenska inkomstskattelagen för att tolka innebörden av begreppet i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Avslutningsvis analyseras huruvida ledning för tolkning av begreppet affärsmässigt motiverad kan hämtas från den amerikanska doktrinen om business purpose.

³⁰⁷ Stig Strömholm framhåller i *Rätt, Rättskällor och rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära* på s. 321 att det är fyra texter i förarbetsmaterialet som särskilt skall tillmätas vikt. Nämligen kommittébetänkandet, statsrådsanförandet i propositionen, lagrådsprotokollet och riksdagens utskottsutlåtande.

³⁰⁸ Jfr Bernitz, Ulf et al, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s. 108.

³⁰⁹ Bernitz, Ulf et al, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s. 108.

³¹⁰ Se Madeleine Leijonhufvuds uttalande avseende förarbetens rättskällevärde i boken Bernitz, Ulf et al, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s. 108 jfr Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – En lärobok i allmän rättslära*, s. 321 och Åke Lögdbergs uttalande i boken *Festskrift tillägnad professor, juris doktor Karl Olivecrona vid hans avgång från professorsämbetet den 30 juni 1964 av kolleger, lärjungar och vänner*, s. 440.

³¹¹ Prop. 2008/09:65, s. 66.

10.2 Vad avser lagstiftaren med begreppet affärsmässigt motiverad?

För att avdrag för ränteutgifter skall medges enligt 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL skall det interna förvärv som upplåningen har finansierat och skuldförbindelsen som ligger till grund för ränteutbetalningen vara affärsmässigt motiverade.³¹² Innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad är att det skall ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga motiv bakom den interna skulden och det interna förvärvet som lånet används till.³¹³ Om syftet med transaktionerna är att minska intressegemenskapens totala beskattning anses transaktionerna inte vara affärsmässigt motiverade.³¹⁴ Det krävs dock inte att syftet med transaktionerna är enbart affärsmässigt.³¹⁵ Det utslagsgivande är att det inte är skatteeffekten i sig som utgör motiv för transaktionerna.³¹⁶ För att avdrag för ränteutgifter skall medges enligt 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL krävs att de affärsmässiga motiven är klart överordnade de skattemässiga motiven för transaktionerna.³¹⁷ Om den skattskyldige kan visa att transaktionerna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade, det vill säga 75 procent eller mer anses kravet på affärsmässighet uppfyllt.³¹⁸ Lagstiftaren har således tillåtit skattemässiga överväganden så länge de inte överstiger 25 procent av det samlade syftet med transaktionerna. Lagstiftaren betonar att en samlad bedömning av alla omständigheter i varje enskilt fall skall avgöra om transaktionerna är affärsmässigt motiverade.³¹⁹ Vidare anges att det endast i undantagsfall kan komma bli aktuellt att ifrågasätta huruvida finansieringen är affärsmässig.³²⁰ Det anförs att det normalt alltid finns ett finansieringsbehov inför ett förvärv av delägarätter, oavsett

³¹² Prop. 2008/09:65, s. 69, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 52 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

³¹³ Prop. 2008/09:65, s. 87, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

³¹⁴ Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 52 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

³¹⁵ Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 63 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

³¹⁶ Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 52 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 38.

³¹⁷ Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 63 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

³¹⁸ Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 63 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

³¹⁹ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

³²⁰ Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

om finansieringen sker internt eller externt.³²¹ Ett ifrågasättande av affärsmässigheten torde därför enligt lagstiftaren endast ske när skulden och förvärvet granskas tillsammans.³²²

10.3 Finansdepartementets promemoria och lagrådsremissens tre exempel på affärsmässigt motiverade transaktioner

10.3.1 Omstrukturering av organisatoriska skäl

I Finansdepartementets promemoria och i lagrådsremissen anges som exempel på när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägaraktier, omstruktureringar av organisatoriska skäl, t.ex. som ett efterföljande led vid ett förvärv av en extern företagsgrupp.³²³ Således klargörs att omstruktureringar vilka föranleds av att ett företag har förvärvat en extern företagsgrupp är affärsmässigt motiverade. Frågan kvarstår dock vad lagstiftaren avser med organisatoriska skäl? Begreppet förefaller lika vagt som affärsmässigt motiverat. En skillnad är dock att organisatoriska skäl har funnits betydligt längre i inkomstskattelagen än begreppet affärsmässigt motiverat, och praxis har därav hunnit utvecklas vilket kan fungera som tolkningsvägledning för att fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägaraktier kan anses affärsmässigt motiverat.³²⁴

Avsikten är att i det följande försöka fastställa innebörden av begreppet organisatoriska skäl för att möjliggöra en analog tillämpning på bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Inledningsvis redogör författarna för ett antal mål där Regeringsrätten godtagit den skattskyldiges påstående att företagna omstruktureringar varit betingade av organisatoriska skäl. Därefter följer två rättsfall där Regeringsrätten ansåg att organisatoriska skäl inte förelåg.

10.3.1.1 Vad är organisatoriska skäl?

I Sipanomålet³²⁵ preciserade Regeringsrätten innebörden av rekvisitet organisatoriska skäl. Omständigheterna i målet var följande. Ragnar och Lilian ägde 70 respektive 30 procent av aktierna i Maskin AB Sipano (Maskin), i vilket deras son Richard var ansvarig för ledningen av verksamheten.³²⁶ Maskin ägde samtliga aktier i Traktor AB Sipano (Traktor) i vilket pa-

³²¹ Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

³²² Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37 Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51.

³²³ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 63 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 45.

³²⁴ Begreppet *organisatoriska skäl* har utvecklats i praxis i anslutning till punkt 1 av anvisningarna till 22 § KomL. Enligt fjärde stycket skulle uttagsbeskattning inte ske om särskilda skäl förelåg. En av de förutsättningarna som innebar att uttagsbeskattning kunde underlåtas var om organisatoriska skäl förelåg. Se prop. 1998/99:15, s. 127-128.

³²⁵ RÅ 1992 ref 56.

³²⁶ RÅ 1992 ref 56.

rets andra son Magnus var ansvarig för ledningen.³²⁷ Traktor hade i sin tur ett helägt dotterbolag, Sjöstedt & Co AB.³²⁸ På grund av sviktande hälsa ville Ragnar föra över verksamheten till sina barn. Richard skulle ta över Maskin och Magnus Traktor. Som ett led i generationsskiftet bildade Ragnar och Lilian ett nytt bolag till vilket aktierna i Traktor skulle överföras för bokfört värde.³²⁹ När överlåtelsen var klar avsåg paret att genom gåva överlåta aktierna i Maskin till sonen Richard och aktierna i Traktor till sonen Magnus.³³⁰ Som skäl för överföringen av verksamheten i Traktor till det av paret nybildade bolaget angavs starka organisatoriska skäl. Vidare angavs att en uppdelning av bolaget i två separata enheter skulle vara en bra lösning för framtiden eftersom det skulle undvika intressekonflikter och att bolagen får självständig ledning och blir finansiellt oberoende.³³¹ Regeringsrätten anförde att *”utgångspunkten [...] bör vara att det är de förväntade konsekvenserna för den berörda näringsverksamheten som skall vara utslagsgivande. Det kan dock självfallet inte komma ifråga att vid taxeringen söka bestämma vad som är den ideala organisationen för ett företag eller en företagsgrupp som berörs av en omorganisation. Prövningen bör istället inriktas på att bedöma om det mot bakgrund av de skäl som anförts för omorganisationen framstår som sannolikt att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten.”*³³² Regeringsrätten ansåg att den planerade omstruktureringen kunde vara till fördel både för den nuvarande verksamheten samtidigt som det skulle underlätta framtida drift under ledning av två oberoende parter.³³³ Regeringsrätten gjorde således den bedömningen att den påtänkta aktieöverlåtelsen var en organisatoriskt betingad ändring av företagsstrukturen och att uttagsbeskattning kunde underlätas.³³⁴

Som exempel på andra rättsfall där Regeringsrätten ansåg att organisatoriska skäl förelåg kan nämnas **RÅ 1992 not 237**. Omständigheterna i målet var att X och Y ägde 50 procent vardera av aktierna i B. Försäljnings AB. Försäljningsbolaget hade tre dotterbolag varav ett av dotterbolagen var ett spanskt bolag som bedrev helt skild verksamhet än de övriga bolagen.³³⁵ X och Y avsåg att bilda ett nytt bolag till vilket aktierna i det spanska bolaget skulle överlåtas till ett pris som understeg marknadsvärdet.³³⁶ Som skäl angavs önskemålet att uppnå riskspridning och att den svenska och den spanska verksamheten både till sin art och geografiska placering var helt skilda.³³⁷ Regeringsrätten refererade till vad som uttalades i Sipanomålet och beslutade att mot bakgrund av de skäl som angivits, nämligen riskspridning och att verksamheterna i bolaget till sin art och geografiska placering var helt skilda från varandra, måste överlåtelsen av det spanska bolaget ses som ett led i en av organisato-

³²⁷ RÅ 1992 ref 56.

³²⁸ RÅ 1992 ref 56.

³²⁹ RÅ 1992 ref 56.

³³⁰ RÅ 1992 ref 56.

³³¹ RÅ 1992 ref 56.

³³² RÅ 1992 ref 56.

³³³ RÅ 1992 ref 56.

³³⁴ RÅ 1992 ref 56.

³³⁵ RÅ 1992 not 237.

³³⁶ RÅ 1992 not 237.

³³⁷ RÅ 1992 not 237.

riska skäl betingad ändring av företagsstrukturen som förutsätts för att underlåta uttagsbeskattning.³³⁸

I **RÅ 1992 not 241** var omständigheterna i målet följande. Sex fysiska personer ägde samtliga aktier i aktiebolaget BESAB. BESAB var moderbolag till det helägda dotterbolaget Sandell & Co Bygg AB, ett norskt aktiebolag som ägdes till 60 procent samt ett handelsbolag och tre kommanditbolag.³³⁹ Koncernens verksamhet bestod av två verksamhetsgrenar. Verksamheten i BESAB och det norska bolaget avsåg byggnadsrörelse på entreprenad och försäljning av entreprenadmaskiner.³⁴⁰ Rörelsen i Sandells & Co Bygg AB avsåg fastighetsförvaltning.³⁴¹ Inom koncernen genomfördes en omorganisation för att renodla verksamheten. BESAB:s andelar i Sandells & Co Bygg AB samt dess andelar i kommandit- och handelsbolagen överläts till ett byggnadsrörelsedrivande aktiebolag, Vingpålen AB, till bokfört värde.³⁴² Genom omstruktureringen kom entreprenad- och maskinrörelsen respektive fastighetsförvaltningen att ligga i olika koncerner.³⁴³ Vid överlåtelsen förelåg oinskränkt ägaridentitet mellan BESAB och Vingpålen AB.³⁴⁴ Syftet med omstruktureringen var att erbjuda delägarskap i BESAB till anställda nyckelpersoner inom entreprenad- och maskinrörelsen samtidigt som den andra verksamhetsgrenen inom fastighetsförvaltning bevarades intakt.³⁴⁵ Avsikten var att knyta dessa nyckelpersoner närmare verksamheten genom att erbjuda delägarskap i den verksamhetsgren där de var verksamma. De organisatoriska skäl som anfördes var således renodling av verksamheten genom att avdela fastighetsförvaltningen från entreprenadrörelsen samt breddning av ledningsgruppen för att ge nyckelpersoner möjlighet att köpa in sig i entreprenadrörelsen.³⁴⁶ Regeringsrätten godtog angivna organisatoriska skäl för omorganisationen.

I **RÅ 1993 not 468** var omständigheterna i målet följande. Eva och Patrik ägde 50 procent vardera av aktierna i Pretty House.³⁴⁷ Pretty House ägde samtliga aktier i Cecehå som i sin tur ägde samtliga aktier i Wienerpåsen.³⁴⁸ Pretty House och Cecehå sålde damkläder i tre olika butiker. De tre butikerna hade inriktat sig på olika sorters kläder och bedrev inte någon konkurrerande verksamhet.³⁴⁹ Avsikten var att tillgångarna i två av butikerna skulle överlåtas till underpris till ett annat av Eva och Patrik ägt bolag.³⁵⁰ Därefter skulle aktierna i

³³⁸ RÅ 1992 not 237.

³³⁹ RÅ 1992 not 241.

³⁴⁰ RÅ 1992 not 241.

³⁴¹ RÅ 1992 not 241.

³⁴² RÅ 1992 not 241.

³⁴³ RÅ 1992 not 241.

³⁴⁴ RÅ 1992 not 241.

³⁴⁵ RÅ 1992 not 241.

³⁴⁶ Jfr RÅ 1993 not 537.

³⁴⁷ RÅ 1993 not 468.

³⁴⁸ RÅ 1993 not 468.

³⁴⁹ RÅ 1993 not 468.

³⁵⁰ RÅ 1993 not 468.

Pretty House och Cecehå säljas externt.³⁵¹ Regeringsrätten anförde att butikerna ligger åtskilt, de vänder sig till olika kundkategorier och har olika sortiment. Att åtskilja verksamheten uppfyller således de organisatoriska krav som ställs för underlåten uttagsbeskattning.³⁵²

I **RÅ 1993 not 537** var omständigheterna i målet följande. Göran Y ägde samtliga aktier i X AB.³⁵³ X bedrev gummiverkstadsrörelse och fastighetsuthyrning.³⁵⁴ Avsikten var att tillgångar i X skulle överlåtas till underpris till ett annat av Göran Y helägt bolag.³⁵⁵ Fastigheten skulle dock inte ingå i överlåtelsen.³⁵⁶ Som skäl för överlåtelsen angavs att Göran Y hade planer på att överlåta gummiverkstadsrörelsen till några anställda alternativt till en utomstående köpare.³⁵⁷ Eftersom det överlåtande bolaget hade hög substans måste fastigheten undantas för att det skall vara ekonomiskt möjligt att överta gummiverkstadsrörelsen.³⁵⁸ Regeringsrätten anförde att *”prövningen bör [...] inriktas på att bedöma om det mot bakgrund av de skäl som anförs för omorganisationen framstår som sannolikt att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten.”*³⁵⁹ Organisatoriska skäl för omstruktureringen ansågs föreligga och uttagsbeskattning underläts.³⁶⁰

I **RÅ 1993 not 717** var omständigheterna i målet var följande. Bolaget AB G ägdes till lika delar mellan A och B samt respektive parts barn.³⁶¹ På grund av samarbetsproblem avsåg A att tillsammans med sina barn bilda ett nytt aktiebolag, AB X.³⁶² En överlåtelse planerades där AB G skulle överlåta en så stor del av sina tillgångar till AB X att värdet på aktierna i detta bolag blev detsamma som värdet på aktierna i AB G.³⁶³ A och hans barn avsåg därefter att överlåta sina aktier i AB G till B och dennes barn för en köpeskilling motsvarande aktiernas nominella belopp.³⁶⁴ De organisatoriska skäl som anfördes i målet var samarbetsproblem mellan delägarna som medfört att viktiga investeringsbeslut inte kunnat fattas.³⁶⁵ Det angavs att enda möjligheten för att rädda företaget var att ägargemenskapen upplöstes.³⁶⁶ Regeringsrätten refererade till mål RÅ 1992 ref 56 och anförde att överlåtelsen san-

³⁵¹ RÅ 1993 not 468.

³⁵² RÅ 1993 not 468.

³⁵³ RÅ 1993 not 537.

³⁵⁴ RÅ 1993 not 537.

³⁵⁵ RÅ 1993 not 537.

³⁵⁶ RÅ 1993 not 537.

³⁵⁷ RÅ 1993 not 537 jfr RÅ 1992 not 241.

³⁵⁸ RÅ 1993 not 537.

³⁵⁹ Den bedömning som Regeringsrätten gjorde i RÅ 1993 not 537 utvecklades i RÅ 1992 ref 56 och har sedermera vid ett flertal tillfällen återopats av Regeringsrätten. Se exempelvis RÅ 1993 not 264.

³⁶⁰ RÅ 1993 not 537.

³⁶¹ RÅ 1993 not 717.

³⁶² RÅ 1993 not 717.

³⁶³ RÅ 1993 not 717.

³⁶⁴ RÅ 1993 not 717.

³⁶⁵ RÅ 1993 not 717.

³⁶⁶ RÅ 1993 not 717.

nolikt skulle förbättra förutsättningarna för näringsverksamheten.³⁶⁷ Överlåtelsen ansågs därmed vara betingad av sådana organisatoriska skäl att uttagsbeskattning ej skulle ske.³⁶⁸ Villkoret avseende organisatoriska skäl ansågs vara uppfyllt.

10.3.1.2 Vilka skäl anses ej vara organisatoriska skäl?

I **RÅ 1992 not 242** var omständigheterna i målet följande. X ägde och förvaltade tre fastigheter som utgjorde omsättningstillgångar i en byggnadsrörelse. Under de senaste åren hade X huvudsakligen enbart förvaltats fastigheterna. X avsåg att aktivera och förlägga byggverksamheten samt en av fastigheterna till ett aktiebolag. Förvaltningen av de övriga fastigheterna skulle överföras till ett annat aktiebolag ägt av X. Båda bolagen skulle bedriva byggverksamhet med inriktning mot förvaltning respektive försäljning. Överlåtelseerna skulle ske till ett pris understigande marknadsvärdet. X angav att ombildningen var betingad av organisatoriska skäl och att syftet med överlåtelsen var att anpassa företagsstrukturen till den ändrade inriktningen på verksamheten. Regeringsrätten anförde att *”en uppdelning av den förhållandevis homogena verksamheten (innefattande de tre omsättningsfastigheterna)”* inte kunde föranleda undantag från uttagsbeskattning. De organisatoriska skälen godtogs således inte.³⁶⁹

I **RÅ 1992 not 238** var omständigheterna i målet följande. Individerna A och B ägde hälften var av aktierna i försäljningsbolaget AB X och det nybildade NYAB. AB X ägde i sin tur dotterbolaget Verkstäder AB till 100 procent och tillverknings- och försäljningsbolaget AB I till 60 procent. AB X skulle överlåta aktierna i AB I till NYAB. Vidare avsåg Verkstäder AB att överlåta bolagets inkräm eller alternativt en fastighet till NYAB. Överlåtelseerna skedde till bokfört värde. Skälen som anfördes för ombildningen var att en särskiljning av fastigheten och rörelsen i separata bolag skulle bidra till en fördelaktigare organisatorisk kontroll och styrning av verksamheten samt att en mera marknadsmässig debitering av hyreskostnaderna i produktionsbolagen därmed skulle underlättas. Vidare anfördes att en bättre riskspridning skulle erhållas om fastigheten och rörelsen fanns i separata bolag. Därtill angavs att en mer renodlad företagsstruktur skulle vara fördelaktig i händelse av förändringar i ägarstrukturen. Regeringsrätten anförde att de är de förväntade konsekvenserna för den berörda verksamheten som skall vara utslagsgivande. Prövningen skall inriktas på om omorganisationen är ägnad att förbättra förutsättningarna för näringsverksamheten. Ombildningen ansågs inte vara betingad av sådana organisatoriska skäl att uttagsbeskattning kunde underlåtas. Villkoret avseende organisatoriska skäl ansågs ej vara uppfyllt.³⁷⁰

10.3.1.3 Sammanfattning av innebörden avseende organisatoriska skäl

Av Regeringsrättens praxis framgår att det är de förväntade konsekvenserna för den berörda näringsverksamhet som är avgörande vid prövningen av om organisatoriska skäl föreligger. Det skall framstå som sannolikt att de skäl som anförts för omstruktureringen är ägnade att förbättra förutsättningarna och driften av näringsverksamheten.³⁷¹ Domstolens pröv-

³⁶⁷ RÅ 1993 not 717.

³⁶⁸ RÅ 1993 not 717.

³⁶⁹ RÅ 1992 not 242.

³⁷⁰ RÅ 1992 not 238.

³⁷¹ Jfr RÅ 1992 ref 56 och RÅ 1992 not 238 samt Sandström, Gustaf, *Uttagsbeskattning – begreppet förbättrade verksamhetsförutsättningar m.m.*, SN 1995, s. 101.

ning är i hög grad inriktad på att värdera de effekter som omstruktureringen för med sig.³⁷² Anförda skäl för en omstrukturering får inte vara ägnade att åstadkomma en skattefördel. En viss skattefördel har dock godtagits av Regeringsrätten om det huvudsakliga skälet varit att förbättra bolagets framtida drift.³⁷³

Följande organisatoriska skäl har godtagits av Regeringsrätten. Omorganisation av företagsstrukturen som sker för att:

- undvika intressekonflikter och samarbetsproblem mellan delägarna för att rädda företaget.³⁷⁴
- Ge bolagen en självständig ledning och göra bolagen finansiellt oberoende.³⁷⁵
- Uppnå riskspridning.³⁷⁶
- Omstrukturera en enhetlig verksamhet bestående av olika verksamhetsgrenar, som till sin art och geografiska placering är helt skilda från varandra samt vänder sig till olika kundkategorier.³⁷⁷
- Ekonomiskt möjliggöra en överlåtelse av verksamheten till en anställd eller utomstående köpare.³⁷⁸
- Renodla verksamheten genom att separera två skilda verksamhetsgrenar från varandra för att möjliggöra en överlåtelse av verksamheten till en anställd eller utomstående köpare.³⁷⁹
- Bredda ledningsgruppen med avsikt att ge nyckelpersoner möjlighet att köpa in sig i verksamheten.³⁸⁰

Regeringsrätten har i stor utsträckning gjort en samlad bedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall för att utröna om organisatoriska skäl föreligger.

Författarna vill betona att en granskning av praxis måste göras med försiktighet. Att en viss förutsättning är uppfylld behöver inte med automatik leda till att företagna transaktioner ses som affärsmässiga eller organisatoriska. Detta trots att det vid en granskning av praxis kan utläsas att en viss transaktion tidigare ansetts vara vidtagen av organisatoriska skäl.³⁸¹

³⁷² Sandström, Gustaf, *Uttagsbeskattning – begreppet förbättrade verksamhetsförutsättningar m.m.*, SN 1995, s. 101 se även RÅ 1992 ref 56.

³⁷³ Se Regeringsrättens resonemang i mål RÅ 1992 ref 56.

³⁷⁴ RÅ 1992 ref 56 och RÅ 1993 not 717.

³⁷⁵ RÅ 1992 ref 56.

³⁷⁶ RÅ 1992 not 237.

³⁷⁷ RÅ 1992 not 237 och RÅ 1993 not 468.

³⁷⁸ RÅ 1993 not 537.

³⁷⁹ RÅ 1992 not 241.

³⁸⁰ RÅ 1993 not 717.

³⁸¹ Jfr Wiman, Bertil, *Koncernbeskattning: med särskild inriktning på omstruktureringar*, s. 120.

Varje situation måste ses i sitt sammanhang. Att en viss transaktion anses affärsmässig i ett företag behöver inte betyda att liknande transaktioner anses affärsmässigt motiverade i ett annat företag.

10.3.2 Omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en verksamhetsgren inom koncernen

Att genomföra en omstrukturering inför en kommande extern försäljning av en verksamhetsgren inom intressegemenskapen utgör enligt Finansdepartementets promemoria och lagrådsremissen exempel på när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägaraktier.³⁸²

Författarna har tolkat exemplet i lagrådsremissen och Finansdepartementets promemoria på följande vis. Ett företag planerar att genomföra en extern försäljning av en verksamhetsgren inom intressegemenskapen och har därför behov av att strukturera om verksamheten. Omstruktureringen kan vara nödvändig för att intressegemenskapen effektivt skall kunna drivas vidare. Företaget gör därför ett internt förvärv av delägaraktier. Ett internt förvärv av delägaraktier från ett företag som ingår i samma intressegemenskap vilket föranleds av en kommande extern försäljning av en verksamhetsgren inom koncernen är således en affärsmässigt motiverad transaktion.

10.3.3 Omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner

Att genomföra en omstrukturering som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner utgör enligt Finansdepartementets promemoria och lagrådsremissen exempel på när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägaraktier.³⁸³

Författarna har tolkat exemplet i lagrådsremissen och Finansdepartementets promemoria som att ett internt förvärv av delägaraktier kan vara affärsmässigt när två bolag inom en intressegemenskap avser att fusioneras. Ledningen förväntar sig ökad effektivisering och rationalisering av verksamheten genom fusionen. Antag att två företag inom samma intressegemenskap bedriver tillverkning av motorsågar. Det ena företaget har ett starkt varumärke samt bedriver egen forskning och utveckling. Det andra företaget har en duktig säljavdelning och ett värdefullt patent. Genom den planerade fusionen utnyttjas företagets resurser på ett mer ändamålsenligt sätt vilket leder till ökad effektivitet genom exempelvis produktivetsförbättringar.

Författarna anser att begreppen effektivisering och rationalisering är lika vaga som begreppet affärsmässigt motiverad. Frågorna infaller sig hur Skatteverket skall kunna bedöma hurvida en effektivisering eller rationalisering har skett. Skall effektivisering och rationalisering mätas i ekonomiska termer och inom vilket tidsperspektiv skall resultatet av effektiviseringen och rationaliseringen kunna påvisas? Skall effektivisering och rationalisering kunna

³⁸² Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38 samt kapitel 10.1 ovan vilket behandlar förarbetenas rättskällevärde.

³⁸³ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38 samt kapitel 10.1 ovan vilket behandlar förarbetenas rättskällevärde.

påvisas inom samma inkomstår som det interna förvärvet av delägarriätterna sker eller är det godtagbart att resultatet av effektiviseringen och rationaliseringen kan påvisas inom ett längre perspektiv?

10.4 Propositionens exempel på affärsmässigt motiverade transaktioner

I propositionen ges ett exempel på en situation som är tänkt att omfattas av den bestämmelse som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.³⁸⁴ Författarna avser att i detta kapitel analysera om det är möjligt att ur den angivna situationen utläsa vilka kriterier som är av vikt vid bedömningen av i vilka situationer det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarriätter.

Den situation som är tänkt att omfattas av 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL är där det finns ”en multinationell koncern som bedriver tillverknings- och försäljningsverksamhet i många delar av världen och som har en organisation med ett tiotal huvudkontor för olika regioner. I en av dessa regioner finns endast ett land – eller endast ett fåtal länder – som har en tillräckligt juridisk och ekonomisk stabil situation för att vara lämpat som bas för huvudkontoret för verksamheten i regionen. Huvudkontoret lokaliserar i detta land som har en beskattning som understiger tio procent. Den multinationella koncernen bedriver reell ekonomisk verksamhet i landet. I samband med en omstrukturering av verksamheten i regionen förvärvar ett svenskt aktiebolag ett dotterbolag från ett annat bolag i koncernen och finansierar förvärvet genom ett lån från huvudkontoret i regionen. Detta förfarande är normalt i koncernen och har vidtagits även i samband med omorganisationer av verksamheten i andra regioner. Ränteutgifterna som betalas till huvudkontoret i regionen följer normal praxis inom koncernen och är inte anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalas i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning.”³⁸⁵

Författarna kan utifrån ovanstående exempel utläsa att följande kriterier anses utgöra en indikation på att ett internt förvärv av delägarriätter från ett företag inom samma intressegemenskap är affärsmässigt motiverat.

- Om det inom en internationell intressegemenskap endast finns ett eller ett fåtal länder som har en tillräckligt juridisk, ekonomisk och politiskt stabil situation och företaget som mottar räntebetalningen har etablerats i detta land.³⁸⁶
- Att det bedrivs reell ekonomisk verksamhet av intressegemenskapen i det lågbeskattade landet.³⁸⁷
- Att omstrukturering av verksamheten genom interna förvärv av delägarriätter från företag inom samma intressegemenskap har förekommit vid tidigare omstruktureringar av verksamheten.³⁸⁸

³⁸⁴ Prop. 2008/09:65, s. 68.

³⁸⁵ Se 24 kap. 10 d § st. 1 p.2 IL, jfr prop. 2008/09:65, s. 87-88.

³⁸⁶ Prop. 2008/09:65, s. 68-69.

³⁸⁷ Prop. 2008/09:65, s. 68-69.

³⁸⁸ Prop. 2008/09:65, s. 68-69.

- Om räntan är marknadsmässig och följer normal praxis inom intressegemenskapen.³⁸⁹

Vidare stadgas i propositionen att ”det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som ska bedömas.”³⁹⁰ Författarna anser att anledningen till att en intressegemenskap placerar huvudkontoret i ett land med en juridisk, ekonomisk och politisk stabil situation får anses som ett sunt företagsekonomiskt övervägande. Av den ovan beskrivna situationen framstår det vidare som att omstruktureringar genom internt förvärv av delägarätter från ett företag inom samma intressegemenskap måste ha skett vid tidigare tillfällen för att företaget skall medges avdrag med stöd av den kompletterande undantagsregeln. Något som författarna ställer sig kritiska till eftersom endast de intressegemenskaper som tidigare genomfört omstruktureringar genom interna förvärv av delägarätter kommer att medges avdrag.

Författarna har inte lyckats plocka ut en enskild faktor som leder till att affärsmässighet anses uppfyllt. Vi anser därför att man genom den ovan beskrivna situationen kan utläsa att en samlad bedömning av omständigheterna i varje enskilt fall måste göras.

10.5 Avslutande kommentarer avseende lagstiftarens exempel

I kapitlet har författarna, med utgångspunkt i de uttalanden som återfinns i förarbetena till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter rörande innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad, försökt att återge de viktigaste kriterierna för att fastställa vad som krävs för att ett företag skall medges avdrag för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägarätter.

En slutsats värd att upprepas är att det sällan torde bli aktuellt att ifrågasätta själva finansieringen eftersom ett finansieringsbehov vanligtvis alltid föreligger vid ett förvärv, oavsett om finansieringen sker genom ett internt eller externt lån.³⁹¹ Bristen i affärsmässigheten framgår först när finansieringen och förvärvet grankas tillsammans.³⁹² I Finansdepartementets promemoria och i lagrådsremissen anges tre exempel på när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarätter.³⁹³ Författarna har analyserat de tre exemplen och funnit att viss ledning kan hämtas ur dem för att fastställa innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad. Exempelvis klarläggs att omstruktureringar vilka föranleds av att ett företag har förvärvat en extern företagsgrupp är affärsmässigt motiverad och att tolkningsvägledning kan hämtas från praxis avseende begreppet organisatoriska skäl. I proposi-

³⁸⁹ Prop. 2008/09:65, s. 68-69.

³⁹⁰ Prop. 2008/09:65, s. 68.

³⁹¹ Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

³⁹² Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

³⁹³ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38.

tionen återfinns inte de tre exemplen som återfanns i lagrådsremissen och i Finansdepartementets promemoria. Istället återges ett exempel på en situation som är tänkt att omfattas av den bestämmelse som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.³⁹⁴ Den situation som återfinns i propositionen finns även i lagrådsremissen men har i propositionen fått ett mer tydligt utformande. Gemensamt för situationen i propositionen och lagrådsremissen är att vikt skall fästas vid anledningen till varför etablering skett i ett lågskatteländ.³⁹⁵

Författarna har med utgångspunkt i den situation som återfinns i propositionen försökt att hämta ledning för tolkning när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarrätter. De faktorer som vikt troligtvis kommer fästa vikt vid är varför en intressegemenskap etablerat ett huvudkontor i en stat som beskattar ränteintäkter med en skattesats understigande 10 procent, huruvida verksamhet bedrivs i lågskattestaten, om omstruktureringar genom internt förvärv av delägarrätter förekommit vid tidigare tillfällen och huruvida räntan är marknadsmässig.

Då tillräcklig ledning avseende innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad inte återfinns i förarbetena till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter kommer författarna i det följande analysera begreppet med utgångspunkt i övrig svensk skattelagstiftning där begreppet affärsmässigt motiverad återfinns.

10.6 CFC-lagstiftningen och affärsmässigt motiverade transaktioner

För att finna ledning beträffande innebörden av rekvisitet affärsmässigt motiverad vänder sig författarna till de diskussioner som fördes i samband med införandet av den nya paragrafen 39 a kap. 7 a § IL, vilket medger undantag från CFC-beskattnings om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Anledningen till att författarna söker ledning i CFC-lagstiftningen är att 39 a kap. 7 a § IL också använder sig av uttrycket affärsmässigt motiverad.³⁹⁶

Syftet med införandet av CFC-lagstiftningen var att förhindra eller försvåra upplägg som syftar till att minska den svenska skattebasen.³⁹⁷ Samma syfte ligger bakom införandet av de nya bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.³⁹⁸ Ursprungligen fanns inget undantag från CFC-beskattnings i den svenska inkomstskattelagen. Som en

³⁹⁴ Se 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL.

³⁹⁵ I lagrådsremissen anges att viktiga faktorer till varför etablering skett i ett lågskatteländ är för att detta ”land har en välreglerad och väl fungerande finansmarknad samt en stabil politisk situation.” Se Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 50.

³⁹⁶ En begränsning görs till att enbart behandla de diskussioner som fördes kring begreppet affärsmässigt motiverad för att på så vis kunna erhålla ledning beträffande innebörden av vad som kan anses utgöra affärsmässiga skäl för att ett företag skall medges avdrag för ränteutgifter i samband internt finansierade förvärv av delägarrätter från ett företag inom samma intressegemenskap.

³⁹⁷ Prop. 2003/04:10, s. 1 och s. 41.

³⁹⁸ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 1.

konsekvens av EG-domstolens dom i mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*,³⁹⁹ där EG-domstolen uttalade att inskränkningar i etableringsfriheten endast kan accepteras om det är motiverat för att hindra rent konstlade upplägg med syfte att undvika skatt och att skattskyldiga skall ges möjlighet att påvisa att bolagets verksamhet utgör en faktisk verksamhet, beslutades att ett undantag från CFC-beskattningen skulle införas.⁴⁰⁰

Lagstiftaren valde att införa begreppet *affärsmässigt motiverad* istället för begreppet *faktisk ekonomisk verksamhet* vilket är det uttryck som EG-domstolen valt att tillämpa.⁴⁰¹ Av propositionen⁴⁰² till nämnda lagstiftning framgår att Regeringens uppfattning är att den terminologi som införs med anledning av EG-domstolens praxis inte nödvändigtvis måste vara densamma som EG-domstolen använder.⁴⁰³ Huvudsaken är att de principer som uttalas av EG-domstolen återspeglas i nationell lagstiftning.⁴⁰⁴ Regeringen finner stöd för sitt uttalande med hänvisning till mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*,⁴⁰⁵ där EG-domstolen uttalat att ”den skattskyldige i alla de fall där ett sådant fiktivt upplägg inte kan uteslutas bereds möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett detta upplägg.”⁴⁰⁶ Vidare hänvisas till mål C-231/05 *Oy AA*,⁴⁰⁷ där EG-domstolen gör uttalande om sambandet mellan fiktiva upplägg och avsaknad av affärsmässighet.⁴⁰⁸ Med utgångspunkt i dessa två mål, där EG-domstolen visar på sambandet mellan affärsmässighet och fiktiva upplägg, drar Regeringen slutsatsen att uttrycket affärsmässigt motiverad är befogat att tillämpa i den svenska lagstiftningen avseende CFC-beskattning.⁴⁰⁹ Skatteutskottet delade Regeringens bedömning med hänvisning till att begreppet affärsmässigt motiverad är en term som används i inkomstskattelagen och att termen motsvarar uttrycket faktisk ekonomisk verksamhet.⁴¹⁰

³⁹⁹ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2006] s. I-07995.

⁴⁰⁰ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2006] s. I-07995, p. 55 och p. 70.

⁴⁰¹ Prop. 2007/08:16, s. 19 se även Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2006] s. I-07995, p. 54.

⁴⁰² Prop. 2007/08:16 Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.

⁴⁰³ Prop. 2007/08:16, s. 19.

⁴⁰⁴ Prop. 2007/08:16, s. 19.

⁴⁰⁵ Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2007] s. I-2107.

⁴⁰⁶ Mål C-524/05, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2007] s. I-2107 p. 82 och Prop. 2007/08:16, s. 19-20.

⁴⁰⁷ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG [2007] s. I-6373.

⁴⁰⁸ Mål C-231/05, *Oy AA*, REG [2007] s. I-6373, p. 62.

⁴⁰⁹ Prop. 2007/08:16, s. 19-20.

⁴¹⁰ Bet. 2007/08:SkU13, s. 8.

Av propositionen framgår att det är förekomsten av affärsmässiga motiv som skiljer en verklig etablering från konstlad verksamhet.⁴¹¹ Uttrycket affärsmässiga motiv skall således tillämpas för att förtydliga att det inte är fråga om konstlade upplägg.⁴¹²

I EG-domstolens praxis har ett flertal omständigheter identifierats vilka inte anses tillräckliga för att utgöra konstlade upplägg. Att ett dotterbolag etablerats i en annan medlemsstat kan i sig inte innebära att skatteflykt föreligger.⁴¹³ Det faktum att den verksamhet som bedrivs i ett annat land än där moderbolaget är etablerat lika väl hade kunnat bedrivas i samma land som moderbolaget kan inte tas för god att det föreligger ett konstlat upplägg.⁴¹⁴ Att skatteövervägande spelar roll vid valet av etableringsställe har inte i sig inneburit att skatteflykt föreligger.⁴¹⁵

I doktrinen har införandet av begreppet affärsmässigt motiverad i den nya CFC-lagstiftningen kritiserats. Den huvudsakliga kritiken är att om det uppställs krav på att något skall vara affärsmässigt innebär det att Skatteverket ges möjlighet att bedöma det kommersiellt riktiga i en etablering, vilket vanligtvis inte är en uppgift för Skatteverket.⁴¹⁶ Det är den skattskyldiges uppgift att fatta de beslut som rör den egna verksamheten och hur man avser att organisera sin verksamhet.⁴¹⁷ Om affärsmässiga motiv saknas är det tvivelaktigt att detta kan tas till intäkt för att en etablering är konstlad.⁴¹⁸ Vidare uttrycks att de nya bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter tillsammans med den nya CFC-lagstiftningen kommer att leda till en bedömning där både etableringen, skulden och förvärvet skall bedömas ur en enda aspekt, nämligen huruvida affärsmässiga skäl föreligger.⁴¹⁹

Av det andra stycket i 39 a kap. 7 a § IL framgår omständigheter som särskilt skall beaktas vid bedömningen av huruvida en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.⁴²⁰ Av propositionen framgår att det andra stycket innehåller objektiva omständigheter så att en utomstående skall kunna bedöma om en etablering är affärsmässigt motiverad eller om syftet med etableringen är ett konstlat upplägg för att undandraga skatt.⁴²¹ De bedömningsgrunder som anges i det andra stycket i 39 a kap. 7 a § IL är sådana

⁴¹¹ Prop. 2007/08:16, s. 19.

⁴¹² Prop. 2007/08:16, s. 29.

⁴¹³ Mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, REG [1997] s. I-04695, p. 26.

⁴¹⁴ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2006] s. I-07995, p. 69.

⁴¹⁵ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2006] s. I-07995, p. 37.

⁴¹⁶ Barenfeld, Jesper och Persson Österman, Roger, *De nya CFC-reglerna – en kommentar*, SvSKT 2008, s. 108 se även Lindström Ihre, Lena och Karlsson, Robert, *De nya CFC-reglerna – är en verklig etablering affärsmässig eller ej*, SN 2008, s. 614.

⁴¹⁷ Barenfeld, Jesper och Persson Österman, Roger, *De nya CFC-reglerna – en kommentar*, SvSKT 2008, s. 109.

⁴¹⁸ Barenfeld, Jesper och Persson Österman, Roger, *De nya CFC-reglerna – en kommentar*, SvSKT 2008, s. 109.

⁴¹⁹ Lindström Ihre, Lena och Karlsson, Robert, *De nya CFC-reglerna – är en verklig etablering affärsmässig eller ej*, SN 2008, s. 615-616.

⁴²⁰ Prop. 2007/08:16, s. 20.

⁴²¹ Prop. 2007/08:16, s. 21.

omständigheter som typiskt anses indikera huruvida etableringen är affärsmässigt motiverad eller om det är ett konstlat upplägg.⁴²²

De omständigheter som typiskt anses indikera huruvida ett konstlat upplägg eller en affärsmässigt bedriven verksamhet föreligger är:

1. förekomsten av egna resurser såsom lokaler och utrustning som är nödvändig för dess verksamhet,
2. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamhet, och
3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.⁴²³

Det framgår dock av propositionen att en helhetsbedömning av samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet skall beaktas.⁴²⁴

10.7 Affärsmässigt motiverade transaktioner i förhållande till uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser

För att finna ledning beträffande innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad vänder sig författarna till inkomstskattelagens bestämmelser om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser. Dessa bestämmelser använder sig av begreppet affärsmässigt motiverat för att definiera innebörden av uttagsbeskattning respektive underprisöverlåtelser.⁴²⁵ Författarna anser det således motiverat att hämta ledning från bestämmelserna för att fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägaraktier kan anses affärsmässigt motiverat.

I förarbetena till bestämmelserna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser ansågs att ett förtydligande av uttrycket affärsmässigt motiverat var nödvändigt.⁴²⁶ Det förtydligande som lämnades var att det kan framstå som nödvändigt att ta ut ett lägre pris för varan eller tjänsten jämfört med vad varan eller tjänsten annars hade betingat på den öppna marknaden om det lägre priset syftar till att etablera en affärsrelation med en köpare.⁴²⁷ Lagrådet tillstyrkte argumentet⁴²⁸ men påvisade svårigheterna att tolka innebörden av uttrycket affärsmässigt motiverat när tillgångar och tjänster överläts till ett företag inom samma intres-

⁴²² Prop. 2007/08:16, s. 21 se även Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2006] s. I-07995, p. 67 där EG-domstolen ger exempel på objektiva omständigheter som anses indikera ett en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet föreligger. De exempel som ges är förekomsten av lokaler, personal och utrustning.

⁴²³ Prop. 2007/08:16, s. 21 jfr 39 a kap. 7 a § st. 2 IL.

⁴²⁴ Prop. 2007/08:16, s. 21.

⁴²⁵ Se 22 kap. 3 § IL och 23 kap. 3 § IL.

⁴²⁶ Prop. 1998/99:15, s. 165. Se även SOU 1998:1, s. 135.

⁴²⁷ Prop. 1998/99:15, s. 166. Se även SOU 1998:1, s. 137.

⁴²⁸ Lagrådets yttrande lämnades i samband med att ett förslag till inkomstskattelag presenterades för Lagrådet. Det uttalande som Regeringen tidigare gjort om innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat lämnades i samband med att underprislagen (Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris) infördes.

segemenskap.⁴²⁹ Frågan ställdes om affärsmässigheten skall bedömas med ledning av det överlåtande och/eller det övertagande företaget? Lagrådet anförde att det är nödvändigt att innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat preciseras.⁴³⁰ Regeringen gjorde dock den bedömningen att det inte torde vara lämpligt att lagstifta om innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat utan att frågan istället bör lösas i praxis.⁴³¹ Regeringen förtydligade dock att bedömningen av huruvida en transaktion är affärsmässigt motiverad eller inte skall avse det överlåtande företaget.⁴³²

10.8 Affärsmässiga skäl i förhållande till skatteflyktslagen

För att finna ledning beträffande innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat söker författarna ledning i förarbetena till skatteflyktslagen. Anledningen till att författarna vänder sig till skatteflyktslagen har sin grund i att det i förarbetena till skatteflyktslagens avsiktsrekvisit⁴³³ uttalades att affärsmässiga skäl har betydelse vid bedömningen av huruvida skatteflykt kan anses föreligga.⁴³⁴

Avsiktsrekvisitet tar precis som den föreslagna undantagsregeln, i 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 avseende begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter, sikte på den skattskyldiges avsikter med en transaktion.⁴³⁵ I förarbetena till avsiktsrekvisitet uttalas att skatteflyktslagen inte skall tillämpas om den skattskyldige har affärsmässiga, organisatoriska, marknadsmässiga eller andra företagsekonomiska skäl som tillsammans väger tyngre än syftet att erhålla en skatteförmån.⁴³⁶ Vidare uttalas att en objektiv bedömning av samtliga omständigheter skall göras för att tolka den skattskyldiges avsikt med förfarandet.⁴³⁷

I förarbetena till avsiktsrekvisitet uttalas att syftet med avsiktsrekvisitet är att förhindra skatteflykt som sker med hjälp av uppfinningsrika bolagstransaktioner eller avtal som syftar till att åstadkomma en fördelaktigare eller lindrigare beskattning av en rörelseinkomst eller en realisationsvinst.⁴³⁸ Vidare anges några konkreta exempel på ekonomiska transaktioner som med stor sannolikhet kommer att träffas av avsiktsrekvisitet. Som exempel på uppfinningsrika bolagstransaktioner nämns indirekta överlåtelser av bolag som syftar till att kringgå bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser.⁴³⁹ Ett annat exempel är avtal om arrende,

⁴²⁹ Prop. 1999/2000:2, bilaga 6, s. 419.

⁴³⁰ Prop. 1999/2000:2, bilaga 6, s. 419.

⁴³¹ Prop. 1999/2000:2, s. 298.

⁴³² Prop. 1999/2000:2, s. 298.

⁴³³ Avsiktsrekvisitet återfinns i 2 § p. 3 SFL. Se även kapitel 5.3 och 5.3.1.3 ovan för författarnas behandling av rekvisitet.

⁴³⁴ Prop. 1996/97:170, s. 44.

⁴³⁵ Jfr Prop. 1996/97:170, s. 20 och prop. 1982/83:84, s. 16 med Regeringens *Lagrådremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 63.

⁴³⁶ Prop. 1996/97:170, s. 44. Se även prop. 1982/83:84, s. 18 och prop. 1980/81:17, s. 29.

⁴³⁷ Prop. 1996/97:170, s. 44.

⁴³⁸ Prop. 1982/83:84, s. 22.

⁴³⁹ Prop. 1982/83:84, s. 22.

optioner eller liknande rättshandlingar som syftar till att undkomma eller sänka beskattningen.⁴⁴⁰ I förarbetena betonas vidare att det är en olöslig uppgift att utforma rekvisiten i skatteflyktslagen så att det i varje enskilt fall är möjligt för den skattskyldige att avgöra om en företagen eller planerad rättshandling träffas av regleringen.⁴⁴¹ Det framhålls dock att olägenheterna avseende förutsägbarheten lindras av att den skattskyldige har möjlighet att ansöka om förhandsbesked.⁴⁴²

Av praxis till skatteflyktslagen framgår att det är av vikt vid bedömningen av den skattskyldiges avsikter vilka rättsverkningar och ekonomiska följder förfarandet bidrar till utöver de skatterättsliga effekterna.⁴⁴³

10.9 Business purpose doctrine

I arbetet med att fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat vänder sig författarna till business purpose doktrinen.⁴⁴⁴ Författarna vill undersöka huruvida begreppet business purpose kan anses synonymt med det svenska begreppet affärsmässigt motiverad och således utgöra ledning för tolkning av innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad i förhållande till bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

Doktrinen har sitt ursprung i amerikansk rätt där högsta domstolen⁴⁴⁵ i mål Gregory v. Helvering⁴⁴⁶ uttalade i samband med att högsta domstolen försökte klarlägga vilket syfte som låg bakom vissa i målet företagna transaktioner, *“When subdivision (B) speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made ‘in pursuance of a plan of reorganisation’ of corporate business; and not a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here[...] an operation having no business or corporate purpose – a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a pre-conceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner.”*⁴⁴⁷ Den återgivna satsen anses ha lagt grunden till business purpose doktrinen. I målet fastslog domstolen att skattskyldigas motiv att minska sin skatt med lagliga metoder inte skall underkännas.⁴⁴⁸ Om däremot motivet till en transaktion ligger utanför syftet med lagen måste den skattskyldiges motiv tas i beaktande.⁴⁴⁹ Domstolen uttalade

⁴⁴⁰ Prop. 1982/83:84, s. 22.

⁴⁴¹ Prop. 1982/83:84, s. 45.

⁴⁴² Prop. 1982/83:84, s. 45.

⁴⁴³ SOU 1996:44, s. 125. Se exempelvis RÅ 1989 ref 31 och RÅ 1987 ref 131.

⁴⁴⁴ Hädanefter benämnd doktrinen.

⁴⁴⁵ The Supreme Court of the United States.

⁴⁴⁶ Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal revenue, 293 U.S 465 (1935).

⁴⁴⁷ Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal revenue, 293 U.S 465 (1935), p. 469 se även Pedersen, Jan, *Skattendnyttelse*, s. 240.

⁴⁴⁸ Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal revenue, 293 U.S 465 (1935), p. 469.

⁴⁴⁹ Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal revenue, 293 U.S 465 (1935), p. 470.

att om man skulle tillåta transaktioner med motiv som ligger utanför syftet med lagen skulle det främja artificiella förfaranden och frånta lagen all seriös mening.⁴⁵⁰

Doktrinen används som ett verktyg för att motverka oönskade skattefördelar.⁴⁵¹ Innebörden av doktrinen är att om inte den skattskyldige lyckas visa att en transaktion vidtagits av business purpose, får inte den skattskyldige utnyttja fördelen av en viss skatterättslig bestämmelse.⁴⁵² Om det framkommer att transaktionerna vidtagits i syfte att undvika alternativt att minska skattekostnaderna kan transaktionen fränkännas skatterättslig relevans.⁴⁵³ Vid bedömningen av vilket syfte som ligger bakom företagna transaktioner fäster domstolen vikt vid transaktionernas affärsmässiga och ekonomiska innehåll.⁴⁵⁴ Den civilrättsliga klassifikationen av transaktionerna får således stå tillbaks för den verkliga ekonomiska innebörden.⁴⁵⁵ Domstolen skall avgöra om vidtagna transaktioner varit ägnade att skapa en självständig vinstmöjlighet utöver de skattemässiga effekter som transaktionerna kan medföra.⁴⁵⁶ Den bedömning som skall företas kan enligt Pedersen vara svår att utföra om både affärsmässiga och skattemässiga skäl ligger bakom transaktionerna.⁴⁵⁷

I doktrinen avseende business purpose anges vissa omständigheter som kan anses kännetecknande för att en företagen omstrukturering är affärsmässig.⁴⁵⁸ De transaktioner som författarna anser vara viktiga att belysa är omstruktureringar som vidtagits för att:

- genomföra en naturlig geografiskt uppdelning,
- genomföra en naturlig funktionell uppdelning,
- efterleva krav från aktieägare,
- efterleva lagkrav,
- skydda ett företags tillgångar från en potentiell risk orsakad av ett annat företag,
- efterleva krav från återförsäljare och kunder,
- tillåta dess anställda att förvärva en andel i företaget, och
- kontrollera fackliga aktiviteter.⁴⁵⁹

⁴⁵⁰ Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal revenue, 293 U.S 465 (1935), p. 470.

⁴⁵¹ Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, s. 244.

⁴⁵² British tax review, Tiley, John, *Judicial Anti-avoidance Doctrines: The US Alternatives – Part II*, s. 220.

⁴⁵³ British tax review, Tiley, John, *Judicial Anti-avoidance Doctrines: The US Alternatives – Part II*, s. 220, Lodin, Sven-Olof, *Koncernbeskattning i USA*, s. 134-135 se även Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, s. 240.

⁴⁵⁴ Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, s. 240.

⁴⁵⁵ Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, s. 240.

⁴⁵⁶ Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, s. 246.

⁴⁵⁷ Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, s. 241.

⁴⁵⁸ British tax review, Tiley, John, *Judicial Anti-avoidance Doctrines: The US Alternatives – Part II*, s. 222-223.

⁴⁵⁹ Lodin, Sven-Olof, *Koncernbeskattning i USA*, s. 62-63 och British tax review, Tiley, John, *Judicial Anti-avoidance Doctrines: The US Alternatives – Part II*, s. 222-223.

Pedersen anser att doktrinen är ett uttryck för en rättsstats kamp mot att övervinna problemet med att skattskyldiga konstruerar förfaranden som enligt lagstiftningen är tillåten, men som strider mot syftet med lagstiftningen. Lösningen på problemet är enligt honom att utforma generella regler vilka möjliggör att domstolar kan förhindra transaktioner som strider mot syftet med lagstiftningen.⁴⁶⁰

10.10 Avslutande kommentarer

Då kapitlet syftar till att utreda innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad har författarna med utgångspunkt i lagtext och förarbeten till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter försökt att fastställa i vilka situationer ett internt förvärv av delägarätter kan anses affärsmässigt motiverat. Av lagtext och förarbeten framgår att vid ett internt förvärv av delägarätter skall såväl förvärvet som skulden vara huvudsakligen affärsmässigt motiverade för att ett företag skall medges avdrag för ränteutgifter.⁴⁶¹ Kravet på att transaktionerna skall vara affärsmässigt motiverade är kopplat till det kvantifierade begreppet huvudsakligen, där den skattskyldige har att bevisa att transaktionerna är affärsmässigt motiverade till 75 procent eller mer.⁴⁶² Författarna finner det anmärkningsvärt att Regeringen inte tagit remissinstansernas kritik avseende rekvisitet huvudsakligen mer allvarligt. Remissinstanserna framförde kritik mot att kravet på att affärsmässighet föreligger till minst 75 procent går utöver vad som är nödvändigt för att syftet med bestämmelserna skall uppnås. Det finns flera nivåer av kvantifierande begrepp såsom exempelvis *uteslutande* eller *så gott som uteslutande*, vilket motsvarar 90-95 procent upp till hundra procent.⁴⁶³ *Övervägande*, vilket motsvarar mer än hälften och *klart övervägande del* som motsvarar 60 procent och mer.⁴⁶⁴ I skatteflyktslagens generalklausul, vilket syftar till att motverka skatteflykt, anges att skatteförmånen skall ha utgjort det *övervägande* skälet för vidtagna transaktioner.⁴⁶⁵ Författarna hade varit mer övertygande om att nivån satts korrekt om en utredning av övriga kvantifierande nivåer genomförts. Som motivering till varför nivån om 75 procent valts anför Regeringen, att lagstiftningens tillämpningsområde är begränsat till att endast omfatta interna förvärv av delägarätter och att 10 procentsregeln normalt kommer att bli tillämplig vid undantag från bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.⁴⁶⁶ Vidare anføres att kravet på affärsmässighet måste ställas högt eftersom syftet med lagstiftningen är att förhindra skatteupplägg som minskar det svenska beskattningsunderlaget.⁴⁶⁷

⁴⁶⁰ Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, s. 247.

⁴⁶¹ Se 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 II, prop. 2008/09:65, s. 67, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 49, Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 34.

⁴⁶² Prop. 2008/09:65, s. 68, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 63 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbinda vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

⁴⁶³ Prop. 1999/2000:2, s. 498.

⁴⁶⁴ Prop. 1999/2000:2, s. 498.

⁴⁶⁵ Se skatteflyktslagens generalklausul i kapitel 5.2 ovan.

⁴⁶⁶ Prop. 2008/09:65, s. 68.

⁴⁶⁷ Prop. 2008/09:65, s. 68.

Lagstiftaren anför, att det företrädesvis är förvärvet av delägarätter som kommer att ifrågasättas. Avseende innebörden av begreppet framförs att ”*det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden - utöver eventuella skatteeffekter - bakom de transaktioner som ska bedömas.*”⁴⁶⁸ Viss vägledning avseende innebörden av begreppet gavs i lagrådsremissen och Finansdepartementets promemoria samt i propositionen. Författarna anser att det är tydligt att ett internt förvärv av delägarätter vilket föranleds av att intressegemenskapen förvärvar en extern företagsgrupp är affärsmässigt motiverat. Vidare anser författarna, att ledning kan hämtas från begreppet organisatoriska skäl för att genom en analog tillämpning fastställa innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad. Vid en granskning av praxis avseende organisatoriska skäl framgår att det är de förväntade konsekvenserna för den berörda näringsverksamheten som är avgörande vid prövningen av om organisatoriska skäl föreligger samt att omstruktureringen skall vara ägnad att förbättra förutsättningarna och driften av verksamheten.⁴⁶⁹ Vad gäller anledningen till att ett företag inom intressegemenskap etablerar sig i en lågskattejurisdiktion framgår av propositionen att en godtagbar anledning kan vara att denna stat har en juridisk, ekonomisk och politisk stabil situation.⁴⁷⁰ Om övriga transaktioner i anslutning till det interna förvärvet av delägarätterna anses som affärsmässigt motiverade medges företaget avdrag för ränteutgifterna trots att räntemottagaren är etablerad i en lågskattejurisdiktion.

Författarna ansåg att vidare tolkningsvägledning var nödvändig i tillägg till vad som framkommit av lagtext och förarbeten till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Vi valde därför att vända oss till övrig svensk skattelagstiftning där begreppet återfinns. Av övrig svensk skattelagstiftning kan utläsas att motsatsen till begreppet affärsmässigt är att en transaktion är konstlad.⁴⁷¹ Bedömningen av huruvida företagna transaktioner är affärsmässiga skall ske på objektiva grunder samt att samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet skall beaktas.⁴⁷² En värdering av transaktionernas rättsverkningar och ekonomiska följder är vidare av vikt vid bedömningen av om affärsmässighet föreligger.⁴⁷³ Vidare framgår att begreppet tidigare varit omtvistat. Sakkunniga har påvisat svårigheterna att tolka begreppet samt framfört önskemål om att begreppet borde förtydligas vilket dock inte anammats av lagstiftaren som istället hänvisat till att frågan bör lösas i praxis.⁴⁷⁴

I arbetet med att utreda innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat uppmärksammade författarna den amerikanska doktrinen om business purpose. Doktrinen används som verktyg för att avgöra om företagna transaktioner varit ägnade att skapa en självständig vinstmöjlighet utöver de skattemässiga effekter som transaktionerna kan medföra.⁴⁷⁵ Författarna betonar att en analog tillämpning av den amerikanska doktrinen inte kan göras på

⁴⁶⁸ Prop. 2008/09:65, s. 68.

⁴⁶⁹ Jfr RÅ 1992 ref 56 och RÅ 1992 not 238 samt Sandström, Gustaf, *Uttagsbeskattning – begreppet förbättrade verksamhetsförutsättningar m.m.*, SN 1995, s. 101.

⁴⁷⁰ Prop. 2008/09:65, s. 68.

⁴⁷¹ Prop. 2007/08:16, s. 29.

⁴⁷² Prop. 2007/08:16, s. 21 se även Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2006] s. I-07995, p. 67.

⁴⁷³ SOU 1996:44, s. 125. Se exempelvis RÅ 1989 ref 31 och RÅ 1987 ref 131.

⁴⁷⁴ Prop. 1999/2000:2, s. 298.

⁴⁷⁵ Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, s. 246.

Affärsmässigt motiverad

svensk lagstiftning men att viss vägledning ändå kan hämtas för att tolka innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad. Detta då syftet med doktrinen överensstämmer med syftet bakom lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränta.

11 Möjlighet att erhålla förhandsbesked

11.1 Inledning

Med hänsyn till komplexiteten och föränderligheten i det svenska skattesystemet föreligger ett behov för skattskyldiga att i förväg kunna bedöma skattekonsekvenserna av företagna eller planerade rättshandlingar. Möjlighet att ansöka om förhandsbesked syftar således till att ge ledning i rättsfrågor av vikt för den skattskyldige. Av föregående kapitel framgår att bedömningen av huruvida ett internt förvärv av delägaraktier kan anses som affärsmässigt motiverat är en tämligen svår uppgift att utröna. I det följande avser författarna därför att redogöra för vilka möjligheter den skattskyldige har att ansöka om förhandsbesked som kan ge ledning för om ett internt förvärv av delägaraktier kan anses affärsmässigt motiverat i det fall avdrag för ränta ej kan medges med stöd av tioprocentsregeln.

11.2 Förutsättningar för förhandsbesked

Enligt 5 § lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor kan en skattskyldig begära förhandsbesked hos Skatterättsnämnden i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Ett förhandsbesked syftar till att ge skattskyldig möjlighet att inför förestående eller vidtagen affär eller rättshandling ge besked om hur förfarandet kommer att bedömas ur beskattningssynpunkt.⁴⁷⁶ Det vanliga är att ansökan om förhandsbesked avser en planerad transaktion, i undantagsfall kan dock förhandsbesked medges vid redan vidtagna transaktioner.⁴⁷⁷ Förhandsbesked har blivit ett verktyg för att snabbt erhålla vägledande praxis på frågor som ännu inte blivit föremål domstolsprövning.⁴⁷⁸ Av doktrin framgår att om förhandsbesked överklagas till Regeringsrätten skapas vägledande prejudikat inom skatteområdet till ledning för andra skattemål.⁴⁷⁹

Förhandsbesked kan lämnas avseende samtliga skatter i 1 kap. 1 § st. 1 taxeringslagen (1990:324) och avseende punktskatter, moms och fastighetstaxering.⁴⁸⁰ I förarbetena anförs att förhandsbesked bör medges vid komplicerade transaktioner där rättsutredningar är nödvändiga och där vägledning inte kan hämtas från lagtext, förarbeten eller rättspraxis.⁴⁸¹ Förhandsbesked medges därför företrädesvis i rättsfrågor och bedömningsfrågor bestående av rättsliga värderingar eller ställningstaganden som aktualiseras vid tillämpning av en rättsregel eller princip.⁴⁸² Till rättsfrågor hänför lagstiftaren frågor om en persons skattskyldig-

⁴⁷⁶ Prop. 1997/98:65 s. 24 se även SOU 1949:62 s. 107 jfr Rydin, Urban, *Förhandsbesked vid beskattning*, IUR information nr. 5-6, 2001, s. 14.

⁴⁷⁷ Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 657.

⁴⁷⁸ Prop. 1997/98:65, s. 22-23 se även SOU 1996:44 s. 42, 55 jfr prop. 1960:79, s. 32.

⁴⁷⁹ Lodin, Sven-Olof et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 657 se även Nyquist, Kerstin, *Regeringsrättens handläggning av förhandsbesked i skattefrågor*, SvSkT 2008, s. 562.

⁴⁸⁰ Se 1 § lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor jfr Bet. 1997/98:SkU19 s. 18.

⁴⁸¹ Prop. 1997/98:65 s. 38 jfr prop. 1951:64 s. 42 och Nyquist, Kerstin, *Regeringsrättens handläggning av förhandsbesked i skattefrågor*, SvSkT 2008, s. 563.

⁴⁸² Prop. 1997/98:65, s. 38 och SOU 1996:44 s. 41 jfr SOU 1949:62 s. 107 se även Lindell, Bengt, *Saksfrågor och rättsfrågor*, s. 25 jfr Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, s. 70 och Francke, Jan, *Förhandsbesked i skatteärenden*, IUR information nr. 5-6, 2001, s. 12.

het, om skatteplikt föreligger för viss inkomst eller huruvida vissa omkostnader skall komma att medges avdrag eller ej.⁴⁸³ Vidare anförs att bedömningsfrågor avseende exempelvis fusioner, rörelseöverlåtelse och nyinvesteringar lämpar sig för förhandsbesked.⁴⁸⁴ Frågor som kräver bevisprövning eller analys av branschpraxis och dylikt bör enligt lagstiftaren företrädesvis prövas av domstolarna i sedvanlig ordning.⁴⁸⁵ Med bevisfrågor avses så kallade sakfrågor där prövningen avser att fastställa fakta.⁴⁸⁶ Bergström anför att det är rimligt att förhandsbesked inte medges i sakfrågor där själva utredningen och bevisningen är viktigare än rättsfrågan i sig.⁴⁸⁷

Sedan tillkomsten av skatteflyktslagen är Skatterättsnämnden skyldig att besvara frågor av skatteflyktskaraktär om det är vikt för den enskilde.⁴⁸⁸ Möjlighet finns att avvisa ansökan om Skatterättsnämnden gör bedömningen att det finns komplicerade bevis- utrednings- eller värderingsfrågor, att den utredning som presenteras är ofullständig, att det brister i formellt hänseende eller att frågan inte är nödvändig för en enhetlig tolkning av lagtexten eller rättstillämpningen.⁴⁸⁹

11.3 Avslutande kommentarer

Möjlighet att erhålla förhandsbesked leder till ökad rättssäkerhet när lagtexten är vag och den enskilde inte kan utläsa konsekvenserna av en planerad transaktion. I lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter används begreppet affärsmässigt motiverad för att beskriva de situationer då ett företag medges avdrag för ränteutgifter vid internt finansierade förvärv av delägaraktier. Då författarna anser att begreppet är vagt kan förhandsbesked vara ett medel för att klargöra i vilka situationer det är affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägaraktier. Enligt författarnas mening är det dock viktigt att uppmärksamma att förhandsbeskedsinstitutet inte får missbrukas såtillvida att den enskilde erhåller hjälp med att vidta skatteflykts- och skatteplaneringstransaktioner.⁴⁹⁰

⁴⁸³ Prop. 1951:64 s. 39.

⁴⁸⁴ SOU 1996:44 s. 41 se även prop. 1951:64 s. 38 jfr SOU 1949:62 s. 107.

⁴⁸⁵ Prop. 1997/98:65 s. 38 se även SOU 1996:44 s. 67 jfr Francke, Jan, *Förhandsbesked i skatteärenden*, IUR information nr. 5-6, 2001, s. 12 och Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, s. 65.

⁴⁸⁶ Lindell, Bengt, *Sakfrågor och rättsfrågor*, s. 21 jfr Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, s. 65.

⁴⁸⁷ Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, s. 73.

⁴⁸⁸ Prop. 1997/98:65, s. 23 se även SOU 1996:44, s. 42 jfr Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, s. 79.

⁴⁸⁹ Se 12 § st. 1 lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor och prop. 1997/98:64, s. 71.

⁴⁹⁰ Jfr prop. 1951:64, s.13 och s. 115, SOU 1949:62 s. 110 och Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, s. 77.

12 Analys och slutsatser

12.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att klarlägga gällande rätt genom att analysera och utreda i vilka situationer det kan anses *affärsmässigt motiverat* att göra ett internt förvärv av delägarätter för att ett företag skall medges avdrag för ränteutgifter. Uppsatsen syftar även till att analysera, huruvida hänsyn tagits till rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter vid användandet av begreppet affärsmässigt motiverad i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

Eftersom syftet är indelat i två moment, är analysen uppdelad i två kapitel. Inledningsvis besvaras frågan i vilka situationer det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarätter och således medges avdrag för ränteutgifter. Därefter besvaras huruvida hänsyn tagits till rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter vid användandet av begreppet affärsmässigt motiverad i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

12.2 I vilka situationer kan det anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarätter?

I förarbetena till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter stadgas att innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad är att det skall ligga sunda företags-ekonomiska och affärsmässiga överväganden - utöver eventuella skatteeffekter - bakom den interna skulden och det interna förvärvet.⁴⁹¹ Författarna anser att uttalandet ger upphov till flera tolkningssvårigheter. Vad som är sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden vid ett internt förvärv av delägarätter beror i hög grad på vilket företag och vilka övriga omständigheter som är för handen.

Författarna ger uttryck för att "[o]mstruktureringar av organisatoriska skäl, t.ex. som ett efterföljande led vid ett förvärv av en extern företagsgrupp, omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en verksamhetsgren inom koncernen eller omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner" är exempel på när ett internt förvärv av delägarätter kan anses som affärsmässigt motiverat.⁴⁹² Författarna är av uppfattningen att det är bra att lagstiftaren exemplifierar i vilka situationer ett internt förvärv av delägarätter är affärsmässigt motiverat. Vi är dock kritiska till hur exemplen utformats eftersom ytterligare tolkning är nödvändig för att klarlägga innebörden av dem. I det följande avser författarna att, med utgångspunkt i de tre ovan beskrivna exemplen, fastställa i vilka situationer det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarätter.

⁴⁹¹ Prop. 2008/09:65, s. 87, Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51 se även Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37.

⁴⁹² Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52 och s. 63 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 38 och s. 45.

12.2.1 Omstruktureringar av organisatoriska skäl

Ett internt förvärv av delägarrätter vilket föranleds av att en extern företagsgrupp har förvärvats utgör enligt lagstiftaren en organisatoriskt betingad transaktion och anses därav affärsmässigt motiverad.⁴⁹³ Att lagstiftaren använder begreppet organisatoriska skäl för att ge exempel på när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarrätter utgör enligt författarna en indikation på att ytterligare ledning för tolkning kan hämtas från innebörden av begreppet organisatoriska skäl för att genom analog tillämpning fastställa när ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat. Vi vill dock betona att det inte går att sätta likhetstecken mellan begreppen organisatoriska skäl och affärsmässigt motiverat. Varje situation skall ses mot bakgrund av de speciella förutsättningar som föreligger i varje enskilt fall.

Följande omständigheter utgör, mot bakgrund av begreppet organisatoriska skäl, enligt författarna en indikation på att ett internt förvärv av delägarrätter kan anses affärsmässigt motiverat. Interna förvärv av delägarrätter vilka föranleds av behovet att:

- undvika intressekonflikter och samarbetsproblem mellan delägarna i syfte att rädda företaget,
- ge bolagen en självständig ledning och göra dem finansiellt oberoende från varandra,
- uppnå riskspridning,
- omstrukturera en verksamhet bestående av olika verksamhetsgrenar som till sin art och geografiska placering är helt skilda från varandra för att uppnå en renodling av verksamheten.⁴⁹⁴

Författarna anser att bedömningen av huruvida det förelegat affärsmässiga skäl för det interna förvärvet av delägarrätter skall ske mot bakgrund av de förväntade konsekvenserna för det företag som yrkar avdrag för ränteutgifterna.⁴⁹⁵ De skäl som framförs skall framstå som huvudsakligen ägnade att förbättra förutsättningarna och driften av verksamheten.⁴⁹⁶

12.2.2 Omstruktureringar inför en kommande extern försäljning av en verksamhetsgren inom koncernen

Ett internt förvärv av delägarrätter vilket föranleds av en kommande extern försäljning av en verksamhetsgren inom intressegemenskapen utgör enligt lagstiftaren exempel på när det kan anses affärsmässigt motiverat att genomföra ett internt förvärv av delägarrätter.⁴⁹⁷ För-

⁴⁹³ Jfr Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 38 se även kapitel 7.2 och 8.2 ovan.

⁴⁹⁴ Se kapitel 10 ovan.

⁴⁹⁵ Jfr RÅ 1992 ref 56, se även kapitel 10.3.1.1 ovan.

⁴⁹⁶ Jfr RÅ 1992 ref 56, se även kapitel 10.3.1.1 ovan.

⁴⁹⁷ Jfr Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 51-52 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 37-38 samt kapitel 10.1 ovan.

fattarna anser att lydelsen är ett klart och tydligt exempel på när ett internt förvärv av delägarrätter anses affärsmässigt motiverat. Exemplet ger således inte upphov till ytterligare frågetecken.

12.2.3 Omstruktureringar som ett led i att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner

Som ytterligare exempel på när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarrätter anges då avsikten är att effektivisera eller rationalisera verksamheten genom exempelvis kommande fusioner.⁴⁹⁸ Författarna anser att begreppen effektivisera och rationalisera är vaga begrepp som inte ger tillräcklig ledning för tolkning av när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarrätter. Vi ifrågasätter hur Skatteverket eller domstolar skall kunna bedöma, huruvida en effektivisering eller rationalisering har skett. Skall konsekvenserna av ett genomfört förvärv av delägarrätter mätas i ekonomiska termer och i så fall inom vilket tidsperspektiv skall resultatet kunna påvisas? Enklast torde enligt författarna vara att mäta resultatet av ett internt förvärv av delägarrätter i ekonomiska termer eftersom den skattskyldige exempelvis skulle kunna lägga fram bevis som påvisar ökad lönsamhet. Vi kan inte se någon annan självklar metod för att bedöma huruvida en effektivisering eller rationalisering har skett. Vidare anser vi, att beskattningsåret före taxeringsåret torde vara den tidpunkt då effektiviseringen eller rationaliseringen skall kunna påvisas. Så följer av lag och att göra undantag från denna bestämmelse vore således ett brott mot svensk skattelagstiftning.⁴⁹⁹ Problematiken ur en intressegemenskaps perspektiv är dock, att resultatet av det interna förvärvet inte alltid torde kunna påvisas inom beskattningsåret eftersom effekten av en sådan omstrukturering i vissa fall kan inträda först senare.

Författarna har med utgångspunkt i lagstiftarens tre exempel redogjort för i vilka situationer vi bedömer att ett internt förvärv av delägarrätter kan anses som affärsmässigt motiverat med följderna att avdrag för ränteutgifter skall medges. I det följande avser författarna att med utgångspunkt i den situation som lagstiftaren använt för att exemplifiera vilka situationer som är tänkt att omfattas av undantagsregeln i 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL dra ytterligare slutsatser om när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarrätter.

12.2.4 Omständigheter som indikerar att ett internt förvärv av delägarrätter är affärsmässigt motiverat

I propositionen till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter ges ett exempel på en situation som Regeringen anser bör omfattas av den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.⁵⁰⁰ Ur denna situation har vi försökt att utläsa vilka omständigheter som kan anses indikera att ett genomfört eller planerat internt förvärv av delägarrätter är affärsmässigt motiverat.

⁴⁹⁸ Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 52 och Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 38 se även kapitel 7.2 och 8.2 ovan.

⁴⁹⁹ Jfr 1 kap. 15 § IL.

⁵⁰⁰ Situationen återfinns i kapitel 9.2 ovan.

De faktorer som vi anser indikera att ett internt förvärv av delägarrätter är affärsmässigt motiverat är:

- om etableringen skett i ett lågskatteland med anledning av att detta land har en juridisk, ekonomisk och politiskt stabil situation,
- om företaget som mottar räntebetalningen bedriver ekonomisk verksamhet, och
- om interna förvärv av delägarrätter förekommit vid tidigare tillfällen.⁵⁰¹

Författarna anser, att kravet på att det skall ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden bakom de transaktioner som skall bedömas kan anses uppfyllt om ett företag etablerat sig i ett lågskatteland för att landet har ett politiskt stabilt klimat. Vi är dock kritiska till att det framstår som att ett internt förvärv av delägarrätter måste ha skett vid tidigare tillfälle inom intressegemenskapen för att ett företag skall medges undantag från bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Om detta är lagstiftarens avsikt, utesluts intressegemenskaper som aldrig genomfört interna förvärv av delägarrätter från undantagsregelns tillämpningsområde. Vidare ställer vi oss frågan om det räcker med att ett internt förvärv av delägarrätter skett vid ett tidigare tillfälle eller om det krävs upprepade interna förvärv.

12.2.5 Huvudsakligen affärsmässigt motiverad

I lagtexten anges att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna skall vara *huvudsakligen* affärsmässigt motiverade.⁵⁰² Vi ställer oss frågan varför lagstiftaren valt att använda det kvantifierande begreppet *huvudsakligen* och inte det kvantifierande begreppet *övervägande*, vilket är den nivå som används i skatteflyktslagens generalklausul.⁵⁰³ Genom att använda begreppet *huvudsakligen* ställs ett högre krav på affärsmässighet för att medges avdrag för ränteutgifter än om nivån istället satts vid *övervägande* affärsmässiga skäl. Motivet till att lagstiftaren valt att sätta kravet högt kan enligt författarna ha sin grund i att lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter har en snäv utformning och att endast de transaktioner som har som huvudsyfte att undandraga skatt skall omfattas av lagstiftningen.⁵⁰⁴ Om vi ställer detta argument i förhållande till skatteflyktslagens generalklausul, vilket använder det kvantifierande begreppet *övervägande* för att fastställa i vilka situationer Skatteverket skall bortse från vidtagna rättshandlingar, anser författarna att en lägre nivå är nödvändig för att generalklausulen skall kunna tillämpas effektivt. Om nivån sätts högre blir resultatet att skatteflyktslagen får ett mer restriktivt tillämpningsområde och inte kommer att kunna tillämpas vid självklara skatteflyktstransaktioner.

Lagrådet framhåller att lagtexten fått en olycklig utformning och istället borde ersättas med lydelsen ”*affärsmässighet ska föreligga även om man bortser från skatteeffekterna.*”⁵⁰⁵ Vi är dock av åsikten att den nuvarande lydelsen, som uttrycker att såväl förvärvet som skulden skall vara

⁵⁰¹ Jfr prop. 2008/09:65 s. 68-69 och kapitel 9.2 ovan.

⁵⁰² Se 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL.

⁵⁰³ Se 2 § p. 3 SFL.

⁵⁰⁴ Jfr Regeringens uttalande i prop. 2008/09:65, s. 68 där Regeringen motiverar varför en nivå om 75 procent valts.

⁵⁰⁵ Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 5.

huvudsakligen affärsmässigt motiverade, är tydligare än den av Lagrådet föreslagna. Om lagstiftaren valt att använda sig av Lagrådets föreslagna lydelse, skulle det vara än mer oklart hur stor del av transaktionerna som skall vara affärsmässigt motiverade eftersom man inte inkluderat ett kvantifierande begrepp vilket skulle innebära att undantaget skulle bli tillämpligt så länge den skattskyldige kan påvisa att affärsmässighet föreligger. Alltså skulle affärsmässighet kunna föreligga till tjugo procent och skatteskäl till åttio procent vilket skulle göra lagstiftningen betydligt mer tandlös än hur den lyder idag.

Ett frågetecken ställs avseende frågan hur huvudsaklighetsbedömningen skall ske. Ponera att Skatteverket ställs inför situationen att ett företag argumenterar för att det finns flera affärsmässiga motiv för ett internt förvärv av delägarrätter. Skatteverket har dock uppmärksammat att transaktionerna inte enbart vidtagits av affärsmässiga skäl utan att skatteskäl haft viss betydelse. Hur skall Skatteverket bedöma vilket värde varje påstådd affärsmässighet har i jämförelse med skatteskälen? Vidare anser vi i likhet med Lagrådet att det kommer att bli svårt för Skatteverket att motbevisa en skattskyldigs påstående att företagna transaktioner är affärsmässiga när det förekommit en mängd transaktioner mellan företagen i intressegemenskap.⁵⁰⁶ Svårigheten består i att identifiera skulden, fordringen och förvärvet som tillsammans skall utgöra affärsmässigt motiverade transaktioner.

Författarnas slutsats är att den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter, om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverad, är svår att tillämpa, både för skattskyldiga, domstolar och Skatteverket.

12.2.6 Övrig svensk skattelagstiftning där begreppet affärsmässigt motiverad återfinns

Ledning för tolkning av när det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarrätter kan inte utläsas i övrig svensk skattelagstiftning där begreppet affärsmässigt motiverad återfinns.⁵⁰⁷ Författarna anser att om lagstiftaren väljer att använda ett begrepp vars innebörd inte kan fastställas genom ledning av övrig svensk skattelagstiftning där begreppet återfinns, framstår det som uppenbart att osäkerhet kommer uppstå vid fastställandet av i vilka situationer som det kan anses affärsmässigt motiverat att genomföra ett internt förvärv av delägarrätter.

12.2.7 Kan ledning hämtas från business purpose doktrinen?

Enligt författarna ger den amerikanska business purpose doktrinen uttryck för en stats kamp att komma till rätta med problem som uppstår till följd av att skattskyldiga konstruerar ett upplägg med syfte att undvika skatt. Samma syfte anser författarna ligga bakom syftet med lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. De omständigheter som amerikanska domstolar godtagit, vilka skulle kunna godtas av svenska domstolar och av Skatteverket, är interna förvärv av delägarrätter i syfte att genomföra en naturlig geografisk eller funktionell uppdelning av verksamheten, ett internt förvärv av delägarrätter vilket är nödvändigt för att skydda ett företags tillgångar från en möjlig risk orsakad av ett annat företag eller i syfte att efterleva lagkrav eller krav från aktieägare.⁵⁰⁸ En analog till-

⁵⁰⁶ Jfr Lagrådet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förbindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, s. 2.

⁵⁰⁷ Jfr kapitel 10.6 – 10.8 ovan.

⁵⁰⁸ Se kapitel 10.9 ovan.

lämpning av doktrinen bör dock enligt författarna göras med stor försiktighet. De omständigheter som godtagits av amerikanska domstolar bör endast fungera som ledning för tolkning av när ett internt förvärv av delägaraktier kan anses som affärsmässigt motiverat. Istället bör företrädesvis ledning för tolkning av i vilka situationer ett internt förvärv av delägaraktier kan anses affärsmässigt motiverat, hämtas från författarnas slutsatser i förhållande till förarbetena om lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter alternativt invänta praxis.

12.2.8 Avslutande kommentarer

I de ovanstående kapitlen har vi försökt att fastställa i vilka situationer det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägaraktier från ett företag inom samma intressegemenskap. Av ovanstående resonemang har författarna gjort följande reflektioner. Författarna anser, att en bedömning av vad som är affärsmässigt i hög grad innefattar skattemässiga överväganden. Lagstiftaren är dock av motsatt uppfattning. I valet mellan olika handlingsalternativ utgår vi från att varje företag gör en bedömning av det skattemässiga utfallet av respektive handlingsalternativ. Varje påstående om motsatt uppfattning är enligt vår åsikt en sanning med modifikation. Kritik har väckts mot att Skatteverket skall bedöma huruvida en transaktion är affärsmässig eller ej. Vi är beredda att hålla med om att Skatteverket inte är den bästa parten att bedöma huruvida vidtagna transaktioner är affärsmässiga eftersom Skatteverket representerar det fiskala intresset. Det är företagen som är i bäst position att avgöra vilka företagsekonomiska beslut som bör fattas. Vidare ställer sig författarna frågande till inom vilket tidsperspektiv affärsmässighet skall påvisas? Det som från början framstod som en affärsmässigt motiverad transaktion ur ett företags perspektiv kan i slutändan resultera i ett annat ekonomiskt utfall än som avsågs. Det är inte alltid möjligt att förutse konsekvenserna av vidtagna transaktioner på längre sikt, då det finns faktorer utanför ett företags kontroll som kan påverka utfallet. Det kan lika väl vara fråga om att affärsmässighet infaller inom samma beskattningsår som det interna förvärvet av delägaraktier genomförs eller att affärsmässighet kan påvisas först fem år senare. En diskussion kring när affärsmässighet skall kunna påvisas återfinns överhuvudtaget inte i förarbetena till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Vi anser att frågan är så pass viktig att lagstiftaren inte borde ha låtit frågan gå obemärkt förbi. Av 1 kap. 15 § IL följer att beskattningsåret för juridiska personer är det räkenskapsår som slutar närmast före taxeringsåret och enligt författarna bör därför frågan huruvida företagna transaktioner är affärsmässiga kunna påvisas inom samma beskattningsår som transaktionerna företagits.

Författarna har tolkat förarbetena som att en objektiv bedömning skall avgöra huruvida affärsmässighet föreligger eller ej.⁵⁰⁹ Med objektiv bedömning avses att syftet med transaktionerna skall framstå som affärsmässigt för en utomstående betraktare.⁵¹⁰ Författarna anser dock att det vid bedömningen av huruvida affärsmässighet föreligger, finns en risk att subjektiva inslag kan komma att få betydelse.⁵¹¹ Om lagstiftaren använder begreppet affärsmässigt motiverad utan att ge tillräcklig ledning för tolkning av begreppet, är det i hög grad den utomstående bedömarens enskilda uppfattning som slutligen får avgöra om transaktionerna

⁵⁰⁹ Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53 jfr mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2007], s. I-2107, p. 82 och p. 92.

⁵¹⁰ Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 225.

⁵¹¹ Jfr Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

är affärsmässigt motiverade eller ej. Författarna menar att det ligger i begreppets natur att även de utomstående betraktarna av transaktionerna torde ha olika uppfattningar om vad som utöver eventuella skatteeffekter skall betraktas som affärsmässigt. Bedömningen torde därför i hög grad bli beroende av den utomstående betraktarens enskilda erfarenheter och vetenskap. Det vore anmärkningsvärt om exempelvis företrädare från svenskt näringsliv, Skatteverket och domstolar i varje situation var eniga i frågan om vad som skall betraktas som en affärsmässigt motiverad transaktion. Författarna vill därför betona vikten av att lagstiftaren preciserar innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad.

12.3 Har hänsyn tagits till rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter vid användandet av begreppet affärsmässigt motiverad?

I förarbetena till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter saknas en diskussion kring huruvida rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter har beaktats vid utformandet av lagstiftningen. Att denna diskussion saknas finner vi anmärkningsvärt eftersom rättssäkerhet och effektivitet är två viktiga komponenter i en rättsstat.

Eftersom begreppet affärsmässigt motiverad saknar en enhetlig definition och att det inte vid en första anblick kan utläsas vad som är affärsmässigt i en viss situation, finner vi det motiverat att anta utgångspunkten att begreppet är vagt. Vid användandet av vaga begrepp anser vi att en belysning av begreppets innebörd i lagtext eller i förarbeten är nödvändig för att det inte skall råda osäkerhet om en viss rättsregels tillämpningsområde. Denna ståndpunkt ansåg även Skatteverket vara av betydelse, då vikten av att utforma en undantagsregel så precist som möjligt belystes i Skatteverkets förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.⁵¹² Om lagstiftaren som motivering till varför man inte vill förtydliga innebörden av ett begrepp hänvisar till att frågan bör lösas i praxis, anser vi att rättssäkerheten har åsidosatts. En skattskyldig kommer inte att kunna kontrollera hur en viss planerad eller vidtagen transaktion kommer att beskattas innan praxis har utvecklats. Syftet med att använda vaga begrepp i lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter kan ha sin grund i behovet av att effektivt kunna hänföra ett visst förfarande till att falla inom eller utom det vaga begreppets tillämpningsområde. Eftersom lagstiftaren medvetet valt ett vagt begrepp utgår vi från att utgångspunkten är att det bara är osäkerhet som kan ha en preventiv effekt och sålunda förhindra ränteupplägg. Författarna tolkar lagstiftarens avsikter som att om lagtexten utformas så att inga oklarheter råder finns möjlighet att nya upplägg konstrueras. Lagstiftaren har sålunda gjort en avvägning mellan behovet av att förhindra skatteplanering mot den enskildes krav på en rättssäker lagstiftning och i detta fall vägde behovet av att förhindra skatteplanering tyngre.

Enligt författarna är utvecklingen mot att använda vaga rekvisit i den svenska inkomstskattelagen inte önskvärd. Rättssäkerheten åsidosatts till nackdel för de skattskyldiga. Den svenska inkomstskattelagen är redan tillräckligt komplicerad för de som inte är insatta i svensk skattelagstiftning. Vi har dock viss förståelse för varför vaga rekvisit fått så stor genomslagskraft i Sverige. Om tydliga bestämmelser utformas, kan de skattskyldiga enklare kringgå skattelagstiftningen till skillnad från om vaga rekvisit används. Vi är övertygade om att de företag som yrkar avdrag för ränteutgifter kommer se till att de aldrig faller inom tillämpningsområdet för den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Företag kommer istället

⁵¹² Jfr Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 53.

aktivt verka för att ränteintäkten blir beskattad med minst 10 procent, av rädsla för att inte medges avdrag för ränteutgifter. Författarna anser därför att den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverad till viss del kommer att motverka de transaktioner som har till syfte att undandraga skatt. Vi vill dock inte genom ovanstående resonemang föranleda läsaren att tro att lagstiftningen är så vattentät att det inte finns möjlighet att undgå lagstiftningen. Andra möjligheter står öppna såsom exempelvis att förvärva fordringsrätter istället för delägarrätter, eftersom lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter endast omfattar delägarrätter alternativt att se till att ränteintäkten blir beskattad med en skattesats om minst 10 procent.

Som avslutning till denna analys vill författarna utreda huruvida möjlighet finns att erhålla ett förhandsbesked om vidtagna eller planerade transaktioner kommer att klassificeras som affärsmässigt motiverade. Om möjlighet finns att erhålla förhandsbesked ökar rättssäkerheten för den skattskyldige.

12.3.1 Finns möjlighet att erhålla förhandsbesked?

Då varken lagtext eller förarbeten till lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter ger ledning för tolkning av i vilka situationer det kan anses affärsmässigt motiverat att göra ett internt förvärv av delägarrätter samt att det inte hunnit utvecklas någon praxis, kan möjligheten att erhålla förhandsbesked leda till ökad rättssäkerhet för de skattskyldiga.

Då 1 kap. 1 § taxeringslagen stadgar att förhandsbesked kan lämnas avseende samtliga skatter konstaterar författarna att frågor avseende förvärv av delägarrätter omfattas av förhandsbeskedsinstitutet. Vidare är det enligt ovanstående resonemang tydligt att en fråga avseende undantagsregeln i 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL är av sådan karaktär att den uppfyller kravet på att tillräcklig vägledning inte kan hämtas från lagtext, förarbeten eller praxis. En ansökan om förhandsbesked torde därtill uppfylla kravet på att frågan är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning enligt 5 § lagen om förhandsbesked. Vidare anförs att förhandsbesked företrädesvis bör medges i rättsfrågor och bedömningsfrågor.⁵¹³ Som exempel på rättsfråga anger lagstiftaren huruvida vissa omkostnader skall komma att medges avdrag eller ej.⁵¹⁴ Vidare anförs att bedömningsfrågor avseende exempelvis rörelseöverlåtelse och fusioner lämpar sig för förhandsbesked.⁵¹⁵ Författarna anser att dessa uttalanden i hög grad anknyter till vad som är frågan i förevarande fall då den skattskyldige företrädesvis är intresserad av att få besked om huruvida avdrag för ränteutgifter kan medges eller ej. Dessutom anser författarna att ett förvärv av delägarrätter borde kunna jämföras med en rörelseöverlåtelse. Enligt författarna torde därför en fråga avseende avdragsrätten för ränteutgifter enligt 24 kap. 10 d § st. 1 p. 2 IL sannolikt kunna karakteriseras som en rättsfråga eller bedömningsfråga. Som stöd för författarnas resonemang vill vi referera till att möjlighet finns att erhålla förhandsbesked avseende skatteflyktslagens till-

⁵¹³ Prop. 1997/98:65, s. 38 och SOU 1996:44 s. 41 jfr SOU 1949:62 s. 107 se även Lindell, Bengt, *Saksfrågor och rättsfrågor*, s. 25 jfr Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, s. 70 och Francke, Jan, *Förhandsbesked i skatteärenden*, IUR information nr. 5-6, 2001, s. 12.

⁵¹⁴ Prop. 1951:64 s. 39.

⁵¹⁵ SOU 1996:44 s. 41 se även prop. 1951:64 s. 38 jfr SOU 1949:62 s. 107.

lämpning. Då skatteflyktslagen ger upphov till bedömningsfrågor vilket dessutom den undantagsregel som medger avdrag för ränteutgifter, om såväl förvärvet som skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverad föranleder, finner författarna stöd för att möjlighet finns att erhålla förhandsbesked till gagn för den skattskyldiges rättssäkerhet.

Mot bakgrund av vad som framförts ovan är författarna av uppfattningen att förhandsbesked torde kunna medges då det enligt lagstiftningen och förarbetena inte finnas några uppenbara hinder för att neka den skattskyldige prövning. Innan sådan prövning medges, finns det dock anledning att uppmärksamma problematiken med att skattskyldiga kan komma att utnyttja förhandsbeskedsinstitutet för att få svar på hur lagstiftningen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter kan kringgås. Om en sådan situation är för handen eller om frågan avser en bevisfråga, bedömer författarna att prövning inte kommer att medges. Beslutet om ett förhandsbesked är således i hög grad beroende av vilken fråga som ställs och vilka omständigheter som är för handen. Författarna vill även betona, att de bedömningsgrunder som skall vara uppfyllda för att erhålla förhandsbesked är tämligen oklara. Att bedömningsgrunderna är oklara innebär, att Skatterättsnämnden har stor makt att avgöra i vilka situationer ett förhandsbesked skall medges. Författarna vill därför understryka att det på grund av den allmänt utformade regleringen i lagen om förhandsbesked inte med säkerhet går att förutse om förhandsbesked kan komma att medges.

Referenslista

EG-RÄTT

Fördrag

Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen, konsoliderad version C 325/33
24.12.2002

EG-domstolens domar

C-74/74, Comptoir national technique agricole (CNTA) SA mot Europeiska gemenskapernas kommission, REG [1975] s. 00533

C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), REG [1997] s. I-04695

C-487/01 och C-7/02 Gemeente Leusden och Holin Groep BV cs mot Staatssecretaris van Financiën, REG [2004] s. I-05337

C-196/04, Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG [2006] s. I-07995

C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG [2007], s. I-2107

C-231/05, Oy AA, REG [2007] s. I-6373

KOM-rapporter

KOM(2007) 785 slutlig, Bryssel 10.12.2007, Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om tillämpning av åtgärder för att motverka missbruk i fråga om direkt beskattning – inom EU och i förhållande till tredjeland

SVENSK RÄTT

Författningar

Kommunalskattelag (1928:370)

Regeringsformen (1974:152)

Lag (1980:865) mot skatteflykt

Taxeringslag (1990:324)

SFS 1992:1600 Lag om upphävande av lagen (1980:865) mot skatteflykt

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Referenslista

Lag (1997:777) om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt

Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (2008:1343) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Offentligt tryck

Utskottsbetänkanden

1997/98:SkU19 Reformerat förhandsbesked, m.m.

2007/08:SkU13 Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.

Propositioner

Prop. 1951:64 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379), m.m.

Prop. 1960:79 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 21 december 1945 (nr 823) om nöjesskatt, m.m.

Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 1997/98:65 Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning

Prop. 2007/08:16 Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.

Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Lagrådet

Regeringen, *Lagrådsremiss – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, Fi2008/5395

Lagrådets yttrande, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, 2008-10-06

Finansdepartementet

Finansdepartementet, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Fi2008/4390, PM 2008-08-25

Statens offentliga utredningar

SOU 1949:62 Betänkande med förslag om inrättande av en riksskattenämnd m.m.

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen – Reformerat förhandsbesked

SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning

Skatteverket

Hemställan om ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) såvitt avser begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder, 2008-06-23, dnr 131-348803-08/113

Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder, dnr Fi2008/4093, PM 2008-06-23

Räntesnurror, hämtad 2008-09-10 från

<http://www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg/rantesnurror.4.3dfca4f410f4fc63c8680009710.html>

Rättsfall

Regeringsrätten

RÅ 1987 ref 131

RÅ 1989 ref 31

RÅ 1992 ref 56

RÅ 1992 not 237

RÅ 1992 not 238

RÅ 1992 not 241

RÅ 1992 not 242

RÅ 1993 not 264

RÅ 1993 not 468

RÅ 1993 not 537

RÅ 1993 not 717

RÅ 2001 ref 79

RÅ 2007 ref 84

RÅ 2007 ref 85

Remissyttranden

FAR SRS, *Remissyttrande – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, Remissyttrande 2008-08-18, Fi 2008/4093

Industrins Finansförening, *Remissyttrande angående Skatteverkets förslag till begränsning av avdragsrätten för ränta m.m. för vissa skulder; Finansdepartementets pressmeddelande 24 juni 2008*, Remissyttrande 2008-08-14, Fi2008/4093

LRF, *Yttrande över promemorian ”Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap”*, Remissyttrande 2008-09-01, Fi2008/4390

Länsrätten i Västmanlands län, *Yttrande över promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Remissyttrande 2008-09-01, Fi2008/4390

Näringslivets Regelnämnd, *Beträffande skatteverkets promemoria – Förslag om begränsningar i avdragsrätten m.m. på vissa skulder*, Remissyttrande 2008-08-14, Fi 2008/4093

Näringslivets Skattedelegation, *Remissyttrande – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, Remissyttrande 2008-08-14, Fi 2008/4093

Näringslivets Skattedelegation, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Remissyttrande 2008-08-31, Fi2008/4390

Sundgren Peter, *Yttrande avseende ”Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap” (Promemoria från finansdepartementet den 25 augusti 2008)*, Remissyttrande 2008-09-01, Fi2008/4390

Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Finansbolagens Förening, *Skatteverkets promemoria om Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, Remissyttrande 2008-08-12, Fi2008/4093

Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, finansbolagens Förening, *Finansdepartementets promemoria om Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Remissyttrande 2008-09-01, Fi2008/4390

Svenskt Näringsliv, *Promemorian Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Remissyttrande 2008-08-31, Fi2008/4390

Sveriges advokatsamfund, *Skatteverkets promemoria – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, Remissyttrande 2008-08-14, Fi2008/4093

Referenslista

Sveriges advokatsamfund, *Yttrande över Finansdepartementets promemoria Rän-teavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intresse-gemenskap*, Remissyttrande 2008-09-01, Fi2008/4390

Sveriges Kommuner och Landsting, *Rän-teavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intresse-gemenskap*, Remissyttrande 2008-09-01, Fi2008/4390

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, *Förslag om begränsning i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder (Fi2008/4093)*, Remissyttrande 2008-08-12, Fi2008/4093

Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – En Kommentar*. Del I, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2007

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – En Kommentar*. Del II, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2007

Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, Allmänna förlaget, Stockholm 1988

Barenfeld, Jesper och Persson Österman, Roger, *De nya CFC-reglerna – en kommentar*, Svensk skattetidning, 2008, s. 105-118

Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, Iustus förlag, 1990 Uppsala

Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka, Victorin, Anders och Vogel, Hans-Heinrich, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Norstedts Juridik, 2006 Stockholm

Beyer, Claes, *Vad är rättssäkerhet?*, i Festskrift till Gotthard Calissendorff, s. 11-37, Stockholm 1990

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007

Francke, Jan, *Förhandsbesked i skatteärenden*, IUR information, 5-6/2001, s. 10-13

Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?* Svensk skattetidning, 1998, s. 763-768

Hulgaard, Bodil, *Några tankar om rättssäkerhet*, Svensk skattetidning, 1998, s. 777-784

Höglund, Mats, *Symposiet Rättssäkerhet vid beskattning*, Svensk skattetidning, 1998, s. 759-762

Leijonhufvud, Madeleine, *Förarbeten*, i Finna rätt- Juristens källmaterial och arbetsmetoder, s. 97-117, Norstedts Juridik, 2006 Stockholm

Lindell, Bengt, *Saksfrågor och rättsfrågor*, IUSTUS Förlag, Uppsala 1987

Lindström Ihre, Lena och Karlsson, Robert, *De nya CFC-reglerna – är en verklig etablering af-färsmässig eller ej*, Skattenytt, 2008, s. 605-616

Referenslista

- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – En läro-och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Lund 2005
- Lodin, Sven-Olof, *Koncernbeskattning i USA*, Norstedts, Stockholm 1973
- Lögberg, Åke, *Några anteckningar om betydelsen av uttalanden i en lags förarbeten*, i Festskrift tillägnad professor Karl Olivecrona, s. 432-441, Norstedt, Stockholm 1964
- Nyquist, Kerstin, *Regeringsrättens handläggning av förhandsbesked i skattefrågor*, Svensk skattetidning, 2008, s. 559-564
- Olivecrona, Karl, Lejman, Fritjof & Norbeck, Lars, *Festskrift tillägnad professor, juris doktor Karl Olivecrona vid hans avgång från professorsämbetet den 30 juni 1964 av kolleger, lärjungar och vänner*, Norstedt, Stockholm 1964
- Peczenik, Aleksander, *Rätten och förnuftet – En lärobok i allmän rättslära*, Norstedts, Lund 1988
- Pedersen, Jan, *Skatteutnyttelse*, Gads Forlag, Århus 1989, s. 240-261
- Persson Österman, Roger, *Ränteavdrag efter koncernintern aktieöverlåtelse – skatteflykt eller ej?*, Svensk Skattetidning, 2007, s. 395-403
- Petersson, Olof, *Rättsstaten – Frihet, rättsäkerhet och maktindelning i dagens politik*, Norstedts juridik, Stockholm 2005
- Påhlsson, Robert, *Rättsäkerhet och skatterättslig argumentation*, Svensk skattetidning, 1998, s. 769-776
- Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation Series No.040, Jönköping 2007
- Rydin, Urban, *Förhandsbesked vid beskattning*, IUR information, 5-6/2001, s. 14-17
- Sandström, Gustaf, *Uttagsbeskattning – begreppet förbättrade verksamhetsförutsättningar m.m.*, Skattenytt, 1995, s. 99-103
- Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – En lärobok i allmän rättslära*, Norstedts juridik, 1992 Lund
- Tikka, Kari S, *Vad avses med rättsäkerhet i beskattningen?*, i Rättsäkerheten i beskattningen. Rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982, s. 7-21, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 12, Stockholm, 1983
- Tiley, John, *Judicial Anti-avoidance Doctrines: The US Alternatives – Part II*, British Tax Review, 1987, s. 220-240
- Thorsson, Leif och Unger, Sven, Festskrift till Gotthard Calissendorff, Norstedt, 1990 Stockholm
- Von Bahr, Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt, 2007, s. 644-651

Referenslista

Westberg, Björn, *Cross-Border Taxation of E-Commerce*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2002

Wiman, Bertil, *Koncernbeskattning: med särskild inriktning på omstruktureringar*, Iustus förlag, Uppsala, 1995

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedts juridik, Stockholm, 2002

AMERIKANSK RÄTT

Rättsfall

Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal revenue, 293 US 465 (1935)

Lagtext 24 kap. IL: Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder

24 kap. IL

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
- partiell fission i 3 a §,
- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
- begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 10 a–10 e §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och
- skattefria utdelningar i 12–22 §§.

En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas som ränta finns i 44 kap. 35 och 37–39 §§.

Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder

Definition av företag i intresse- gemenskap

10 a §

Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller
2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Med företag avses i första stycket och i 10 b– e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Huvudregler

10 b §

Ett företag som ingår i en intresse-gemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intresse-gemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intresse-gemenskapen.

Om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intresse-gemenskapen ersätts av en skuld till ett företag i intresse-gemenskapen, ska första stycket tillämpas på den sistnämnda skulden om bestämmelsen hade varit tillämplig på den först-nämnda skulden, för det fall det företaget hade ingått i intresse-gemenskapen.

10 c §

Bestämmelsen i 10 b § första stycket tillämpas också – om inte

annat följer av 10 e § – på en skuld till ett företag som inte ingår i intresse-gemenskapen, till den del ett företag i intresse-gemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intresse-gemenskap med det förstnämnda företaget, såvida skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intresse-gemenskapen.

Kompletteringsregler

10 d §

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intresse-gemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning får första stycket 1 inte tillämpas, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifter till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade.

10 e §

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 c § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c §

beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första stycket 1.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om ett företag som avses i första stycket 1 har möjlighet att få avdrag för utdelning ska 10 d § andra stycket tillämpas på motsvarande sätt.