

## Inkomstskatt: Ränteavdragsbegränsning

**Förhandsbeskedet meddelat:** 2014-04-16 (dnr 38-13/D)

**Förhandsbeskedet överklagat:** Ja, av Skatteverket.

Ett kommunalägt bolag har inte medgetts avdrag för ränteutgifter till kommunen med stöd av ventilen. Vid bedömningen har särskilt beaktats att finansieringen i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från kommunen.

### Skriv ut

[Skriv ut sidan](#)

### Relaterat

- [Lagrummet](#)
- [EG-domstolen](#)

### Lagrum

24 kap. 10 a – 10 f §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

### Sökande

X AB

### Motpart

Skatteverket

### Förhandsbesked

X AB får inte dra av ränteutgifterna.

### BAKGRUND

#### Omständigheterna i ärendet

X AB ägs av Y kommun. Bolaget har i sin tur [antal] helägda dotterbolag (...).

I dotterbolagen finns ett kontinuerligt behov av kapital för att finansiera pågående projekt och investeringar. All upplåning i koncernen görs av X AB som sedan lånar medlen vidare till dotterbolagen. Vid ingången av 2013 hade X AB skulder till externa kreditgivare på ca (...) kr och till Y kommun på ca (...) kr.

De medel som lånas ut av Y kommun tas från kommunens överlikviditet. Eftersom överlikviditeten inte kan förväntas bestå är det av vikt för kommunen med fasta tidpunkter för när lånen ska vara återbetalda. Kommunens lån till X AB kommer därför inte att förnyas utan vid behov ersättas av externa lån.

I ansökan aktualiseras tre lån som har sitt ursprung i X AB:s upplåning hos kommunen. Vidareutlåning har skett till två av X AB:s dotterbolag på i stort sett oförändrade villkor. Kreditbeloppen varierar mellan (...) och (...) kr, löptiderna mellan fyra och nio år och räntesatserna mellan tre och fyra procent. Lånen ska användas till att finansiera [bygginvesteringar].

Av handlingarna i ärendet framgår också att X AB lämnat utdelning till kommunen för räkenskapsåret 2011 med nästan (...) kr medan bolaget fått aktieägartillskott av kommunen åren 2010 och 2012 med sammanlagt drygt (...) kr.

#### Rättslig reglering

Ränteutgifter är avdragsgilla enligt den allmänna regeln för inkomstslaget näringsverksamhet i 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229). För företag i en intressegemenskap begränsades emellertid rätten till avdrag på interna lån till den del skulden avsåg ett förvärv av en delägarrätt från ett annat företag i intressegemenskapen genom särskilda regler som infördes 2008 i 24 kap. Beträffande ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012 gäller delvis ändrade regler. Ändringarna innebär att regelverket har skärpts bl.a. genom att tillämpningsområdet utvidgats i olika avseenden.

I kapitlets 10 b § föreskrivs att ett företag inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett annat företag som ingår i samma intressegemenskap. Kompletterande regler finns i 10 d och 10 e §§.

Enligt 10 d § första stycket ska sådana ränteutgifter ändå dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma om företaget bara skulle ha haft den inkomsten (tioprocentregeln). De två följande styckena i paragrafen är nya och aktualiseras inte i detta fall.

I 10 e § finns den s.k. ventilen. Av första stycket första meningen framgår att även om förutsättningarna i 10 d § första stycket inte är uppfyllda ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Tredje stycket, som inte hade någon motsvarighet tidigare, är en hjälpregel till första stycket. Där sägs att vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget (tillskottsregeln).

#### Frågan och parternas inställning

X AB frågar om avdrag kan medges för den ränta som betalas på lånen.

Parterna anser att skuldförhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade och att avdrag för ränteutgifter hänförliga till de aktuella lånen ska medges med tillämpning av ventilen.

X AB framhåller att bakgrunden till att finansieringen har skett via lån och inte via tillskott är praktiska hänsyn. Ett lån kan enligt bolaget regleras efter en överenskommelse mellan parterna medan en återbetalning av tillskott genom utdelning måste följa de aktiebolagsrättsliga bestämmelserna om värdeöverföringar och vinstutdelning.

#### SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

##### Utgångspunkter vid tillämpning av ventilen

Praxis (HFD 2011 ref. 90 I-V) har bekräftat den uppfattning som framfördes i förarbetena till den ursprungliga lagstiftningen att bestämmelsen ska tillämpas restriktivt och att bedömningen av om skulden är affärsmässigt motiverad ska göras utan att beakta skattemässiga hänsyn (prop. 2008/09:65 s. 67-68 och 87).

Genom 2012 års lagstiftning utvidgas tillämpningsområdet till att avse ränteutgifter på alla skulder till företag i intressegemenskapen och inte bara skulder avseende förvärv av delägarätter samtidigt som möjligheterna att få avdrag enligt bl.a. ventilen begränsas.

Det kommer till uttryck i 10 e § första stycket första meningen genom att en prövning ska ske om det "skuldförhållande" (tidigare "skulden") som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Det innebär enligt förarbetena att det ska göras en samlad bedömning av alla relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet och att bedömningen ska göras från både gäldenärens och borgenärens perspektiv (prop. 2012/13:1 s. 256).

Som exempel på ett affärsmässigt skäl nämns en effektiv likviditetshantering inom en koncern. Regeringen poängterar dock att likviditetshantering via en samordnad finansfunktion inte per automatik uppfyller kriterierna för att avdrag ska få göras enligt ventilen utan att en prövning måste göras av förutsättningarna i det enskilda fallet (a. prop. s. 258).

Andra omständigheter som kan tala för att ventilen är tillämplig är att skuldförhållandet avser kortfristiga skulder och lån till löpande verksamhet. Omständigheter som kan tala emot är att mottagaren varken beskattas för ränta eller utdelning eller om beskattningen kan neutraliseras av att mottagen ränta vidareutdelas med avdragsrätt (a. prop. s. 257).

Enligt tillskottsregeln i tredje stycket ska finansieringsfrågan särskilt beaktas vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat. Om det långivande företaget hade kunnat lämna ett tillskott i stället för ett lån rör det sig enligt förarbetena i allmänhet inte om ett affärsmässigt motiverat lån (a. prop. s. 261 och 263).

Avsikten är att en prövning av om tillskott kunnat lämnas ska göras i varje enskilt fall. Exempel på omständigheter som kan påverka möjligheten att lämna tillskott är t.ex. om det finns faktiska juridiska hinder för att lämna tillskott enligt lagstiftningen i det land där företaget hör hemma. En bedömning kan även påverkas av graden av inflytande i det låntagande företaget, t.ex. genom ägarandel. Det bör vägas in i vilken utsträckning affärsmässiga överväganden skulle påverkas negativt av en alternativ finansiering genom tillskott.

##### Ventilen och kommunsektorn

Kommuner i egenskap av skattebefriade subjekt uppmärksammas särskilt i förarbetena. I sammanhanget anförs att det inte föreligger några skäl för att undanta kommunerna från definitionen av intressegemenskap. Kommuners verksamhet i bolagsform bör ske på samma villkor som privat näringsverksamhet för att undvika risken att den senare missgynnas (a. prop. s. 240). Regeringen ansåg det inte heller lämpligt att införa något undantag för kommunala internbanker eller några andra specifika regler för kommunsektorn (a. prop. s. 259).

##### Skatterättsnämndens bedömning

Att kommunen och X AB omfattas av 10 b § framgår av praxis (HFD 2012 ref. 6). Eftersom kommunen är helt undantagen från skattskyldighet till inkomstskatt enligt 7 kap. 2 § första stycket 2 har X AB inte rätt till avdrag för de räntor avseende en skuld som bolaget betalar till kommunen enligt tioprocentsregeln.

Frågan är då om avdrag kan medges med stöd av ventilen.

Ventilen infördes för att avdrag för ränteutgifter skulle kunna medges om skulden som låg till grund för ränteutgiften huvudsakligen var affärsmässigt motiverad. Tillämpningen i praxis har i enlighet med lagstiftningens syfte varit restriktiv. De genomförda ändringarna av regelverket ger uttryck för att utrymmet för att tillämpa ventilen begränsats ytterligare genom bl.a. ändringen av uttrycket skulden till skuldförhållandet

och införandet av tillskottsregeln. Dessa grunder för att bedöma om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat gäller oavsett om finansieringen avser förvärv av delägarätter eller annat.

En omständighet som kan anses tala för att de aktuella skuldförhållandena bör anses vara affärsmässigt motiverade är enligt Skatterättsnämndens mening att det är fråga om hantering av överlikviditet inom en kommun för att finansiera pågående näringsverksamhet. I samma riktning pekar det förhållandet att likviditetshanteringen sker genom X AB i dess egenskap av internbank. Inte heller har räntenivåerna ifrågasatts som ovanligt höga i och för sig.

Mot detta får ställas en bedömning av om finansiering av X AB i stället hade kunnat ske genom tillskott från kommunen. I den delen har bolaget hänvisat till att kommunen inte kan räkna med att rådande ekonomiska förhållanden består på sikt och att låneformen med bestämda tidpunkter då återbetalning ska ske motiveras av praktiska hänsyn.

Med hänsyn till ägarförhållandet mellan kommunen och X AB framstår de krav som aktiebolagsrättsliga regler uppställer, och som skulle tillkomma vid återbetalning av tillskott jämfört med lån, inte som sådana hänsyn som ska tillmätas betydelse vid tillämpningen av tillskottsregeln (jfr a. prop. s. 262 och 263). Skatterättsnämndens slutsats är därför att finansieringen i stället hade kunnat ske genom tillskott på det sätt som avses i ventilens tredje stycke. Ett annat skäl som enligt förarbetena kan anföras mot en tillämpning av ventilen är att lånen, som i detta fall, inte är kortfristiga.

Mot denna bakgrund och med beaktande av övriga omständigheter som har framkommit framstår inte finansieringen som affärsmässigt motiverad. Ränteutgifterna för de aktuella lånen får därför inte dras av.

I avgörandet har deltagit Peder André, ordf., Marianne Svanberg, Anders Bengtsson, Leif Gäverth, Ulrika Lundström, Robert Pålsson och Ulla Werkeil.

Ärendet har föredragits av Lis Alfreds.

I den slutliga handläggningen har även Margareta Palmstierna deltagit.