

"Väsentlig skatteförmån - vad är det?"

Publicerad 2012-11-09 10:06

DAGENS JURIDIK



EXPERTKOMMENTAR – av Anders Hultqvist, adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet och expertkommentator för Blendow Lexnova

I februari i år skrev jag om ränteavdragsbegränsningsreglerna med utgångspunkt i den s.k. ventilens konstruktion med ett rekvisit som påfordrade att ett förvärv av delägaraktier, finansierade med koncerninterna lån, skulle vara affärsmässigt motiverade för att avdrag för räntan på lånet skulle vara avdragsgill.

Nu har reglerna utvidgats till att gälla alla interna lån inom en intressegemenskap, som även innefattar kommuner med kommunala bolag, oavsett vad lånet använts till. Det finns mycket att säga om avdragsförbudets omfattning och konstruktion, men jag ska särskilt uppehålla mig kring en "ny" juridisk – eller snarare anti-juridisk – innovation, att i skattelag ställa kravet att ett avdrag inte får leda till en "väsentlig skatteförmån".

Först en kortfattad bakgrund. Efter den s.k. Industrivärden-domen (RÅ 2007 ref. 85), som i sin tur grundade sig på "kommunmålet" (RÅ 2001 ref. 79) stod det klart att Högsta förvaltningsdomstolen inte var benägen att tillämpa skatteflyktslagen för att underkänna ränteavdrag på kommun- eller koncerninterna lån.

Många internationella företagskoncerner omstrukturerade, ordnade då med koncerninterna köp och försäljningar av dotterbolag, finansierade med koncerninterna lån, varvid de kunde göra avdrag för en koncernintern ränta och minska den skattepliktiga vinsten i svenska bolag. Ränteinkomsten hamnade i ett långivande koncernbolag, i många fall beläget utomlands, där räntan var lågt beskattad eller inte skattepliktig alls.

Summa summarum blev det stora ränteavdrag i Sverige, vilket minskade den svenska skattebasen. Det potentiella "skattesvinnet" beräknades först till 60 miljarder kronor, men justerades snart ned till 8 miljarder. Ett avdragsförbud infördes för ränta på interna lån för förvärv av delägaraktier (dvs. bl.a. köp av aktier i egna dotterbolag) i 24 kap. 10 a – 10 e §§ inkomstskattelagen (IL), med undantag för de förvärv och lån som var affärsmässigt motiverade.

Den 30 november förra året meddelade Högsta förvaltningsdomstolen ett antal domar (HFD 2011 ref. 90 I-V) avseende kravet på affärsmässighet, vilka skapade en omfattande debatt (se krönikan i februari och min artikel i Svensk skattetidning 2012 s. 212, som kan hämtas på www.hultqvist.se).

Under våren i år har debatten fortsatt, inte minst avseende riskkapitalbolags och kommuners interna utlåning, varvid skatteplanering via internlån och ränteavdrag åter – utöver de skärpningar som införts – beräknats kosta staten (den svenska skattebasen) miljardbelopp. De koncern- och kommuninterna lånen är sålunda ett nationalekonomiskt och skattepolitiskt problem som måste lösas. Därom kan vi nog vara ense. Frågan gäller dock hur detta bör ske eller, nu, hur det inte bör ske.

Företagsskattekommitténs överväganden och förslag, som ska presenteras om ett år, bedöms inte kunna inväntas och några mer sofistikerade lösningar (underkapitaliseringsregler m.m.) har därför inte hunnits med. Istället breddas avdragsbegränsningen till alla interna lån (oavsett vad de avser) samtidigt som intressegemenskapsbestämningen görs vidare (så att även kommuner/kommunala bolag ingår). Affärsräkenskapsrekvisitet får ett tillägg med ett övervägande om möjligheten till kapitaltillskott och 10-procents-ventilen – undantaget från avdragsförbudet som möjliggör avdrag bara räntan träffas av 10 procent skatt i landet där långgivaren/räntemottagaren beskattas – stängs om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Det är detta sista sätt att reglera ränteavdragsförbudet som jag ska kommentera i det följande, hur ömmande det än är att begränsa avdragsmöjligheter vid misstänkta skattedrivna transaktioner.

Enkelt uttryckt ser reglerna i 16 kap. 1 §, 24 kap. 10 b och 10 d §§ IL ut så här: All ränta är avdragsgill (16:1), utom räntor inom en intressegemenskap (24:10 b) om inte mottagaren beskattas med minst 10 procent (24:10 d, 1 st), under förutsättning att en väsentlig skatteförmån inte uppkommer genom ränteavdraget (24:10 d, 3 st). Så låt oss säga att alla kriterier är uppfyllda fram till frågan om huruvida en "väsentlig skatteförmån" uppkommer genom avdraget. Den skattskyldige har rätt till ett avdrag för ränta, men kan fortfarande förvägras detta avdrag om intressegemenskapen som helhet, t.ex. en internationell koncern, därigenom får en "väsentlig skatteförmån"... Vad är en skatteförmån?

En förmån är rimligen något relativt. Ett förmånligt pris relaterar ofta till ett högre (normalt) pris på grund av en särskild omständighet, t.ex. studentrabatt, grupprabatt, säsongsförsäljning, udda kvarvarande varor etc. Inom vissa rättsområden, t.ex. konsumenträtten, finns det t.o.m. regler om att ett pris inte får kallas förmånligt om det inte finns ett normalpris som tillämpas reguljärt. Inom skatterätten beskattas man för förmånliga köp från arbetsgivaren, vilket är detsamma som något man köper under marknadspriset. En skatteförmån bör därmed rimligen också vara något som avviker från en normalnivå.

Inom finansvetenskapen kan man t.ex. mäta förmåner i skattesystemet i relation till en viss generell norm, t.ex. avvikelser i förmånlig riktning från ett valt inkomstbegrepp. Ser man till vårt inkomstbegrepp (det källteoretiska) är t.ex. skattestimulanser i form av "överavskrivningar" (större avskrivning än den verkliga värdeminskningen), den tidigare lagernedskrivningen, de tidigare Annell-avdragen (avdrag för vinstutdelning) m.fl. systemavvikande anomalier sådana skatteförmåner. Men det är inte sådana det är fråga om här.

Utgångspunkten är att alla räntor är avdragsgilla, både för privatpersoner och företag, men denna rätt begränsas med avdragsförbudet för interna lån, för att åter öppnas med 10-procentsregeln, vilken också uppfylls. Ändå antas det kunna uppkomma en "skatteförmån". Om jag formulerar det på ett annat sätt: Är inte ett ränteavdrag då det normala? Kan verkligen ett lagenligt avdrag samtidigt vara en "förmån"? Hur förväntas man tänka här?

I den första utformningen av skatteflyktslagen, 1981-1983 då uttrycket skatteförmån "föddes", fanns det en sådan relation genom ett "omvägsrekvisit". Tanken var att den skattskyldige genom en "omväg" i förhållande till "det närmast till hands liggande förfarandet" erhållit en lägre skatt. Där finns relationen - teoretiskt korrekt - men problemet var å andra sidan att det aldrig kunde konstateras vad som var "det närmast till hands liggande förfarandet", så klausulen kom aldrig att tillämpas av högsta instans.

I den reviderade skatteflyktslagen, fr.o.m. 1 mars 1983, slopades omvägsrekvisitet, och frågan blev då vad skatteförmånen avsåg - "skatt enligt lag, utgör en förmån, lägre än vad...?". Jo, rimligen ingenting annat än enligt det sista rekvisitet, lagstiftningens "grunder" eller dess "syfte", som uppenbarligen nu var någonting annat än vad som står i lagbestämmelserna som de förstås vid vanlig lagtolkning och som måste fastställas för att erhålla relationen (Se vidare min avh. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen s. 384 ff., 419 ff. och Skattenytt 1995 s. 580 f.). Detta förbisågs – och förbises – ofta i rättspraxis, men uppmärksammades av Skatterättsnämnden och Gustaf Sandström (se Skattenytt 1996 s. 79). I skatteflyktslagen finns sålunda en relation, om än med ett illusoriskt rekvisit.

När ränteavdragsbegränsningarna nu skärps konstateras först att inte ens skatteflyktslagen räcker för att stoppa oönskade ränteavdrag (se prop. 2012/13:1 s. 248; jfr HFD 2012 ref. 6). Lösningen blir att använda rekvisitet väsentlig skatteförmån utan att relatera till någonting, som om det fanns någonting sådant i sig. – När samtliga villkor för ränteavdraget enligt lag är uppfyllda ska det prövas om en väsentlig skatteförmån då har erhållits.

Vad är innehållet i detta begrepp, begreppets konnotation? Man borde väl kunna kräva att lagstiftansvariga åtminstone försöker definiera detta, så att vi vet var vi ska börja. Så vi beger oss till lagstiftningens förarbeten – budgetpropositionen (prop. 2012/13:1). Läser vi allmänmotiveringen (särskilt s. 245-254) finner vi ingen definition, inte heller i specialmotiveringen (s. 333-334). Enligt min mening är detta inte konstigt, eftersom det är ett motsägelsefullt begrepp.

Via exempel på vad man skulle kunna tänka sig falla inom begreppet (dess denotation) blir det en sporadisk uppräkningslista utan någon röd tråd, annat än att det ges vissa fribrev för några uppräknade verksamheter eller situationer och, omvänt, illavarslande besked för andra – uttalanden som förväntas bli styrande för Skatteverket och domstolarna. (Redan här handlar det således om normgivning genom förarbeten i stället för genom lag.) Vi förstår så mycket i alla fall att det är fråga om vissa oönskade ränteavdrag, vilka dock inte kan preciseras i lagtext, utan som lämnas öppet för fri tillämpning (tolkning i dess vedertagna bemärkelse är det ju inte fråga om).

Lagstiftningssättet möter inte oväntat stor kritik, för egentligen är det ju inte längre fråga om lagstiftning i meningen materiella skatteregler, utan en öppen, vag möjlighet för Skatteverket att vägra ränteavdrag, om verket tycker så (snarast en kompetensregel).

Många remissinstanser påfordrar obligatorisk domstolsprövning, men jag förstår inte vad domstolarna ska kunna göra. Där håller jag med Kammarrätten i Göteborg, som i sitt remissvar anför att bestämmelsen blir svår att tillämpa. Jag skulle vilja säga omöjlig att tillämpa. Det handlar istället om vad man ska tycka – hålla med Skatteverket, som då funnit ränteavdraget inte rimligt med vad de tycker inte borde vara avdragsgillt, eller den skattskyldige, som tycker det och dessutom har uppfyllt lagens tidigare krav. Det är bäddat för fiskalmoraliska rättgångar framöver i dessa fall och domaren får, som Stig von Bahr uttryckt det, döma efter "magkänslan" (se Skattenytt 2007 s. 651) och sentensen: "Tax reduction is evil when it's done evilly."

För god juridik är det inte fråga om, så från rättsvetenskapligt håll tror jag inte det finns något att tillföra, annat än att legalitetsprincipen innebär att så obestämda regler i skatteskräpande riktning inte bör tillämpas alls eller åtminstone mycket försiktigt (jfr Högsta domstolen i NJA 2008 s. 946, angående legalitetsprincipen vid tolkning av stadgandet om "ofredande"). Domstolarna kan ju, om de liksom jag inte förstår vad som konstituerar en väsentlig skatteförmån, utan finner begreppet motsägelsefullt och innehållslöst, alltid medge avdraget på den grunden att det inte visats att det föreligger "en väsentlig skatteförmån".

Först ett svårbegripligt affärsmässighetsrekvisit, sedan ett intetsägande skatteförmånsrekvisit i regler som ska förhindra ränteavdrag i mångmiljardklassen – allt överlämnat till praxis att lösa. Det dunkelt sagda är, som bekant, det dunkelt tänkta.

Nu återstår att hoppas på att Företagsskattekommittén löser dilemmat, analyserar vad man vill ha för begränsningar och sedan föreslår regler som går att begripa och därmed tillämpa på ett någorlunda rättssäkert sätt.