

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
3434-06

meddelad i Stockholm den 19 december 2008

## **KLAGANDE**

Cloetta Fazer AB, 556014-2357

Ombud: Lars Haraldsson  
Haraldsson Consulting AB  
Kvinnebyvägen 123  
589 33 Linköping

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrättens i Jönköping dom den 10 mars 2006 i mål nr 2144-05  
(bilaga)

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 2001

---

## **YRKANDEN M.M.**

Cloetta Fazer AB (bolaget) yrkar att, för det fall Cloetta Invest AB ska uttagsbeskattas (Regeringsrättens mål nr 3435-06), bolaget ska medges avdrag som för räntekostnad för uttagsbeskattat belopp. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i Regeringsrätten i detta mål och mål nr 3435-06 med totalt 28 000 kr plus mervärdesskatt. Bolaget anför bl.a. följande. Om beskattning för beräknad ränta sker hos fordringsägaren,

Dok.Id 63965

---

Postadress  
Box 2293  
103 17 Stockholm

Besöksadress  
Birger Jarls torg 5

Expeditionstid  
09:00-12:00  
13:00-15:00

Telefon  
08-561 676 00  
Telefax  
08-561 678 20

blir den verkliga innebörden av transaktionen att fordringsägaren (dotterbolaget) anses ha erhållit en ränteintäkt och samtidigt anses ha lämnat en icke avdragsgill utdelning. Den verkliga innebörden för moderbolaget blir då att moderbolaget anses ha mottagit en skattefri utdelning samt anses ha erlagt en ränteutgift som är avdragsgill. Det fel som domstolen gjort är att inte fullfölja den ekonomiska innebörden av transaktionerna utan strikt utgå från den faktiskt erlagda räntan, trots att beskattningen för beräknad ränta hos Cloetta Invest AB innebär att en ”faktisk” ränta har erlagts motsvarande det belopp som Cloetta Invest AB anses ha erhållit. Den totala effekten blir en inte avsedd dubbelbeskattning. Av SOU 2005:99 s. 94–98 framgår konsekvenserna vid en uttagsbeskattning av varor. Utredaren säger att det av rättspraxis (bl.a. RÅ 2004 ref. 1 och RÅ 2004 ref. 94) kan utläsas att det utan explicit lagreglering är möjligt att för förvärvaren åsätta ett anskaffningsvärde utöver den öppna ersättningen. Det är därför klart att en konsekvens av en beskattning för beräknad ränta (uttagsbeskattning av tjänst) är att låntagaren ska erhålla avdrag för motsvarande belopp som en räntekostnad.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. Skatteverket tillstyrker att bolaget medges ersättning för kostnader i Regeringsrätten, men anser att ersättningen bör begränsas till vad som följer av gällande rättshjälpstaxa och ges exklusive mervärdesskatt. Skatteverket anför bl.a. följande. Det är en grundläggande regel vid beskattningen att avdrag medges endast för faktiska ränteutgifter. Det saknas således lagstöd för att medge avdrag för fiktiva räntekostnader. Vidare finns bestämmelser om det materiella sambandet mellan redovisningen och beskattningen. Av dessa bestämmelser följer att utrymmet för att beakta poster av fiktiv karaktär vid beräkningen av resultatet av näringsverksamhet måste anses vara mycket begränsat. I SOU 2005:99 behandlas frågan om vilket anskaffningsvärde det köpande bolaget får, om det säljande bolaget uttagsbeskattas vid en överlåtelse av tillgångar till underpris. Det ingick dock inte i utredningens uppdrag att utreda motsvarande frågor när tjänster utförs till underpris. Det går därför inte att i detta fall dra några direkta slutsatser med utgångspunkt i vad utredningen föreslagit. I praxis har avdrag för fiktiva utgifter medgetts endast i undantagsfall utanför det lagreglerade området, varvid det i regel rör sig om beskattning och avdragsrätt hos ett och samma skattesubjekt. RÅ 2004 ref. 1 visar att stor restriktivitet råder när det gäller att tillgodoräkna avdrag för ett uttagsbeskattat värde hos ett annat skattesubjekt. Rättsfallet ger inget stöd för att medge avdrag i detta fall. I RÅ 2004 ref. 94 var det fråga om en

speciell situation som var snarlik en fusion. Eftersom det i målet var fråga om överföring av samtliga rättigheter och skyldigheter på samma sätt som vid en fusion fanns inte samma motiv, som då det är fråga om skilda skattesubjekt, att hålla isär beskattningen av överlåtare och förvärvare. Skatteverket hänvisar även till en artikel av Leif Gäverth i Skattenytt 2005 s. 37–47. I artikeln anges att situationen när någon fått ett räntefritt lån inte är helt jämförbar med fallet att en tillgång har förvärvats till underpris eftersom någon tillgång med ett ”övervärde” och därtill hörande latent skatt inte har överförts.

### **SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten har i dom denna dag i mål nr 3435-06 funnit att bolagets dotterbolag Cloetta Invest AB ska uttagsbeskattas för räntefri utlåning till bolaget. Frågan i det nu aktuella målet är om bolaget har rätt till avdrag med motsvarande belopp som för räntekostnad.

Den som förvärvar tillgångar till underpris får enligt praxis i vissa fall med stöd av allmänna principer tillgodoräkna sig det värde som överlåtaren har uttagsbeskattats för som anskaffningsvärde på de förvärvade tillgångarna. Detta innebär att förvärvaren medges avdrag för anskaffningen med ett belopp som överstiger den lämnade ersättningen. Frågan i målet är hur långt dessa principer sträcker sig och då särskilt om de kan tillämpas även vid förvärv av tjänster till underpris.

I RÅ 2004 ref. 94 var det fråga om ett förfarande varigenom en stiftelses samtliga rättigheter och skyldigheter skulle övertas av ett trossamfund enligt särskild reglering. Överföringen skulle ske till underpris. I rättsfallet uttalades att rättsverkningarna av förfarandet i princip var desamma som vid en fusion och att stiftelsen därmed fick anses avyttra tillgångar. Uttagsbeskattning skulle därför ske enligt 22 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229). Regeringsrätten instämde vidare i Skatterättsnämndens bedömning att det av allmänna principer fick anses följa att, vid en uttagsbeskattning som skedde i den i ärendet aktuella situationen, förvärvaren som anskaffningsvärde på tillgångarna skulle få räkna det marknadsvärde som lagts till grund för beskattningen av överlåtaren.

Det förfarande som bedömdes i rättsfallet var i och för sig av speciell natur. Det saknas dock skäl att när det gäller konsekvensen hos förvärvaren av att en uttagsbeskattning sker hos överlåtaren behandla

regelrätta överlåtelser till underpris på annat sätt än det i rättsfallet aktuella förfarandet. Att förvärvaren i vissa fall kan tillgodoräkna sig det uttagsbeskattade värdet som anskaffningsvärde även vid regelrätta överlåtelser framgår vidare av RÅ 2004 ref. 1. Därigenom undviks en omotiverad dubbelbeskattning, dvs. att samma värde läggs till grund för beskattning hos både överlåtaren och förvärvaren.

I det nu aktuella målet har bolaget erhållit ett räntefritt lån från sitt dotterbolag. Bolaget har således utan ersättning kunnat disponera över det lånade beloppet vilket innebär att ett värde (dvs. ränteförmånens marknadsvärde) har förts över från dotterbolaget till moderbolaget. Detta har lett till att dotterbolaget har uttagsbeskattats för ett belopp motsvarande det överförda värdet. För att undvika en omotiverad dubbelbeskattning genom att såväl dotterbolaget som moderbolaget blir beskattade för avkastningen på lånebeloppet bör därför, på motsvarande sätt som vid en överlåtelse av tillgångar till underpris, bolaget medges avdrag som för räntekostnad med samma belopp som dotterbolaget har uttagsbeskattats för. Det förhållandet att bolaget är skattebefriat för utdelning från dotterbolaget föranleder ingen annan bedömning (jfr RÅ85 1:64).

Målet avser en fråga som har betydelse för rättstillämpningen. Bolaget är därmed berättigat till ersättning för kostnader i Regeringsrätten enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Det har inte kommit fram någon anledning att anta att bolaget inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Ersättningen bör därför bestämmas med beaktande av bolagets avdragsrätt. Den begärda ersättningen om 28 000 kr framstår därvid som skälig. Ersättning för kostnader i förevarande mål och i det av Regeringsrätten denna dag avgjorda målet 3435-06 bör därför medges med totalt 28 000 kr att fördelas lika mellan målen. Ersättning i detta mål medges därför med 14 000 kr.

### **REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten bifaller överklagandet och förklarar att Cloetta Fazer AB har rätt till avdrag som för räntekostnad med ett belopp motsvarande det belopp som uttagsbeskattats hos bolagets dotterbolag Cloetta Invest AB.

Regeringsrätten beviljar Cloetta Fazer AB ersättning av allmänna medel med 14 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Sten Heckscher

Marianne Eliason

Lars Wennerström

Eskil Nord

Kristina Ståhl

Annika Åsbrink  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare

Avd I  
Föredraget 2008-11-26