



KLAGANDE

Chalmersfastigheter AB, 556487-9764

Ombud: Katarina Larsson, Fredrik Sanell, Peter Nilsson och Christian Johnsson

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 29 oktober 2021 i mål nr 5967-17, 14112-19, 14114-19 och 14115-19, se bilaga A

SAKEN

Inkomstskatt
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avvisar yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

Chalmersfastigheter AB (fastighetsbolaget) yrkar att kammarrätten medger ränteavdrag enligt lämnade inkomstdeklarationer för beskattningsåren 2014–2017 samt beviljar bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten och förvaltningsrätten. Fastighetsbolaget anför följande.

Fastighetsbolaget ingår i en sluten koncernstruktur och ägs av Stiftelsen Chalmers Tekniska högskola (stiftelsen) som i sin tur även äger Chalmers Tekniska högskola AB (högskolebolaget). Stiftelsen bedriver skattebefriad allmännyttig verksamhet och fastighetsbolagets verksamhet bedrivs med syftet att tillgodose högskoleverksamhetens lokalbehov. Stiftelsen är stiftad av regeringen och det ligger i sakens natur att stiftaren, som är staten, inte har något intresse av att skapa någon skatteförmån. Fastighetsbolagets ränteavdrag är knappast ett sådant ränteavdrag som ränteavdragsbegränsningsreglerna syftar till att motverka och det framgår av förarbetena att det finns situationer där det finns anledning att tillämpa ventilen mindre restriktivt (prop. 2012/13:1 s. 257). Detta är en sådan situation.

Vidare bedriver fastighetsbolaget en reell verksamhet i Sverige med både intern och extern uthyrning. Bolagets första fastighetsförvärv skedde 1999. Alla fastigheter har förvärvats från externa parter på marknadsmässiga villkor. Finansieringen har dels bestått av externa lån, dels av interna medel. Fastighetsbolaget har haft ett reellt kapitalbehov och har således lånat kapitalet av stiftelsen som hade tillgängliga medel. Räntenivån på lånen är marknadsmässig. Det utlånade kapitalet är delvis internt upparbetat och är hänförligt till att högskolebolaget haft ett likviditetsöverskott som sedan har överförts till stiftelsen för vidareutlåning inom koncernen. Att låna ut internt upparbetat kapital är klart affärsmässigt, eftersom det är förenat med större kostnader att låna kapitalet externt. Det finns ingen skillnad mellan interna och externa lån vad gäller möjligheten till ränteavdrag för fastighetsbolaget. Förvaltningsrättens bedömning att de i huvudsak uteblivna amorteringarna skulle tala emot att det varit rena affärsmässiga avväganden som varit avgörande vid valet av finansieringslösning saknar helt grund. Två av de tre lånen amorterades av i sin helhet 2014.

Stiftelsen är bunden dels av begränsningar i stiftelselagen (1994:1220) avseende ”godtagbara placeringar”, dels av stiftelsens stadgar som anger

hur stiftelsekapitalet får placeras. Det måste finnas en avkastning för att stiftelsen ska kunna fullfölja sitt ändamål. Vidare åtog sig staten vid bildandet av stiftelsen att tillskjuta ett stiftelsekapital på 1 580 miljoner kr. Av detta får 900 miljoner kr omplaceras men inte förbrukas (bundet stiftelsekapital) medan resterande får omplaceras och vid behov förbrukas (obundet stiftelsekapital). Orsaken till att stiftelsen har tillförts det obundna stiftelsekapitalet var bl.a. att högskolebolaget övertog statens pensionsskuld till de anställda. Detta har i sin tur lett till att stiftelsen måste ställa ut en kapitaltäckningsgaranti, genom vilken stiftelsen förbinder sig att genom tillskott svara för att högskolebolagets egna kapital vid varje tillfälle uppgår till det registrerade aktiekapitalet. Denna garanti uppgår till 200 miljoner kr, är oåterkallelig och gäller utöver det ansvar för högskolebolaget som stiftelsen har enligt stiftelseurkunden och stiftelsens stadgar. Det kan även tilläggas att den utställda kapitaltäckningsgarantin beslutades i nominella belopp 1994 och måste bedömas efter att den ska värdesäkras över tid i förhållande till högskolans tillväxt gällande omsättning, anställda samt pensionsskuld. Högskolebolagets omsättning mellan 2014 och 2021 ökade med cirka 295 procent, antalet anställda ökade med 146 procent och pensionsskulden ökade med 267 procent. Stiftelsen har vidare ett borgensåtagande mot högskolebolaget på motsvarande belopp som pensionskulden, vilken vid utlåningen 2014 uppgick till ca 1 miljard kr. Skulden varierar löpande utifrån den årliga diskonteringsräntan. Fallande räntor under 25 år har lett till att skulden har ökat.

När beslutet om lånet togs 2013 uppgick det obundna stiftelsekapitalet till 956 miljoner kr. Om stiftelsen hade gjort ett tillskott som motsvarar lånebeloppet skulle den ha haft ett obundet kapital om endast 231 miljoner kr, vilket knappt hade räckt till kapitaltäckningsgarantin, varför tillskott inte var ett alternativ vid valet av finansiering av fastighetsbolagets fastighetsförvärv.

Det kan också konstateras att stiftelsen inte kommer att få något mer kapital från staten. Pensionsskulden är, trots att inlösen skett 2008 och 2012, fortsatt lika stor nominellt sett och högskolebolaget har fortsättningsvis en problematik likt andra bolag att kunna hantera en pensionsskuld med förmånsbestämda pensioner. Detta tydliggörs inte minst under 2020 då högskolebolaget varslade om uppsägning av 180 anställda. Orsaken till detta var att de pensionsrelaterade kostnaderna ökat på ett obalanserat sätt.

Vidare skulle ett kapitaltillskott från stiftelsen skapa större inlåsnings-effekter av kapitalet i förhållande till en finansiering via lån. Efter tillskott kan kapitalet återfås genom utdelning – vilket är förenat med betydande aktiebolagsrättsliga begränsningar – eller genom försäljning av fastighetsbolaget, vilket inte är rimligt. Vid finansiering genom tillskott finns inte möjligheten till att rikta krav mot konkursboet eller att ställa krav på säkerhet. Det är också generellt högre avkastning på utlånat kapital än på tillskjutet kapital via tillskott. Det finns inga lagkrav för att återfå kapital som utgörs av lån, vilket medför större flexibilitet.

Vad gäller Skatteverkets argument avseende att lånet förföll till betalning den 31 december 2014 kan det konstateras att fastighetsbolaget haft ett fortsatt lånebehov och därmed inte haft möjlighet att återbetala lånet. Det framgår tydligt i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för 2014 att fastighetsbolaget hade stora nybyggnationer under 2014 som färdigställdes under 2015. Byggnationen hade också effekten att bolaget fick utöka den externa belåningen samtidigt som det amorterades på den interna belåningen, vilket utgör affärsmässiga skäl för att förlänga belåningen. Den låga soliditeten som fastighetsbolaget hade vid denna tidpunkt medförde att lånet från stiftelsen blev ett krav för att bolaget över huvud taget skulle kunna genomföra förvärven av fastigheterna. För att kunna ta upp externa lån har lånet från stiftelsen därför varit efterställt lån från övriga fordringsägare. Fastighetsbolaget har också alltid lämnat pantbrev på fastigheterna som en första säkerhet vid externa lån som en bottenpant vid

en eventuell obeståndssituation. Slutsatsen är att om lånet från stiftelsen inte varit efterställt hade inte externa lån varit möjliga på affärsmässig basis med anledning av den svaga ekonomi som fastighetsbolaget hade under åren 2008–2014. Då hade högskolebolaget inte kunnat uppfylla sitt åtagande.

Möjligheten att lämna tillskott i stället för lån ska förvisso särskilt beaktas, men det är inte det avgörande skälet för att bedöma om ventilen är tillämplig eller inte. Samtliga relevanta omständigheter ska beaktas och som framgår ovan finns flera affärsmässiga skäl för skuldstrukturen samt både affärsmässiga och legala hinder för att lämna tillskott.

Skatteverket anser att yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska avvisas samt att överklagandet i övrigt och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås. Skatteverket anför följande.

Förlagslånet om 725 miljoner kr avser ett stort lånebelopp samtidigt som lånet har lång löptid och är amorteringsfritt. Under sådana omständigheter är skillnaden mellan stiftelsens långfristiga utlåning och ett tillskott inte någon annan än skillnaden i den skattemässiga effekten av ränteavdraget.

Som skäl för att tillskott inte kunnat lämnas anför fastighetsbolaget att det vid finansiering genom tillskott inte finns möjlighet att rikta krav mot konkursboet eller att ställa krav på säkerhet. Av bolagets årsredovisningar framgår dock att förlagslånet från stiftelsen är efterställt övriga fordringsägare vid en obeståndssituation och att det löper utan säkerhet. Det anges även i tidigare årsredovisningar att bolagets soliditet blir högre om lånet ses som fritt eget kapital och bolaget har angett att detta gör det möjligt att ta upp externa lån. Det kan därför ifrågasättas om stiftelsen skulle kunna återkräva lånet eftersom fastighetsbolaget behöver det för att ta upp externa lån och för att bedriva sin verksamhet. Lånet har i praktiken behandlats som

ett tillskott. Avkastningen för stiftelsen blir i det här fallet densamma jämfört med om tillskott skulle ha lämnats.

Den oåterkalleliga kapitaltäckningsgarantin uppgår till 200 miljoner kr. Den och förlagslånet uppgår därmed till totalt 925 miljoner kr, vilket ryms inom stiftelsens fria egna kapital. Vad fastighetsbolaget anfört om den oåterkalleliga kapitaltäckningsgarantin utgör inte ett hinder för att lämna tillskott.

Fastighetsbolaget anför även att det är affärsmässigt att låna från högskolebolagets likviditetsöverskott. Av förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna framgår att det inte är affärsmässigt att systematiskt bygga upp stora skulder (prop. 2012/13:1 s. 257). Det ursprungliga förlagslånet om 725 miljoner kr förföll till betalning den 31 december 2014, varefter parterna valde att låta lånet löpa på ytterligare tio år. Det rör sig därmed om en långsiktig finansiering, där parterna lät lånet fortsätta löpa efter den ursprungliga förfallodagen. Detta talar emot att skuldförhållandet är affärsmässigt.

Sammanfattningsvis är omständigheterna sådana att stiftelsen hade kunnat lämna tillskott. Det som fastighetsbolaget anfört i övrigt visar inte att det funnits hinder mot att lämna tillskott. Bolaget har inte gjort sannolikt att skuldförhållandet till stiftelsen är huvudsakligen affärsmässigt motiverat, varför det inte finns skäl för att medge avdrag för nu aktuella ränteutgifter.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Avdrag för ränteutgifter

Frågan i målen är om fastighetsbolaget ska medges yrkade avdrag för ränteutgifter under beskattningsåren 2014–2017 med stöd av den då gällande s.k. ventilen i 24 kap. 10 e § inkomstskattelagen (1999:1229).

En förutsättning för att avdrag ska få göras enligt ventilen är att det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om finansieringen i stället hade kunnat ske genom tillskott.

Bestämmelserna är avsedda även för lån från skattebefriade svenska subjekt och det bör, enligt kammarrättens mening, inte ges någon betydelse för bedömningen i detta fall att stiftelsen bedriver allmännyttig verksamhet (se prop. 2012/13:1 s. 239f. och 258ff.).

Fastighetsbolaget har sedan det började bedriva rörelse i slutet av 1990-talet genomfört externa förvärv av fastigheter, vilket har medfört ett behov av kapital. Förvärven har finansierats dels genom externa lån, dels genom interna lån från stiftelsen. De interna lånen härrör delvis från upparbetade medel i högskolebolaget. Kammarrätten anser att omständigheten att externa förvärv finansierats med internt upparbetade medel talar för att skuldförhållandet mellan fastighetsbolaget och stiftelsen till viss del varit affärsmässigt motiverat. För detta talar även omständigheten att två av de tre lånen amorterades under 2014.

Det framgår dock av utredningen att samtliga lån har varit långfristiga och att de avsett stora belopp. Förlagslånet om 725 miljoner kr har löpt sedan 2004 och förlängdes 2014 till att gälla till och med utgången av 2024. Lånet är amorteringsfritt och efterställt lån från övriga fordringsägare vid en obeståndssituation samt löper utan säkerhet. Dessa omständigheter talar emot att skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat. Förhållandena är också sådana att den ekonomiska skillnaden mellan lån och tillskott i princip inte är någon annan än den skattemässiga behandlingen av den ränta som fastighetsbolaget betalar till stiftelsen (jfr bl.a. prop. 2012/13:1 s. 223 och 257).

Fastighetsbolaget har anfört det är enklare för stiftelsen att återfå utlånat kapital jämfört med kapital som lämnats som tillskott. Syftet med att förlagslånet är efterställt är dock att göra det möjligt för bolaget att ta upp externa lån, vilket i sin tur framstår som en förutsättning för att bolaget ska kunna bedriva sin verksamhet. Detta talar emot att det skulle vara av avgörande betydelse för stiftelsen om fastighetsbolaget tillförs medel genom lån eller tillskott. Kammarrätten anser därför att bolagets invändning i denna del inte talar för att skuldförhållandet varit affärsmässigt motiverat, utan att det snarare talar för att såväl bolaget som stiftelsen i praktiken har behandlat förlagslånet som ett tillskott.

Vidare har fastighetsbolaget gjort gällande att det finns affärsmässiga hinder för stiftelsen att lämna tillskott i stället för att låna ut kapital. Det som bolaget i huvudsak har anfört är att stiftelsens kapital delvis är bundet, att stiftelsen har ställt ut en oåterkallelig kapitaltäckningsgaranti till högskolebolaget om 200 miljoner kr samt att högskolebolagets pensionsskuld medför en risk för att stiftelsen skulle behöva bidra med likvida medel, vilket skulle kunna innebära att stiftelsen inte skulle klara sina åtaganden. Av utredningen i målet framgår dock att förlagslånet och den oåterkalleliga kapitaltäckningsgarantin ryms inom stiftelsens fria egna kapital under de aktuella beskattningsåren. Med tanke på att det är fråga om en helägd koncern med få företag framstår det vidare för kammarrätten som osannolikt att de formella skillnaderna mellan lån och tillskott i praktiken skulle påverka stiftelsens möjligheter att få tillgång till likvida medel.

Fastighetsbolagets verksamhet synes vara av avgörande betydelse för att stiftelsen ska kunna bedriva sin verksamhet i enlighet med ändamålet och dessutom är aktierna i bolaget en tillgång hos stiftelsen. Kapitaltillskott från stiftelsen till fastighetsbolaget skulle alltså inte innebära att stiftelsekapitalet förbrukades eller riskerades. Det är alltså inte heller visat att kraven i stifteselagen och i stiftelsens stadgar gällande placering av kapital skulle påverka valet mellan lån och tillskott.

Kammarrätten anser alltså att det som fastighetsbolaget åberopar inte ger stöd för att det har funnits legala eller affärsmässiga hinder för stiftelsen att ge tillskott till bolaget.

Sammantaget anser kammarrätten, särskilt med beaktande av att det inte framgår annat än att finansiering i stället hade kunnat ske genom tillskott, att fastighetsbolaget inte har gjort sannolikt att skuldförhållandet till stiftelsen huvudsakligen varit affärsmässigt motiverat i den mening som avses i 24 kap. 10 e § inkomstskattelagen. Det innebär att avdrag för de aktuella ränteutgifterna inte kan medges för beskattningsåren 2014–2017.

Ersättning för kostnader

Fastighetsbolaget har inte begärt ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten innan målen avgjordes där. Kammarrätten kan inte som första instans pröva den frågan. Yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska därför avvisas.

Fastighetsbolaget förlorar målen och det finns inte heller någon annan grund för ersättning. Yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Petter Classon

Niclas Falkendal

Johan Rubenson
referent

/Kristofer Persson Kärki

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORG**

Avd. 1

DOM

2021-10-29

Meddelad i Göteborg

Mål nr

5967-17

14112-19

14114-19

14115-19

KLAGANDE

Chalmersfastigheter AB, 556487-9764

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets beslut 2016-12-20 med dnr 82-50580796, 2017-11-07 med dnr 82-51972625, 2018-10-22 med dnr 82-75946373 och 2019-07-05 med dnr 19TD60312

SAKEN

Inkomstbeskattning 2014 - 2017

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 537970

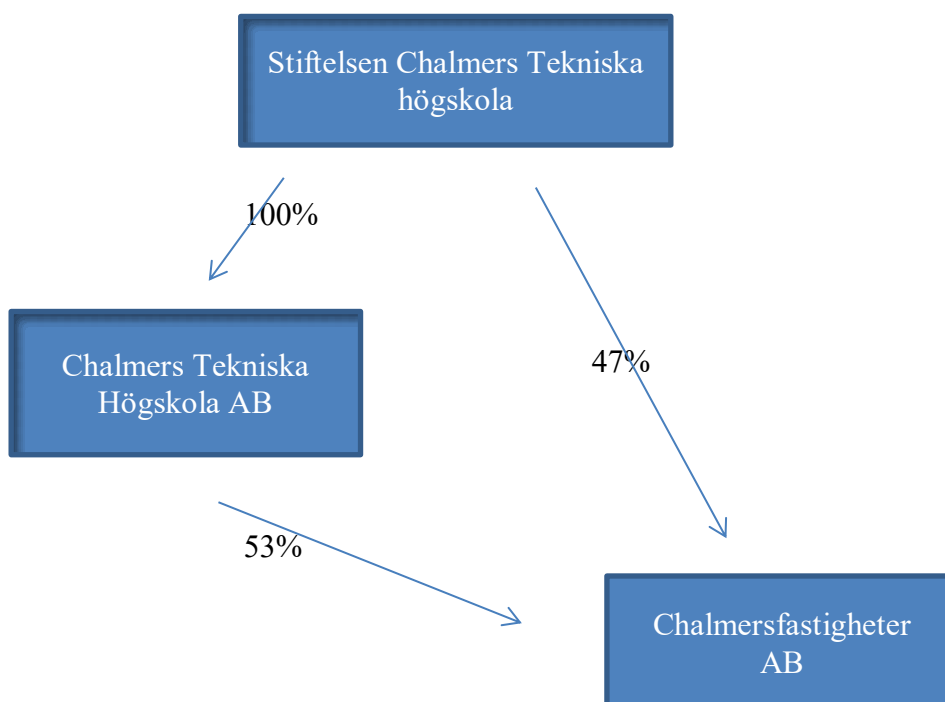
Postadress Box 53197 400 15 Göteborg	Besöksadress Sten Sturegatan 14	Telefon 031 - 732 70 00	Telefax 031 - 711 78 59	Expeditionstid måndag–fredag 08:00–16:00
		E-post: forvaltningsrattenigoteborg@dom.se www.forvaltningsrattenigoteborg.domstol.se		

VAD MÅLET GÄLLER

Frågan i målet är om Chalmersfastigheter AB gjort sannolikt att det ska medges avdrag för ränteutgifter avseende lån från Stiftelsen Chalmers Tekniska högskola.

BAKGRUND

Chalmersfastigheter AB (Fastighetsbolaget) ingick tillsammans med Chalmers Tekniska Högskola AB (Högskolebolaget) och modern Stiftelsen Chalmers Tekniska högskola (Stiftelsen) i Chalmerskoncernen. Stiftelsen och Högskolebolaget bedrev allmännyttig verksamhet och var skattebefriade enligt 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Fastighetsbolagets verksamhet bestod av att tillhandahålla Högskolebolaget och övriga hyresgäster lokaler genom att bl.a. äga och utveckla fastigheter. Stiftelsen ägde 47 procent av rösterna och 90 procent av kapitalet i Fastighetsbolaget. Högskolebolaget ägde övriga andelar.



DE ÖVERKLAGADE BESLUTEN

Skatteverket medgav inte Fastighetsbolaget avdrag för räntekostnader avseende lån från Stiftelsen. Besluten motiverades bl.a. enligt följande.

Avdrag för ränteutgifterna kan enligt huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL inte medges då det är fråga om skuldförhållande mellan företag i intressegemenskap. Eftersom ränteinkomsten inte beskattas hos Stiftelsen är undantagsregeln i 24 kap. 10 d § IL, tioprocentsregeln, inte tillämplig. Undantagsregeln i 24 kap. 10 e § IL, ventilen, är inte heller tillämplig eftersom Fastighetsbolaget inte visat att skuldförhållandet grundar sig på huvudsakligen affärsmässiga skäl. Se vidare bilaga 1 - 4 (de överklagade besluten).

YRKANDEN M.M

Fastighetsbolagets överklagande

Fastighetsbolaget yrkar att ränteavdrag ska medges med stöd av ventilen eftersom det föreligger huvudsakligen affärsmässiga skäl för lånet och anför bl.a. följande.

Stiftelsen och Höskolebolaget bedriver allmännyttig verksamhet som är skattebefriad och finansieras med skattemedel. Något vinstsyfte föreligger inte. Fastighetsbolaget tillhandahåller de lokaler i vilka den allmännyttiga verksamheten bedrivs. Eftersom Chalmerssfären inte bedriver näringsverksamhet i vedertagen mening måste kravet på "affärsmässighet" ges en annan och generösare tolkning än vid bedömning av sedvanlig näringsverksamhet.

Den aktuella bolagsstrukturen är en följd av ett riksdagsbeslut att överföra lärosätet Chalmers tekniska högskola till stiftelseform. Högskolan skulle bestå av en stiftelse, ett höskolebolag och ett fastighetsbolag, där fastig-

hetsbolaget skulle äga de lokaler som högskolan disponerar. Finansieringen av verksamheten i Fastighetsbolaget skulle ske via lån från Stiftelsen (prop. 1992/93:231 s. 16 och 32). Eftersom kapitalstrukturen som innebär att kapitalet ska samlas i en stiftelse som bidrar med finansiering av investeringar är beslutad av riksdagen, är finansieringsstrukturen affärsmässig.

Fastigheterna är förvärvade på affärsmässiga villkor från extern part. Stiftelsen bedriver en reell ekonomisk verksamhet och Fastighetsbolaget hade ett reellt finansieringsbehov. Räntenivåerna är marknadsmässiga och amorteringar har skett. Det lånade kapitalet är delvis hänförligt till Högskolebolaget som haft ett likviditetsöverskott och därmed möjlighet att tillskjuta detta till Stiftelsen för vidare utlåning. Att låna ut internt upparbetade likvida medel är affärsmässigt motiverat. Externa lån innebär en större kostnad på koncernbasis eftersom räntor då betalas till den externa långivaren. Ett internt lån bidrar också till Stiftelsens avkastningskrav. Någon skatteförmån uppstår inte i jämförelse med en finansiering via externa lån. Avsaknaden av en skatteförmån visar att andra skäl måste funnits för skuldförhållandet. Att Fastighetsbolaget inte betalat bolagsskatt beror inte enbart på ränteavdragen, utan även på högre avskrivningar i deklarationen jämfört med i räkenskaperna samt vissa direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet.

Det finns juridiska och affärsmässiga hinder för Stiftelsen att lämna tillskott. Stiftelsen har i enlighet med stiftelselagen varit tvungen att förhålla sig till den finansiering som ger störst spridning av risk, störst möjlighet till avkastning och störst möjlighet till säkerhet vid finansieringen av Fastighetsbolagets fastighetsförvärv. Ändamålet med stiftelsen innebär att det finns ett uttryckligt krav på att stiftelsen har en flexibilitet i sin förmögenhetsförvaltning på så sätt att satsningar ska kunna genomföras utan hinder av stiftelsens placeringar. Vid tillskott skulle kapital bindas upp på obestämd tid och för att få ut kapitalet igen krävas att det hos Fastighetsbolaget finns fritt eget

kapital. Om Fastighetsbolaget skulle gå i konkurs kan Stiftelsen rikta sin fordran mot konkursboet. Vidare kan Stiftelsen kräva säkerhet i Fastighetsbolagets tillgångar vid utlåning av kapital. Vid finansiering genom tillskott finns inte möjlighet att rikta krav mot konkursboet eller att ställa krav på säkerhet. Av detta framgår klart de affärsmässiga fördelarna med en finansiering genom lån istället för tillskott. Att tillskott i teorin hade kunnat ske visar inte att andra skäl än affärsmässiga låg bakom aktuell finansieringsstruktur.

Skatteverkets inställning

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat tidigare beslut och tillägger bl.a. följande.

Något särskilt undantag görs inte för vissa skattebefriade subjekt och av Fastighetsbolaget hänvisade förarbetena utgör inte ett hinder mot att lämna tillskott i stället för lån. Det som anges i propositionen är att stiftelsen skulle garanteras ett långfristigt lån från staten, bl.a. för att förvärva Fastighetsbolaget (prop. 1992/93:231 s. 16, 19 och 27). Det uttalande som bolaget hänvisar till; ”De likvida medel som högskolebolaget kan behöva i rörelsen har stiftelsen möjlighet att låna ut till bolaget” (i prop. 1992/93:231 s. 32) gäller högskolebolaget, d.v.s. det verksamhetsdrivande bolaget och dess behov av likvida medel i rörelsen. Eftersom det av lagtexten direkt framgår att möjligheten till alternativ finansiering genom tillskott ska beaktas, är det aktuella lånet inte tillräckligt affärsmässigt motiverat i den betydelse som avses i ventilen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i målen 4849 – 4850-18 den 22 mars 2021 ger ingen ledning för frågan om Fastighetsbolagets rätt till avdrag. Målen rör i sin helhet transaktioner mellan svenska bolag och Skatte-

verket har vägrat avdrag med stöd av ventilen i 24 kap. 10 e § IL, inte med stöd av undantagsregeln 24 kap. 10 d § IL. Stiftelsen omfattas dessutom av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet varför Stiftelsen inte kan anses vara ett moderföretag i koncernbidragsreglernas mening.

SKÄLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Tillämpliga bestämmelser

Av tillämpliga regler i 24 kap. IL, i deras lydelse under i målet ifrågavarande beskattningsår, framgår följande.

Huvudregeln

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen (24 kap. 10 b §).

Tioprocentsregeln och undantaget till tioprocentsregeln

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska 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 (24 kap. 10 d § första stycket).

Även om förutsättningarna för tillämpning av den s.k tioprocentsregeln ovan är uppfyllda får ränteutgiften inte dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (24 kap. 10 d § tredje stycket).

Ventilen

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. 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 (24 kap. 10 e § första och tredje stycket).

Förvaltningsrättens bedömning

Målen har tidigare förklarats vilande i avvaktan på Högsta förvaltningsdomstolens prövning i mål nr 4849-18 och 4850-18 av frågan om det är förenligt med artikel 49 i EUF-fördraget att vägra avdrag enligt viss bestämmelse i reglerna om ränteavdragsbegränsning i 24 kap. IL. Högsta förvaltningsdomstolen har, efter inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen, avgjort målen genom dom den 22 mars 2021 (HFD 2021 not. 10). Vad domstolarna prövade var om undantaget till 10-procentregeln (24 kap. 10 d § tredje stycket IL) strider mot etableringsfriheten för bolag med hemvist i olika medlemsstater.

Eftersom det i nu aktuellt mål är fråga om en tillämpning av den s.k. ventilen i 24 kap. 10 e § IL, vilken varken berördes av EU-domstolen eller Högsta förvaltningsdomstolen, och båda parter befinner sig i Sverige, har avgörandet ingen direkt påverkan på utgången i dessa mål.

Ränteutgifter är enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL avdragsgilla. För företag i intressegemenskap begränsas dock avdragsrätten för räntor på

interna lån genom reglerna i 24 kap. IL. Skattebefriade subjekt är inte undantagna från reglerna som ska vara neutrala och omfatta alla juridiska personer (prop. 2012/13: 1 s. 240). Det är klarlagt att Fastighetsbolaget och Stiftelsen ingår i intressegemenskap med varandra. Fastighetsbolaget får därför som utgångspunkt inte dra av ränteutgifterna. Eftersom långivaren, dvs. Stiftelsen, inte beskattas för ränteintäkter kan avdrag medges endast med stöd av ventilen i 24 kap. 10 e § IL.

Skatteverkets beslut att neka Fastighetsbolaget avdrag för ränteutgifter är fattade inom ramen för det ordinarie förfarandet. Huvudprincipen är då att bevisbördan ligger på den skattskyldige beträffande avdrag (Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2001 ref. 22 I och II). Den som har bevisbördan ska göra sannolikt att omständigheterna varit sådana som denne påstår. För att avdrag ska medges krävs således att Fastighetsbolaget förmår göra sannolikt att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Är skuldförhållandet huvudsakligen affärsmässigt motiverat?

Med "huvudsakligen" avses i IL cirka 75 procent eller mer (prop. 2008/09:65 s. 68). Prövningen sker genom en bedömning och avvägning av hur skattedrivet skuldförhållandet framstår i förhållande till övriga skäl för förfarandet. Ventilen i nuvarande 24 kap. 10 e § IL har tidigare, fram till utgången av 2012, haft sin motsvarighet i 24 kap. 10 d § första stycket 2. IL. Lagstiftaren framhåller att det avseende den nya ventilen finns skäl för en fortsatt restriktiv tolkning, bland annat av konkurrensneutralitetsskäl eftersom de näringsidkare som kan tillämpa ventilen får en lägre skattekostnad i förhållande till de näringsidkare som inte ges motsvarande möjlighet (prop. 2012/13:1 s. 256).

Vid prövningen av om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat görs en samlad bedömning av alla de omständigheter som har samband med skuldförhållandet. Uttrycket ”skuldförhållande” används för att tydliggöra att bedömningen ska göras både ur gäldenärens och ur borgenärens perspektiv och att även de relevanta omständigheterna som har samband med skuldförhållandet ska beaktas. Skattemässig hänsyn beaktas inte vid bedömningen av affärsmässigheten. Eftersom transaktionerna endast behöver vara huvudsakligen affärsmässigt motiverade kan ventilen vara tillämplig även om de aktuella förhållandena innebär vissa fördelaktiga skatteeffekter vid sidan av de affärsmässiga motiven. Den omständigheten att det rör sig om egenupparbetade medel som lånas ut kan tala för sunda affärsmässiga skäl. Andra omständigheter som kan tala för att förutsättningarna i ventilen är uppfyllda är exempelvis om intressegemenskapen bedriver reell ekonomisk verksamhet i det land där långgivaren är etablerad samt om ränteutgifterna inte är anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalas i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning. Även en effektiv likviditetshantering inom koncernen kan vara ett affärsmässigt skäl till skuldförhållandet som ska vägas mot övriga omständigheter som legat till grund för skuldförhållandet. Finansfunktionerna kan organiseras på många olika sätt genom s.k. treasuryverksamhet, internbanker och s.k. cashpoolverksamhet. Vad som normalt sett anses vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat är kortfristiga skulder, dvs. skulder med en löptid på högst ett par månader. Lån till löpande verksamhet är normalt sett huvudsakligen affärsmässigt motiverade under förutsättning att det inte rör sig om ett systematiskt uppbyggande av en stor skuld. Omständigheter som kan tala emot att ventilen är tillämplig är exempelvis om mottagaren varken beskattas för ränta eller utdelning, eller om beskattningen kan neutraliseras av att mottagen ränta vidareutdelas med avdragsrätt. Ett annat exempel är slussning av räntebetalningar via andra företag i intressegemenskapen där slussningen framstår som omotiverad vid sidan av de skatteeffekter som uppnås.

Även den valda strukturen och kapitalets ursprung bör beaktas. Det påpekas att den gjorda exemplifieringen inte är avsedd att vara någon uttömmande uppräkningslista av vilka omständigheter som bör beaktas. (prop. 2012/13:1 s. 253–258).

Vid bedömningen av skuldförhållandets affärsmässighet anger lagtexten uttryckligen att det särskilt ska beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom tillskott från långgivaren eller från annat företag som direkt eller indirekt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget. Enligt förarbeten bör hänsyn tas till om det finns faktiska juridiska hinder för att lämna tillskott enligt lagstiftningen i det land där företaget hör hemma. Även andra omständigheter som påverkar möjligheten att lämna tillskott ska beaktas. En sådan omständighet kan vara graden av inflytande i det låntagande företaget, till exempel genom ägarandel. Det bör även vägas in i vilken utsträckning affärsmässiga överväganden skulle påverkas negativt av en alternativ finansiering genom kapitaltillskott och vilka konsekvenserna skulle bli av detta (prop. 2012/13:1 s. 262–263).

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Vid Fastighetsbolagets förvärv av fastigheter uppkom ett finansieringsbehov som antingen kunde lösas genom lån eller tillskott. Genom valet av finansiering i form av ett internt räntegenererande lån kunde betydande skattefördelar uppkomma för intressegemenskapen. Det är fråga om stora belopp som lånats ut under en lång tid och som därmed under många år kunnat medföra att stora belopp kostnadsförs hos Fastighetsbolaget samtidigt som ränteinkomsterna är skattebefriade. Vid en jämförelse med alternativet att lämna tillskott och att Fastighetsbolaget överfört medel genom utdelning i stället för genom räntebetalningar, framstår skattefördelen för intressegemenskapen tydligt. En utdelning hade varit skattefri hos Stiftelsen och Högskolebo-

laget på samma sätt som ränteinkomsterna, men avdragsrätt hade då inte förelegat hos Fastighetsbolaget.

Vad gäller själva lånet kan konstateras att detta inte till någon del utgjort ett sådant kortfristigt lån med löptid på högst ett par månader som normalt sett kan anses vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat vid tillämpning av ventilen (prop. 2012/13:1 s. 257). Tvärtom talar lånebeloppets storlek tillsammans med de långa löptiderna och de i huvudsak uteblivna amorteringarna, emot att det skulle ha varit rent affärsmässiga avväganden som varit avgörande vid valet av finansieringslösning.

Fastighetsbolaget gör gällande att upptagandet av lån varit affärsmässigt motiverat med hänvisning till att intressegemenskapens kapitalstruktur är beslutad av riksdagen och att en inlåsningsseffekt skulle uppkomma samt mindre grad av säkerhet, om aktuella lån omvandlats till aktieägartillskott vilket skulle kunna vara i strid med Stiftelsens ändamål.

Varken vad som uttalas i förarbeten avseende Chalmerskoncernens struktur eller utredningen i övrigt talar för att det för Stiftelsen förelegat faktiska legala eller ekonomiska hinder att lämna Fastighetsbolaget tillskott. Vad fastighetsbolaget anför om inlåsningsseffekter och borgenärsskydd är allmänt hållet och visar inte att intressegemenskapen skulle påverkas negativt av ett tillskott. Bedömningen av om tillskott hade kunnat lämnas ska vidare göras utifrån hela intressegemenskapen. Fastighetsbolaget har inte fört fram några särskilda hinder för Högskolebolaget att bidra till Fastighetsbolagets finansiering genom tillskott. Det alternativet är särskilt relevant med hänsyn till att Högskolebolaget är majoritetsägare i Fastighetsbolaget och också det subjekt varifrån de av Stiftelsen utlånade medlen härrör. Att intressegemenskapens struktur är beslutad av riksdagen saknar betydelse vid bedömningen av skuldförhållandets affärsmässighet.

Omständigheterna talar enligt det anförda sammantaget för att intressegemenskapens val att finansiera Fastighetsbolaget genom ett internt lån varit till stor del skattedrivet. Mot denna bakgrund och då annat inte framkommit än att finansieringen i stället hade kunnat ske genom tillskott, har Fastighetsbolaget inte gjort sannolikt att någon del av det skuldförhållande som ligger till grund för de yrkade ränteavdragen har varit huvudsakligen afärsmässigt motiverat i den mening som avses i lagrummet. Ränteavdrag kan därför inte medges med stöd av ventilen.

Överklagandet ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 5 (FR-11)

Ann-Louise Björnsson
Chefsrådman

I avgörandet har även nämndemännen Gunnel Alderholm, Ingbritt Barcklund och Per Olbonius deltagit.

Föredragande i målet har varit rättsliga experten Eva von Delwig Karlsson.



Storföretagsskattekontoret Gbg
40332 GÖTEBORG

Omprövningsbeslut

Datum
2016-12-20

Referensnummer
556487-9764
82-50580796

1 (11)

Handläggare

Johan Almroth
010-5735254

johan.almroth@skatteverket.se

Chalmersfastigheter AB
412 96 GÖTEBORG

Förvaltningsrätten i Göteborg

2017-05-23

Målnr 5967-17

Avd. 1 Aktbil. 3

Skattebetalare: Chalmersfastigheter AB

Person-/Organisationsnr: 556487-9764

Beskattningsår: 2014-01-01 - 2014-12-31

Omprövning på initiativ av: Skatteverket

Omprövat beslut: Beslut om slutlig skatt

Omprövningen gäller: Avdrag för ränteutgifter

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORG
Avd. 1

INKOM: 2017-05-23
MÅLNR: 5967-17
AKTBIL: 3

BESLUT

Skatteverket beslutar att inte medge avdrag för ränteutgifter med 40 835 404 kr.

Skatteverket beslutar vidare att medge avdrag för outnyttjat underskott med 30 435 127 kr.

Överskott av näringsverksamhet uppgår till 10 400 277 kr (-30 435 127 + 40 835 404).

Beskattningsbar inkomst uppgår till 10 400 270 kr.

För ytterligare skatt att betala hänvisas till besked i bilaga.

MOTIVERING

Bakgrund

Chalmersfastigheter AB (Ni) ingår i Chalmerskoncernen. Stiftelsen Chalmers Tekniska Högskola (Stiftelsen) är moderföretag i koncernen, och har till uppgift att vara ägare av stiftelsehögskolan där forskning och utbildning bedrivs genom Chalmers Tekniska Högskola AB (CTH AB).

Stiftelsens ägarandel i er under 2014 var 47 procent av rösterna och 90 procent av kapitalet. CTH AB ägde övriga delar, det vill säga 53 procent av rösterna och 10 procent av kapitalet.

Er verksamhet består i att försörja CTH AB och övriga hyresgäster med lokaler och miljöer genom att förvärva, äga, förvalta och utveckla fastigheter samt att hyra fastigheter och lokaler från andra fastighetsägare.

Ni har i inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2014 informerat om att ni till Stiftelsen under 2014 erlagt ränta på 50 932 tkr. Stiftelsen omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Ni anser att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat och har därför inte gjort någon skattemässig justering för ränteutgiften.

Ni har i skriftväxling med Skatteverket uppgivit att 40 835 404 kr, av räntebeloppet 50 932 tkr, är hänförligt till perioden 11 mars till 31 december 2014. Röntan är i sin helhet hänförlig till långfristiga skulder.

Ni har för beskattningsåret 2013 fått ett dialogsvar från Skatteverket avseende avdragsrätten för era interna räntekostnader. Skatteverket har ansett att era räntekostnader var avdragsgilla beskattningsåret 2013.

Den 10 mars 2014 publicerade Skatteverket ett nytt ställningstagande med diarienummer 131 125056-14/111. Ställningstagandet, som är publicerat på Skatteverkets hemsida, innehåller Skatteverkets uppfattning om ränteavdrag då långgivaren är ett skattebefriat subjekt. Skatteverket mäter större vikt än tidigare vid om långgivaren skulle ha kunnat lämna tillskott istället för lån när det är fråga om långfristig utlåning. Titeln på ställningstagandet är "Tillämpning av den s.k. ventilen i ränteavdragsbegränsningsreglerna inom intressegemenskaper där långgivaren är kommuner och liknande skattebefriade subjekt".

Då ställningstagandet innebär att Skatteverket nu gör en mer restriktiv bedömning av avdragsrätten för räntekostnaderna än tidigare tillämpas ställningstagandet på ränteutgifter som belöper på tid efter den 10 mars 2014.

Ni har i skriftväxling med Skatteverket beskrivit vilka låneförhållanden som ändrades under 2014 jämfört med lånevillkoren 2013. Under 2014 innehade ni tre olika lån varav två av dessa lån amorterades i sin helhet under 2014. Era räntekostnader som, beskattningsåret 2014, är hänförliga till dessa lån summerar till 40 835 404 kr (39 392 329 + 703 075 + 740 000).

Det lån som kvarstod vid utgången av 2014 var ett förlagslån på 725 Mkr som ni erhållit från Stiftelsen. Ni har haft lånet sedan 2004-12-31. Förlagslånet har hela tiden varit efterställt samtliga övriga långivare. Räntenivån var 6,7 procent. Av räntebeloppet 40 835 404 kr var en ränta på 39 392 329 kr hänförligt till detta lån. Lånet omförhandlades per 2014-12-31. Det löper därefter till utgången av 2024. Av det totala lånebeloppet på 725 Mkr löper 400 Mkr med en fast ränta om 6,7 procent medan återstående 325 Mkr löper med STIBOR 3 mån + 4 procent.

Ett av de två lån som i sin helhet amorterades av under 2014 var ett lån på 100 000 000 kr som löpte med 1,67 procents ränta. Ränteutgiften 2014 hänförlig till detta lån var 703 075 kr. Det andra lånet bestod av två delar, 356 250 kr respektive 33 787 000 kr. Detta lån löpte med 7,1 procents ränta. Ränteutgiften hänförlig till detta lån var 740 000 kr under 2014.

Stiftelsen har i sin tur lånat pengar från CTH AB. De ränteinkomster CTH AB erhåller med anledning härav är skattebefriade på grund av att CTH AB är ett allmänt undervisningsverk i enlighet med 7 kap 16 § IL.

Varken stiftelsen eller CTH AB har lånat några pengar externt utan pengarna kommer från likviditetsöverskott i CTH AB.

Vid en genomgång av era inkomsttaxeringar konstaterar Skatteverket att ni, från och med i vart fall beskattningsåret 2007, inte har betalat någon bolagsskatt. De koncerninterna räntekostnaderna är en starkt bidragande orsak till att någon bolagsskatt inte betalats.

Gällande rätt

De regler om begränsad avdragsrätt för ränteutgifter på lån mellan företag i intressegemenskap som gällde 2014, trädde i kraft den 1 januari 2013 och återfinns i 24 kap. 10 a-f §§ IL. Reglerna tillämpas på ränteutgifter som belöper på tiden efter den 31 december 2012.

Huvudregeln

Enligt huvudregeln får ett företag inte göra avdrag för ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen (24 kap. 10 b § IL).

Tioprocentsregeln

Enligt tioprocentsregeln ska ränteutgifter däremot dras av om den inkomst 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 (24 kap. 10 d § första stycket IL).

Undantag från tioprocentsregeln (undantagsregeln)

Om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften inte dras av (24 kap. 10 d § tredje stycket IL).

Ventilen

I 24 kap. 10 e § IL finns den så kallade ventilen. Av första stycket första meningen framgår att även om kravet på 10 procents beskattning inte är uppfyllt ska ränteutgiften dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Med "huvudsakligen" avses i inkomstskattelagen cirka 75 procent (prop. 2012/13:1, s. 217). Det är den som yrkar avdraget som ska visa att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

I tredje stycket finns en hjälpregel till första stycket. Där sägs att vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansieringen istället 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.

Lämnade synpunkter

I skriftväxling

I den skriftväxling ni och Skatteverket haft gällande avdrag för räntekostnader avseende beskattningsåret 2014 har ni, förutom om faktiska förhållanden som framgår av avsnittet Bakgrund ovan, i huvudsak informerat om och anfört följande.

På frågan om ni skulle ha kunnat erhålla kapitaltillskott istället för lån från Stiftelsen eller från CTH AB uppger ni följande. Stiftelsens kapital enligt ursprungliga stadgar är avsedda att främja högskolans utbildnings- och forskningsverksamhet och tillåter inte att stiftelsens bundna kapital förbrukas. Om det finns hinder mot att lämna tillskott så måste det beaktas. Det finns inga medel i koncernen som kan allokteras som tillskott över tid. Stiftelsen har till ändamål att som ensam ägare till CTH AB verka för att CTH AB inom tekniska, matematiska, naturvetenskapliga och därmed samhörande vetenskaper bedriva utbildning och forskning på en internationellt hög nivå. Detta framgår av stadgarna för stiftelsen som ni bilagt ert svar på Skatteverkets förfrågan.

För de ändamål som stiftelsen har, har stiftelsekapital tillförts från svenska staten. I stadgarnas 4 § tydliggörs hur stiftelsekapitalet enbart får användas för ändamålet. Ni säger vidare att ni under dialogfrågeprocessen, avseende beskattningsåret 2013, framhöll att ett tillskott i realiteten hade inneburit att kapitalet aldrig hade kunnat återbetalas, vilket rent av kan vara i strid med stadgarna. Ni menar att Skatteverket rimligen tillmätte denna omständighet stor vikt under dialogfrågeprocessen och att det saknas skäl att göra en annan bedömning nu eftersom att regelverket är oförändrat. Lånet har dessutom lämnats av affärsmässiga skäl och några skattefordelar uppkommer inte jämfört med om ett externt lån hade erhållits istället.

Ni tillägger att långgivaren i sin tur har lånat medel från CTH AB och eftersom långgivaren är skattebefriad så har inte heller avdrag erhållits för räntekostnaden.

på lånet från CTH AB. Ni anser att det vid en samlad bedömning, och även med hänsyn till tillskottsalternativet, inte finns skäl för Skatteverket att nu ändra uppfattning och vägra avdrag.

I samband med stiftelsebildningen var intentionen att ett fastighetsbolag skulle bildas och fastigheter överföras från tidigare Byggnadstyrelsen (nuvarande Akademiska hus). Finansiering skulle ske med räntefritt lån från Staten. Intentionen vid stiftelseombildningen har varit att Chalmers inte ska få sämre konkurrensmöjligheter än andra högskolor. Stiftelsen har följt intentionen från stiftaren, det vill säga Staten, att driva högskola i stiftelseform. Vidare har bolaget, i enlighet med Statens intention, affärsmässigt förvärvat fastigheter i det för ändamålet avsedda bolaget. Finansiering har varit affärsmässig med interna och externa lån.

Ni säger vidare att det finns starka skäl för stiftelsen att föredra en långivning istället för en finansiering med eget kapital eftersom sådana investeringar innebär en kraftig inlåsning av kapitalet, vilket inte är fallet vid lån. Intentionen har hela tiden varit att avveckla förlagslånet men då nya fastigheter har tillkommit så har bankerna behövt mer säkerhet vid sin långivning. Ambitionen är att förlagslånet ska avvecklas då kapitalet är avsett för CTH AB. Vidare menar ni att det är normalt att fastigheter finansieras med lånade medel.

Ni gör bedömningen att skuldförhållandet är affärsmässigt så tillvida att stiftelsen inte själv har valt att den vill driva sin verksamhet i bolagsform utan det var så stiftaren staten bestämde strukturen och intentionen. Om strukturen hade varit annorlunda hade frågan om koncerninterna lån inte uppkommit. Chalmersfastigheter skulle missgynnas om avdragsrätt för räntorna beror på om de är interna eller externa.

Som framgår av avsnittet Bakgrund ovan löpte två av lånen med en ränta på 6,7 respektive 7,1 procent. Ni motiverar räntenivåerna med att ni var ett relativt nybildat bolag när lånet tecknades år 2004 och att ni därför initialt hade svårt att finansiera er på den externa marknaden. Det året gjorde ni investeringar på över en miljard kronor varför ytterligare finansiering blev nödvändig. Den aktuella krediten var upptagen i en tid då ni stod under uppbyggnad med en helt annan riskbild än idag. Er soliditet 2004 var 2,9 procent och 2005 var den 2,5 procent. Soliditeten påverkades alltså endast marginellt trots investeringarna vilket visar att finansieringen inte skedde i syfte att uppnå skattelättnader. Uthyrningsgraden har successivt förändrats men blivit stabil först under senare år.

Ni anser att räntan på 6,7 procent på förlagslånet är marknadsmässig. Jämförelse har gjorts med en riktad emission av preferensaktier som Fastighetsaktiebolaget Klöver gjorde 2014. Ni bifogar ett pressklipp från november 2014 där det framgår att den årliga utdelningen är 10 kronor per preferensaktie, vilket innebär att de nyemitterade preferensaktierna ger en årlig direktavkastning om 6,7 procent. Ni har gjort bedömningen att preferensaktier kan jämföras med det nu aktuella förlagslånet. Ni tillägger att riskprofilen för er snarare borde vara högre än för Klöver.

När det gäller lånet som löper med 7,1 procent informerar ni att krediten löper från 2001-12-03 och att räntan har varit satt till en nivå att motsvara Stibor 12 månader jämte ett tillägg om 3 procent.

Ni uppger att skuldförhållandet inte på något sätt är skattedrivet då strukturen bestämdes redan vid stiftelseombildningen. Lånevillkoren är enligt er marknadsmässiga. Ni har ett lånebehov för finansiering av fastigheter vilket är helt affärsmässigt motiverat.

Ni säger vidare att tillämpningen av reglerna är otydlig. EU-kommissionen har ställt frågor kring om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna strider mot EU-rätten. Ni hänvisar till promemoria Fi 2014/4205 Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta på koncerninterna lån samt till kommissionens ståndpunkt i skriftväxling med Skatteverket och domstolar att dessa regler är EU-stridiga.

I svar på övervägande

Skatteverket har övervägt att inte medge avdrag för era räntekostnader på koncerninterna lån. Ni har i svaret på övervägandet lämnat följande argumentation. Skatteverket har nedan i det närmaste citerat ert svar.

Bolaget motsätter sig övervägandet och yrkar att beskattning ska ske enligt inlämnad inkomstdeklaration. Grunden för Bolagets inställning är att det föreligger affärsmässiga skäl för lånet.

Fastigheterna är förvärvade på affärsmässiga villkor från tredje part. Det innebär att finansieringsbehovet inte har förorsakats av några internöverlåtelser eller liknande förfaranden. Det innebär således att skulden som sådan är affärsmässigt betingad. Den hade uppstått även om bolaget hade varit helt fristående.

Nästa aspekt att ta hänsyn till är bakgrunden till den uppgivna skatteförmånen. De förfaranden som regleringen i första hand är avsedda att täcka är sådan skatteplanering där intäkter som rätteligen borde ha varit skattepliktiga görs antingen lågbeskattade eller obeskattade genom ränteavdrag. Detta kan göras antingen genom räntebetalningar till ett lågskatteland eller genom så kallade hybrida mismatchningar.

Den skattebefrielse som föreligger inom Bolagets koncern är inte av detta slag utan beror på att Stiftelsen Chalmers tekniska högskola och Chalmers tekniska högskola AB anses bedriva allmännyttig verksamhet. Det förtjänas också att framhållas att denna allmännyttiga verksamhet finansieras med allmänna medel, det vill säga skattemedel. Att beskatta en sådan verksamhet innebär en icke önskvärd rundgång i systemet.

Enligt Bolaget gäller inte detta enbart de enheter som direkt bedriver den allmännyttiga verksamheten utan även Bolaget, som tillhandahåller de lokaler i vilka den allmännyttiga verksamheten bedrivs. Det är Bolagets uppfattning att bestämmelsen om särskilda skäl skall tolkas i ljuset av detta.

Redan det faktum att skattefriheten inte är ett resultat av skatteplanering gör att de affärsmässiga skälen för låneförhållandet är starka. I sammanhanget åberopas Skatteverkets ställningstagande 131 125056-14/111 enligt vilket en bedömning ska göras av hur skattedrivna transaktionerna är.

Det måste dessutom beaktas att den nu aktuella bolagsstrukturen är en följd av ett riksdagsbeslut. Bolaget anser inte att Skatteverket på ett nöjaktigt sätt har motiverat varför detta inte ska beaktas vid den skattemässiga bedömningen. Koncernen hade kunnat strukturera sitt fastighetsbestånd på ett sådant sätt att dessa hade kunnat vara ägda av något av de skattebefriade subjekten. I ett sådant fall hade skattefordelen kunnat bli ännu högre eftersom även delar av hyrorna till externa hyresgäster sannolikt hade varit skattebefriade enligt 7:21 IL.

Skatteverket hänvisar i sitt överklagande till den så kallade kapitaltillskottsregeln i 24:10 e tredje stycket IL. Av förarbetena (prop. 2012/13:1 s 262) framgår att möjligheten att lämna ett tillskott inte är den enda omständigheten som ska beaktas vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat. Regeringen anför detta som en kommentar till bl.a FARs remissvar, som bedömde att det fanns risk för att Skatteverket regelmässigt skulle komma att anföra att Bolaget kunde ha mottagit ett tillskott istället för lån.

Enligt Bolagets uppfattning innebär Skatteverkets övervägande just en sådan mekanisk tillämpning som regeringen skriver att man inte ska göra.

Som Bolaget tidigare har framfört föreligger dessutom en betydande inlåsnings effekt om det aktuella lånet hade omvandlats till ett aktieägartillskott. Det är i och för sig korrekt att lånet funnits under lång tid men samtidigt har själva möjligheten till en snabb refinansiering varit av och är även fortsättningsvis av stor vikt. Ett aktieägartillskott skulle innebära att mycket stora delar av det egna kapitalet i såväl Stiftelsen Chalmers tekniska högskola som i Chalmers tekniska högskola AB skulle bindas upp på obestämd tid om ett tillskott skulle lämnas.

Som framgår av tidigare korrespondens har räntenivåerna varit på marknadsmässig nivå. Räntesatserna vid refinansieringen, 2014-12-31 förändrades också genom att 400 miljoner löper med en fast ränta om 6,7 % medan återstående 325 miljoner löper med STIBOR 3 mån + 4 %. Vidare har amorteringar skett under 2014, se tidigare korrespondens.

Skatteverkets bedömning

Ni har yrkat avdrag för ränteutgifter hänförliga till era koncerninterna lån från stiftelsen. Eftersom det är fråga om skuldförhållanden mellan företag inom intressegemenskapen omfattas ränteutgifterna av 24 kap.10 a-f §§ IL.

I Skatteverkets ställningstagande (Dnr 131 125056-14/111) om ränteavdrag då långgivaren är ett skattebefriat subjekt, mäter Skatteverket större vikt än tidigare vid om långgivaren skulle ha kunnat lämna tillskott istället för lån när det är fråga om långfristig utlåning. Detta innebär en mer strikt bedömning av avdragsrätten för ränteutgifter än tidigare.

Skatteverkets bedömning i detta fall är att avdrag för ränteutgifterna inte ska medges enligt huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL.

Bedömning enligt ventilen

Den ränteinkomst som stiftelsen erhåller beskattas inte. Tioprocentsregeln är då inte tillämplig. Under sådana förhållanden är ränteutgiften avdragsgill för er endast om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat i enlighet med den så kallade ventilen i 24 kap. 10 e § IL.

Skatteverket anser att följande parametrar gör att skuldförhållandet inte är tillräckligt affärsmässigt för att medge avdrag för ränteutgifterna.

Skatteförmån

Era ränteutgifter genererar en skatteförmån för den intressegemenskap ni ingår i. Skatteförmånen uppkommer genom att avdrag för ränteutgifterna minskar er inkomst av näringsverksamhet samtidigt som stiftelsen inte beskattas för sina ränteintäkter. Ni har inte betalat någon bolagsskatt, i vart fall inte sedan beskattningsåret 2007.

Ni anser i ert svar på Skatteverkets övervägande att den skatteförmån som uppstår i och med ert skuldförhållande inte uppkommit genom ett sådant förfarande som bestämmelserna är avsedda att täcka. Er skatteförmån har uppkommit på grund av att ni bedriver allmännyttig verksamhet, en verksamhet som finansieras med skattemedel. Er uppfattning är att en beskattning innebär en inte önskvärd rundgång i systemet. Ni anser vidare att Skatteverket inte på ett nöjaktigt sätt har motiverat varför det vid den skattemässiga bedömningen inte ska beaktas att den bolagsstruktur ni har är en följd av ett riksdagsbeslut.

Även bolag inom koncerner som är skattebefriade på grund av allmännyttig verksamhet, omfattas av reglerna om begränsning av ränteavdrag. Detsamma gäller bolag i företagsstrukturer som tillkommit på grund av riksdagsbeslut. Reglerna ska således tillämpas även på den kategori bolag som ni tillhör.

Tillskott istället för lån

Enligt hjälpregeln till ventilen, i 24 kap. 10 e § IL tredje stycket, ska det vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat särskilt beaktas om finansieringen istället hade kunnat ske med ett tillskott från det företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.

Ni anger att det skulle kunna strida mot stadgarna om Stiftelsen lämnar tillskott. Av stadgarna framgår att en del av kapitalet, som enligt 3 § i stadgarna är 900 Mkr, inte får förbrukas i verksamheten. Av Stiftelsens årsredovisning för 2014 framgår att Stiftelsens bundna kapital var 900 Mkr.

Stiftelsens fria egna kapital var vid ingången av 2014 drygt 950 Mkr och vid utgången av året drygt 1,1 miljarder kr. Hjälpregeln i ventilen leder till att även CTH AB:s möjligheter att lämna kapitaltillskott ska beaktas. Detta eftersom CTH AB äger 53 procent av rösterna i er och således innehar ett väsentligt

inflytande i er. CTH AB hade ett fritt eget kapital på drygt 500 Mkr. Tillsammans har således Stiftelsen och CTH AB under 2014 ett fritt eget kapital på cirka 1,5 miljarder kronor. De lån ni tagit upp från Stiftelsen uppgick 2014 till knappt 860 Mkr.

Samtliga era koncerninterna lån från Stiftelsen var långfristiga. Ni har lånat stora belopp på lång löptid. Förlagslånet på 725 Mkr, som är det största av era lån, har ni haft sedan 2004. Vid utgången av 2014 har lånet omförhandlats och förlängts till utgången av 2024. Detta lån kan i det närmaste betecknas som ett stadigvarande lån.

Ni beskriver att det skulle innebära en betydande inlåsnings effekt om lånet skulle omvandlas till ett aktieägartillskott. Ni anför att själva möjligheten till en snabb refinansiering varit av och även fortsättningsvis är av stor vikt.

Skatteverkets reflektion är att det sedan 2004 inte synes ha funnits något behov av att återföra de utlånade medlen. Som Skatteverket ser det synes skillnaden mellan Stiftelsens långfristiga utlåning och ett tillskott inte vara någon annan än skillnaden i den skattemässiga effekten av uppkomna ränteavdrag.

Skatteverkets uppfattning är att Stiftelsen ensamt eller tillsammans med CTH AB skulle ha kunnat lämna tillskott till er istället för att låna ut pengarna.

Er uppfattning är att Skatteverket mekaniskt tillämpar regeln i 24 kap 10 e § tredje stycket IL, om att det särskilt ska beaktas om finansiering istället för lån hade kunnat ske med tillskott. Ni hänvisar till förarbetena där det uttalas att möjligheten att lämna ett tillskott inte är den enda omständigheten som ska beaktas vid bedömningen om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat.

Det stora förlagslånet på 725 Mkr är ett långt skuldförhållande som, om avdrag medges och ränteintäkterna inte beskattas, ger er en betydande skatteförmån. När ni under sådana omständigheter har kunnat erhålla tillskott istället för lån är det Skatteverkets uppfattning att avdrag inte ska medges för ränteutgifterna.

Affärsmässighet

Ni gör bedömningen att skuldförhållandet är affärsmässigt så tillvida att Stiftelsen inte själv har valt att den vill driva sin verksamhet i bolagsform utan det var så stiftaren Staten bestämde att lånestruktur och strukturen avseende fastighetsägandet skulle se ut. Skatteverket ifrågasätter inte att ni har ett lånebehov för finansiering av era fastigheter.

Ni anger i ert svar på Skatteverkets övervägande att fastigheterna är förvärvade på affärsmässiga villkor från tredje part och att skulden är affärsmässigt betingad då den inte uppkommit på grund av några internöverlåtelse eller liknande förfaranden. Skulden hade uppstått även om bolaget hade varit fristående.

Ni anser vidare att det faktum att skattefriheten inte är ett resultat av skatteplanering gör att de affärsmässiga skälen för låneförhållandet är starka. Ni hänvisar till Skatteverkets ställningstagande (Dnr 131 125056-14/111) där det framgår att en bedömning ska göras av hur skattedrivna transaktionerna är.

Skatteverket håller med om att de affärsmässiga skälen för ert skuldförhållande är starkare än de många gånger kan vara i fall där skattefriheten är ett resultat av skatteplanering. Skatteverkets uppfattning är dock att de omständigheter ni för fram ovan inte har någon avgörande betydelse för avdragsrätten för era koncerninterna räntor.

För att avdrag ska medges ska skuldförhållandet vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat, det vill säga till cirka 75 procent affärsmässigt.

Skatterättsnämnden (SRN) har i förhandsbesked prövat tillämpningen av ventilen. I SRN:s förhandsbesked, dnr 38-13/D, meddelat 16 april 2014, finns likheter med förhållandena i ert fall. HFD har avvisat detta förhandsbesked. För att påvisa att utrymmet för att tillämpa ventilen begränsats ytterligare mot vad som tidigare gällt och för att peka på tillskottsregelns betydelse vid tillämpningen av ventilen, anser Skatteverket ändå att SRN:s resonemang kring tillämpningen av ventilen kan vara till ledning vid bedömningen. Fråga var om en långivande kommun som beskattades med mindre än 10 procent och där det låntagande kommunala bolagets avdragsrätt därför skulle bedömas enligt ventilen. De utlånade medlen togs från kommunens överlikviditet och användes för investeringar i verksamheten. SRN medgav inte avdrag för räntan med hänvisning till att tillämpningen av ventilen ska ske restriktivt. Det som framförallt talade emot att skuldförhållandet skulle anses affärsmässigt var enligt SRN att finansieringen hade kunnat ske med tillskott och att lånen inte var kortfristiga.

Förvaltningsrätten i Malmö har i en dom 2016 07 01, mål nr 521-16, där ventilen tillämpades, vägrat ett kommunalt bolag avdrag för ränteutgifter avseende beskattningsåret 2014. En kommun hade lånat ut pengar till det kommunala bolaget. Skulden till kommunen var stor, lånen löpte på obestämd tid och var amorteringsfria. Finansieringen hade kunnat ske genom tillskott istället för lån. Förvaltningsrätten medgav inte avdrag.

Med stöd i SRN:s och Förvaltningsrättens resonemang anser Skatteverket att de faktum att tillskott hade kunnat lämnas och att era lån är långfristiga måste tillmätas stor betydelse vid bedömningen av skuldförhållandets affärsmässighet.

På grund av skuldförhållandets långa löptid och den skatteförmån som uppstår är Skatteverkets uppfattning att skuldförhållandet inte är affärsmässigt i den omfattning som krävs för avdrag.

EU-rätt

När det gäller frågan om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna i förhållande till EU-rätten anser Skatteverket att reglerna inte strider mot etableringsfriheten eller reglerna om fri rörlighet av kapital enligt EU-fördraget. Det ska påpekas att transaktioner mellan företag i intressegemenskap utslutande ska prövas enligt reglerna om etableringsfrihet enligt artikel 49 EUF och inte enligt reglerna om fri rörlighet av kapital i artikel 63 EUF. Om reglerna om etableringsfrihet gäller utgör de svenska reglerna om ränteavdrag inte någon direkt eller indirekt inskränkning eftersom reglerna är desamma, oavsett om det långivande företaget har hemvist i Sverige eller i en annan medlemsstat. Samma

regler gäller för räntekostnader i en koncern med ett svenskt moderbolag och i en koncern med utländskt moderbolag.

Även om reglerna skulle anses utgöra en indirekt inskränkning kan reglerna, vars främsta syfte är att motverka att den svenska skattebasen urholkas, anses rättfärdigande och proportionerligt utformade.

Denna inställning överensstämmer med vad regeringen uttryckt i samband med införandet av 2013 års regler (prop. 2012/13:1 s. 270) och i svar på EU-kommissionens formella underrättelse den 27 november 2014 angående Ränteavdragsbegränsningsreglerna (Finansdepartementets promemoria 2015-02-20, Fi2014/4205).

Slutsats

Skatteverket anser, som framgår ovan, att ni inte visat att ert skuldförhållande till stiftelsen är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Under sådana omständigheter är inte ventilen i 24 kap. 10 e § IL tillämplig. Ränteutgifterna hänförliga till dessa skulder är då inte avdragsgilla.

Som vi beskrivit ovan innebär Skatteverkets ställningstagande som publicerades den 10 mars 2014 en mer restriktiv bedömning av avdragsrätten för räntekostnaderna än tidigare. Därför tillämpas ställningstagandet på ränteutgifter som belöper på tid efter den 10 mars 2014.

Skatteverket beslutar att neka avdrag med stöd av huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL för de koncerninterna räntor på 40 835 404 kr som belöper på perioden 11 mars 2014 till och med 31 december 2014.

Outnyttjat underskott

Att Skatteverket nekar er avdragsrätt för ovan nämnda ränteutgifter innebär att ni får ett positivt skattemässigt resultat. Det skattemässiga underskott ni har från beskattningsåret 2013 reducerar därför den nu uppkomna beskattningsbara inkomsten beskattningsåret 2014.

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Johan Almroth, efter förankring hos särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Hur man begär omprövning eller överklagar

Allmänt

Är du inte nöjd med Skatteverkets beslut kan du antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga beslutet till förvaltningsrätten. Oavsett om du begär omprövning eller överklagar beslutet måste du göra det skriftligt. Det går bra med vanligt brev, e-post eller fax. Adresser och faxnummer framgår av beslutet.

Du ska lämna eller sända din skrivelse till Skatteverket oavsett om du begär omprövning eller överklagar. Skrivelsen ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vilket beskattningsår som beslutet avser framgår av beslutet.

Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och du har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år, får en begäran om omprövning eller ett överklagande komma in till Skatteverket inom två månader från den dag då du fick kännedom om beslutet.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna har gått ut, begära omprövning eller överklaga beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut du vill ha ändrat (ange beskattningsår och referens eller diarienummer)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis du vill åberopa
- person/organisationsnummer
- adress, telefonnummer och e-post.

Särskilt om omprövning

Du bör underteckna din begäran om omprövning. Gäller det en juridisk person bör skrivelsen vara undertecknad av behörig ställföreträdare. Om skrivelsen inte är undertecknad kan Skatteverket komma att förelägga den som begärt omprövning att underteckna skrivelsen. Om du anlitar ombud ska ombudet ha fullmakt. Om Skatteverket så begär kan du eller ombudet behöva skicka in en kopia eller behöva uppvisa skriftlig fullmakt i original.

Blir du inte nöjd med omprövningsbeslutet kan du begära omprövning på nytt eller överklaga beslutet.

Särskilt om överklagande

Även om du ska lämna eller sända ett överklagande till Skatteverket ska skrivelsen vara ställd till förvaltningsrätten.

Väljer du att överklaga beslutet ska Skatteverket, utom i vissa speciella undantagsfall, först ompröva sitt beslut och därefter, om beslutet inte ändras så som du begärt, överlämna överklagandet till förvaltningsrätten.

Särskilt om anstånd och ränta

Du kan efter ansökan få anstånd med betalning av skatt som beror på det underlag som omprövningen gäller.

De förutsättningar som finns för att du ska kunna få anstånd framgår nedan.

Ändringsanstånd

Du får anstånd med betalning av skatt om det är tveksamt hur stort belopp som du kommer att behöva betala.

Anstånd för att undvika skada

Om du har begärt omprövning eller överklagat ett beslut som innebär skatt att betala kan du få anstånd med betalning av skatten, om det skulle medföra betydande skadeverkningar för dig eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Bestämmelserna om anstånd finns i 63 kap. skatteförfarandelagen (SFL). För tid före den 1 januari 2012 finns bestämmelserna om anstånd i 17 kap. skattebetalningslagen (SBL).

Anstånd med att betala skattetillägg

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg om du begär omprövning av eller överklagar

- beslutet om skattetillägg, eller
- beslutet som föranlett skattetillägget.

Du kan bara beviljas anstånd en gång vid begäran om omprövning. Om du överklagar Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten ska Skatteverket bevilja ett ytterligare anstånd.

Ränta

Har du fått anstånd med att betala skatt beräknas ränta på den del av anståndsbeloppet som ska betalas när anståndstiden gått ut. Kostnadsränta beräknas fr.o.m. dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag anståndet upphör att gälla. Räntan beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan (låg kostnadsränta). Efter det att anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta på obetalt belopp enligt de regler som gäller för skatt som inte betalas i tid, dvs. hög ränta.

Uppgifter om aktuella räntesatser kan du få på vår hemsida www.skatteverket.se om du söker på ordet "räntesatser".

Befrielse från kostnadsränta

Om det finns synnerliga skäl får Skatteverket helt eller delvis medge befrielse från kostnadsränta.

Handläggare

Johan Almroth
010-5735254

johan.almroth@skatteverket.se

Chalmersfastigheter AB
412 96 GÖTEBORGFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORGINKOM: 2019-11-11
MÅLNR: 14112-19
AKTBIL: 18

Skattebetalare: Chalmersfastigheter AB

Person-/Organisationsnr: 556487-9764

Beskattningsår: 2015-01-01 - 2015-12-31

Omprövning på initiativ av: Skatteverket

Omprövat beslut: Beslut om slutlig skatt

Omprövningen gäller: Avdrag för ränteutgifter

BESLUT

Skatteverket beslutar att inte medge avdrag för ränteutgifter med 40 572 150 kr.

Skatteverket beslutar vidare, som en följdändring av föregående års omprövningsbeslut avseende beskattningsåret 2014, att inte medge avdrag för outnyttjat underskott från föregående år med 30 435 127 kr.

Skatteverket beslutar vidare att sänka er beskattningsbara inkomst med ett belopp om 2 596 639 kr motsvarande den återläggning ni gjort av periodiseringsfond i er redovisning.

Överskott av näringsverksamhet uppgår härefter till 29 739 012 kr (40 572 150 - 38 671 626 + 30 435 127 - 2 596 639).

Beskattningsbar inkomst uppgår till 29 739 010 kr.

För ytterligare skatt att betala hänvisas till besked i bilaga 1.

MOTIVERING

Bakgrund

Chalmersfastigheter AB (Ni) ingår i Chalmerskoncernen. Stiftelsen Chalmers Tekniska Högskola (Stiftelsen), 855100-5799, är moderföretag i koncernen, och har till uppgift att vara ägare av stiftelsehögskolan där forskning och utbildning bedrivs genom Chalmers Tekniska Högskola AB (CTH AB), 556479-5598.

Stiftelsens ägarandel i er var, fram till 31 augusti 2015, 47 procent av rösterna och 90 procent av kapitalet. CTH AB ägde övriga delar, det vill säga 53 procent av rösterna och 10 procent av kapitalet. Från och med 31 augusti 2015 ägde Stiftelsen 100 procent av Chalmersfastigheter AB.

Er verksamhet består i att försörja CTH AB och övriga hyresgäster med lokaler och miljöer genom att förvärva, äga, förvalta och utveckla fastigheter samt att hyra fastigheter och lokaler från andra fastighetsägare.

Ni har i inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2015 informerat om att ni till stiftelsen under 2015 erlagt ränta på 40 572 tkr. Stiftelsen omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Ni anser att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat och har därför inte gjort någon skattemässig justering för ränteutgiften.

Ni har i skriftväxling med Skatteverket uppgivit att det exakta räntebeloppet var 40 572 150 kr.

Ni har ett långfristigt förlagslån på 725 Mkr som ni erhållit från Stiftelsen. Ni har haft lånet sedan 2004-12-31. Förlagslånet har hela tiden varit efterställt samtliga övriga långgivare. Lånet var tudelat. På den ena delen (400 Mkr) var räntesatsen 6,7 procent. På den andra delen (325 Mkr) var räntesatsen 4 procent + Stibor 3 mån. Av räntebeloppet 40 572 150 kr var en ränta på 26 800 000 kr hänförligt till lånet med 6,7 procent ränta. Resterande ränta på 13 772 150 kr var hänförligt till den andra delen av lånet.

Lånet omförhandlades per 2014-12-31. Det löper därefter till utgången av 2024 med samma ränta som tidigare.

Stiftelsen har i sin tur lånat pengar från CTH AB. De ränteinkomster CTH AB erhåller med anledning härav är skattebefriade på grund av att CTH AB är ett allmänt undervisningsverk i enlighet med 7 kap 16 § IL.

Varken stiftelsen eller CTH AB har lånat några pengar externt utan pengarna kommer från likviditetsöverskott i CTH AB.

Vid en genomgång av era inkomsttaxeringar konstaterar Skatteverket att ni, från och med i vart fall beskattningsåret 2007, inte har betalat någon bolagsskatt. De koncerninterna räntekostnaderna är en starkt bidragande orsak till att någon bolagsskatt inte betalats.

Gällande rätt

De regler om begränsad avdragsrätt för ränteutgifter på lån mellan företag i intressegemenskap som gällde 2015, trädde i kraft den 1 januari 2013 och återfinns i 24 kap. 10 a-f §§ IL. Reglerna tillämpas på ränteutgifter som belöper på tiden efter den 31 december 2012.

Huvudregeln

Enligt huvudregeln får ett företag inte göra avdrag för ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen (24 kap. 10 b § IL).

Tioprocentsregeln

Enligt tioprocentsregeln ska ränteutgifter däremot dras av om den inkomst 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 (24 kap. 10 d § första stycket IL).

Undantag från tioprocentsregeln (undantagsregeln)

Om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften inte dras av (24 kap. 10 d § tredje stycket IL).

Ventilen

I 24 kap. 10 e § IL finns den så kallade ventilen. Av första stycket första meningen framgår att även om kravet på 10 procents beskattning inte är uppfyllt ska ränteutgiften dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Med ”huvudsakligen” avses i inkomstskattelagen cirka 75 procent (prop. 2012/13:1, s. 217). Det är den som yrkar avdraget som ska visa att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

I tredje stycket finns en hjälpregel till första stycket. Där sägs att vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansieringen istället 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.

Lämnade synpunkter

I den skriftväxling ni och Skatteverket haft gällande avdrag för räntekostnader avseende beskattningsåret 2015 har ni, förutom om faktiska låneförhållanden avseende 2015, hänvisat till era synpunkter avseende avdragsrätten för ränteutgifterna 2014. Era synpunkter framgår nedan.

I ert svar på Skatteverkets förfrågan avseende 2015 önskar ni, till de svar ni lämnat avseende avdragsrätten för ränteutgifterna 2014, tillägga att Skatteverket i omprövningsbeslut hävdar att bolaget inte har betalat någon bolagsskatt och att koncerninterna räntekostnader är en starkt bidragande orsak till detta. Ni anför att anledningen till detta är att en stor del av bolagets byggnader har förvärvats under senare år och har en skattemässig avskrivningstakt som vida överstiger den bokföringsmässiga. Därtill kommer möjligheten till direktavdrag för vissa arbeten som aktiveras i redovisningen.

På frågan om ni skulle ha kunnat erhålla kapitaltillskott istället för lån från Stiftelsen eller från CTH AB uppger ni följande. Stiftelsens kapital enligt ursprungliga stadgar är avsedda att främja högskolans utbildnings- och forskningsverksamhet och tillåter inte att stiftelsens bundna kapital förbrukas.

Om det finns hinder mot att lämna tillskott så måste det beaktas. Det finns inga medel i koncernen som kan allokeras som tillskott över tid. Stiftelsen har till ändamål att som ensam ägare till CTH AB verka för att CTH AB inom tekniska, matematiska, naturvetenskapliga och därmed samhörande vetenskaper bedriva utbildning och forskning på en internationellt hög nivå. Detta framgår av stadgarna för stiftelsen som ni bilagt ert svar på Skatteverkets förfrågan gällande beskattningsåret 2014.

För de ändamål som stiftelsen har, har stiftelsekapital tillförts från svenska staten. I stadgarnas 4 § tydliggörs hur stiftelsekapitalet enbart får användas för ändamålet. Lånet har lämnats av affärsmässiga skäl och några skattefordelar uppkommer inte jämfört med om ett externt lån hade erhållits istället.

Ni tillägger att långgivaren i sin tur har lånat medel från CTH AB och eftersom långgivaren är skattebefriad så har inte heller avdrag erhållits för räntekostnaden på lånet från CTH AB. Ni anser att det vid en samlad bedömning, och även med hänsyn till tillskottsalternativet, inte finns skäl för Skatteverket att vägra avdrag.

I samband med stiftelsebildningen var intentionen att ett fastighetsbolag skulle bildas och fastigheter överföras från tidigare Byggnadsstyrelsen (nuvarande Akademiska hus). Finansiering skulle ske med räntefritt lån från staten.

Intentionen vid stiftelseombildningen har varit att Chalmers inte ska få sämre konkurrensmöjligheter än andra högskolor. Stiftelsen har följt intentionen från stiftaren, det vill säga Staten, att driva högskola i stiftelseform. Vidare har bolaget, i enlighet med Statens intention, affärsmässigt förvärvat fastigheter i det för ändamålet avsedda bolaget. Finansieringen har varit affärsmässig med interna och externa lån.

Ni säger vidare att det finns starka skäl för stiftelsen att föredra en långgivning istället för en finansiering med eget kapital eftersom sådana investeringar innebär en kraftig inlåsning av kapitalet, vilket inte är fallet vid lån. Intentionen har hela tiden varit att avveckla förlagslånet men då nya fastigheter har tillkommit så har bankerna behövt mer säkerhet vid sin långgivning. Ambitionen är att förlagslånet ska avvecklas då kapitalet är avsett för CTH AB. Vidare menar ni att det är normalt att fastigheter finansieras med lånade medel.

Ni gör bedömningen att skuldförhållandet är affärsmässigt så tillvida att stiftelsen inte själv har valt att den vill driva sin verksamhet i bolagsform utan det var så stiftaren staten bestämde strukturen och intentionen. Om strukturen hade varit annorlunda hade frågan om koncerninterna lån inte uppkommit.

Chalmersfastigheter skulle missgynnas om avdragsrätt för räntorna beror på om de är interna eller externa.

Ni uppger att skuldförhållandet inte på något sätt är skattedrivet då strukturen bestämdes redan vid stiftelseombildningen. Lånevillkoren är enligt er marknadsmässiga. Ni har ett lånebehov för finansiering av fastigheter vilket är helt affärsmässigt motiverat.

Ni säger vidare att tillämpningen av reglerna är otydlig. EU-kommissionen har ställt frågor kring om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna strider mot EU-rätten. Ni hänvisar till promemoria Fi 2014/4205, Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta på koncerninterna lån, samt till kommissionens ståndpunkt i skriftväxling med Skatteverket och domstolar att dessa regler är EU-stridiga.

Som svar på Skatteverkets övervägande skriver ni att ni valt att inte argumentera vidare i sak. Ni anser dock att räntorna är avdragsgilla.

Ni uppger också att när den beskattningsbara inkomsten bestäms ska beaktas att det i 2015 års bokförda resultat ingår en återföring av periodiseringsfond från inkomståret 2014 med 2 596 639 kr. Eftersom avdrag inte yrkades år 2014 (en återläggning gjordes i punkt 4.13 i 2014 års deklaration), ska det skattepliktiga resultatet för 2015 minskas med samma belopp.

Skatteverkets bedömning

Ni har yrkat avdrag för ränteutgifter hänförliga till era koncerninterna lån från stiftelsen. Eftersom det är fråga om skuldförhållanden mellan företag inom intressegemenskapen omfattas ränteutgifterna av bestämmelserna i 24 kap.10 a-f §§ IL.

Skatteverkets bedömning är att avdrag för ränteutgifterna inte ska medges enligt huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL.

Bedömning enligt ventilen

Den ränteinkomst som stiftelsen erhåller beskattas inte. Under sådana förhållanden är ränteutgiften avdragsgill för er endast om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat i enlighet med den så kallade ventilen i 24 kap. 10 e § IL.

Skatteverket anser att följande parametrar gör att skuldförhållandet inte är tillräckligt affärsmässigt för att medge avdrag för ränteutgifterna.

Skatteförmån

Era ränteutgifter genererar en skatteförmån för den intressegemenskap ni ingår i. Skatteförmånen uppkommer genom att avdrag för ränteutgifterna minskar er inkomst av näringsverksamhet samtidigt som stiftelsen inte beskattas för sina ränteintäkter. Ni har inte betalat någon bolagsskatt, i vart fall inte sedan beskattningsåret 2007.

Tillskott istället för lån

Enligt hjälpregeln till ventilen, i 24 kap. 10 e § IL tredje stycket, ska det vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat särskilt beaktas om finansieringen istället hade kunnat ske med ett tillskott från det företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.

Ni anger att det skulle kunna strida mot stadgarna om stiftelsen lämnar tillskott.

Av stadgarna framgår att en del av kapitalet, som enligt 3 § i stadgarna är 900 Mkr, inte får förbrukas i verksamheten. Av stiftelsens årsredovisning för 2015 framgår att stiftelsens bundna kapital var 900 Mkr.

Stiftelsens fria egna kapital var vid ingången av 2015 cirka 1 149 Mkr och vid utgången av året cirka 1 188 Mkr. De lån ni tagit upp från stiftelsen uppgick 2015 till 725 Mkr. Lånet är långfristigt. Det kan i det närmaste betecknas som ett stadigvarande lån. Ni har haft ett lån med motsvarande belopp sedan 2004. Vid utgången av 2014 har lånet omförhandlats och förlängts till utgången av 2024. Som Skatteverket ser det synes skillnaden mellan stiftelsens långfristiga utlåning och ett tillskott inte vara någon annan än skillnaden i den skattemässiga effekten av uppkomna ränteavdrag.

Högsta förvaltningsdomstolen har ännu inte avgjort något mål avseende 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler. Kammarrätten i Göteborg har i mål nr 4883-16 (2017-04-13) tydliggjort tillämpningsområdet gällande ventilen. I det fallet hade en kommun lånat ut medel till ett kommunalt fastighetsbolag. Medlen skulle användas i det kommunala bolagets löpande verksamhet. Lånet till det kommunala bolaget var långfristigt, löpte utan amortering och skulden var stor. Omständigheterna i målet var lika de i ert fall. Domstolen ansåg att finansieringen hade kunnat ske med tillskott istället för lån och medgav inte avdrag.

Skatteverkets uppfattning är att stiftelsen skulle ha kunnat lämna tillskott till er istället för att låna ut pengarna.

Affärsmässighet

Ni gör bedömningen att skuldförhållandet är affärsmässigt så tillvida att stiftelsen inte själv har valt att den vill driva sin verksamhet i bolagsform utan det var så stiftaren staten bestämde att lånestruktur och strukturen avseende fastighetsägandet skulle se ut. Skatteverket ifrågasätter inte att ni har ett lånebehov för finansiering av era fastigheter.

Skatteverkets uppfattning är att dessa omständigheter inte har någon avgörande betydelse för avdragsrätten för era koncerninterna räntor.

EU-rätt

När det gäller frågan om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna i förhållande till EU-rätten anser Skatteverket att reglerna inte strider mot EU-rätten.

Det ska inledningsvis påpekas att transaktioner mellan företag i intressegemenskap uteslutande ska prövas enligt reglerna om etableringsfrihet enligt artikel 49 EUF och inte enligt reglerna om fri rörlighet av kapital i artikel 63 EUF. Om reglerna om etableringsfrihet gäller utgör de svenska reglerna om ränteavdrag inte någon direkt eller indirekt inskränkning eftersom reglerna är desamma, oavsett om det långgivande företaget har hemvist i Sverige eller i en annan medlemsstat. Samma regler gäller för räntekostnader i en koncern med ett svenskt moderbolag och i en koncern med utländskt moderbolag.

Även om reglerna skulle anses utgöra en indirekt inskränkning kan reglerna, vars främsta syfte är att motverka att den svenska skattebasen urholkas, anses rättfärdigande och proportionerligt utformade.

Denna inställning överensstämmer med vad regeringen uttryckt i samband med införandet av 2013 års regler (prop. 2012/13:1 s. 270) och i svar på EU-kommissionens formella underrättelse den 27 november 2014 angående Ränteavdragsbegränsningsreglerna (Finansdepartementets promemoria 2015-02-20, Fi2014/4205).

Slutsats

Skatteverket anser, som framgår ovan, att ni inte visat att ert skuldförhållande till stiftelsen är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Under sådana omständigheter är inte ventilen i 24 kap. 10 e § IL tillämplig. Ränteutgifterna hänförliga till dessa skulder är då inte avdragsgilla.

Skatteverket beslutar att neka avdrag med stöd av huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL för de koncerninterna räntor på 40 572 150 kr som belöper på kalenderåret 2015.

Periodiseringsfond

Ni har uppgivit att det i 2015 års bokförda resultat ingår en återföring av periodiseringsfond från inkomståret 2014 med 2 596 639 kr. Då avdrag inte yrkades år 2014 ska det skattepliktiga resultatet för 2015 minska med samma belopp.

I enlighet med er begäran beslutar Skatteverket därför att sänka er beskattningsbara inkomst med ett belopp om 2 596 639 kr motsvarande den återföring ni gjort av periodiseringsfonden i er redovisning.

Underskott

Ni har i er inkomstdeklaration avseende beskattningsåret 2015 yrkat avdrag för outnyttjat underskott från föregående år med 30 435 127 kr (ruta 4.14 a skattemässiga justeringar).

Skatteverket har i omprövningsbeslut för beskattningsåret 2014, daterat 2016-12-20 (dnr 82-50580796), nekat er avdrag för ränteutgifter. Det nekade avdraget ledde till en positiv beskattningsbar inkomst. Underskottet på 30 435 127 kr föll således bort. Med anledning av detta gör Skatteverket en följdändring i 2015 års beskattning.

Beslutet har fattats av Johan Almroth, efter förankring hos särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Hur man begär omprövning eller överklagar

Allmänt

Är du inte nöjd med Skatteverkets beslut kan du antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga beslutet till förvaltningsrätten. Oavsett om du begär omprövning eller överklagar beslutet måste du göra det skriftligt. Det går bra med vanligt brev, e-post eller fax. Adresser och faxnummer framgår av beslutet.

Du ska lämna eller sända din skrivelse till Skatteverket oavsett om du begär omprövning eller överklagar. Skrivelsen ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vilket beskattningsår som beslutet avser framgår av beslutet.

Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och du har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år, får en begäran om omprövning eller ett överklagande komma in till Skatteverket inom två månader från den dag då du fick kännedom om beslutet.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna har gått ut, begära omprövning eller överklaga beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut du vill ha ändrat (ange beskattningsår och referens eller diarienummer)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis du vill åberopa
- person/organisationsnummer
- adress, telefonnummer och e-post.

Särskilt om omprövning

Du bör underteckna din begäran om omprövning. Gäller det en juridisk person bör skrivelsen vara undertecknad av behörig ställföreträdare. Om skrivelsen inte är undertecknad kan Skatteverket komma att förelägga den som begärt omprövning att underteckna skrivelsen. Om du anlitar ombud ska ombudet ha fullmakt. Om Skatteverket så begär kan du eller ombudet behöva skicka in en kopia eller behöva uppvisa skriftlig fullmakt i original.

Blir du inte nöjd med omprövningsbeslutet kan du begära omprövning på nytt eller överklaga beslutet.

Särskilt om överklagande

Även om du ska lämna eller sända ett överklagande till Skatteverket ska skrivelsen vara ställd till förvaltningsrätten.

Väljer du att överklaga beslutet ska Skatteverket, utom i vissa speciella undantagsfall, först ompröva sitt beslut och därefter, om beslutet inte ändras så som du begärt, överlämna överklagandet till förvaltningsrätten.

Särskilt om anstånd och ränta

Du kan efter ansökan få anstånd med betalning av skatt som beror på det underlag som omprövningen gäller.

De förutsättningar som finns för att du ska kunna få anstånd framgår nedan.

Ändringsanstånd

Du får anstånd med betalning av skatt om det är tveksamt hur stort belopp som du kommer att behöva betala.

Anstånd för att undvika skada

Om du har begärt omprövning eller överklagat ett beslut som innebär skatt att betala kan du få anstånd med betalning av skatten, om det skulle medföra betydande skadeverkningar för dig eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Bestämmelserna om anstånd finns i 63 kap. skatteförfarandelagen (SFL). För tid före den 1 januari 2012 finns bestämmelserna om anstånd i 17 kap. skattebetalningslagen (SBL).

Anstånd med att betala skattetillägg

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg om du begär omprövning av eller överklagar

- beslutet om skattetillägg, eller
- beslutet som föranlett skattetillägget.

Du kan bara beviljas anstånd en gång vid begäran om omprövning. Om du överklagar Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten ska Skatteverket bevilja ett ytterligare anstånd.

Ränta

Har du fått anstånd med att betala skatt beräknas ränta på den del av anståndsbeloppet som ska betalas när anståndstiden gått ut. Kostnadsränta beräknas fr.o.m. dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag anståndet upphör att gälla. Räntan beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan (låg kostnadsränta). Efter det att anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta på obetalt belopp enligt de regler som gäller för skatt som inte betalas i tid, dvs. hög ränta.

Uppgifter om aktuella räntesatser kan du få på vår hemsida www.skatteverket.se om du söker på ordet "räntesatser".

Befrielse från kostnadsränta

Om det finns synnerliga skäl får Skatteverket helt eller delvis medge befrielse från kostnadsränta.

Handläggare

Johan Almroth
010-5735254

johan.almroth@skatteverket.se

Chalmersfastigheter AB
412 96 GÖTEBORGFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORGINKOM: 2019-11-11
MÅLNR: 14112-19
AKTBIL: 33

Skattebetalare: Chalmersfastigheter AB

Person-/Organisationsnr: 556487-9764

Beskattningsår: 2016-01-01 - 2016-12-31

Omprövning på initiativ av: Skatteverket

Omprövat beslut: Beslut om slutlig skatt

Omprövningen gäller: Avdrag för ränteutgifter

BESLUT

Skatteverket beslutar att inte medge avdrag för ränteutgifter med 39 800 000 kr.

Skatteverket beslutar vidare att medge er avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 4 606 032 kr.

Överskott av näringsverksamhet uppgår härefter till 13 818 097 kr
(39 800 000 - 4 606 032 - 21 375 871)

Beskattningsbar inkomst uppgår till 13 818 090 kr.

MOTIVERING

Bakgrund

Chalmersfastigheter AB (Ni) ingår i Chalmerskoncernen. Stiftelsen Chalmers Tekniska Högskola (Stiftelsen), 855100-5799, är moderföretag i koncernen, och har till uppgift att vara ägare av stiftelsehögskolan där forskning och utbildning bedrivs genom Chalmers Tekniska Högskola AB (CTH AB), 556479-5598.

Under 2016 ägde Stiftelsen 100 procent av Chalmersfastigheter AB.

Er verksamhet består i att försörja CTH AB och övriga hyresgäster med lokaler och miljöer genom att förvärva, äga, förvalta och utveckla fastigheter samt att hyra fastigheter och lokaler från andra fastighetsägare.

Ni har i inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2016 informerat om att ni till stiftelsen under 2016 erlagt ränta på 39 800 tkr. Stiftelsen omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Ni anser att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat och har därför inte gjort någon skattemässig justering för ränteutgiften.

Ni har i skriftväxling med Skatteverket uppgivit att det exakta räntebeloppet var 39 800 000 kr.

Ni har ett långfristigt förlagslån på 725 Mkr som ni erhållit från Stiftelsen. Ni har haft lånet sedan 2004-12-31. Förlagslånet har hela tiden varit efterställt samtliga övriga långgivare. Lånet var tudelat. På den ena delen (400 Mkr) var räntesatsen 6,7 procent. På den andra delen (325 Mkr) var räntesatsen 4 procent + Stibor 3 mån.

Lånet omförhandlades per 2014-12-31. Det löper därefter till utgången av 2024 med samma ränta som tidigare.

Stiftelsen har i sin tur lånat pengar från CTH AB. De ränteinkomster CTH AB erhåller med anledning härav är skattebefriade på grund av att CTH AB är ett allmänt undervisningsverk i enlighet med 7 kap 16 § IL.

Varken stiftelsen eller CTH AB har lånat några pengar externt utan pengarna kommer från likviditetsöverskott i CTH AB.

Vid en genomgång av era inkomsttaxeringar konstaterar Skatteverket att ni, från och med i vart fall beskattningsåret 2007, inte har betalat någon bolagsskatt. De koncerninterna räntekostnaderna är en starkt bidragande orsak till att någon bolagsskatt inte betalats.

Gällande rätt

De regler om begränsad avdragsrätt för ränteutgifter på lån mellan företag i intressegemenskap som gällde 2016, trädde i kraft den 1 januari 2013 och återfinns i 24 kap. 10 a-f §§ IL. Reglerna tillämpas på ränteutgifter som belöper på tiden efter den 31 december 2012.

Huvudregeln

Enligt huvudregeln får ett företag inte göra avdrag för ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen (24 kap. 10 b § IL).

Tioprocentsregeln

Enligt tioprocentsregeln ska ränteutgifter däremot dras av om den inkomst 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 (24 kap. 10 d § första stycket IL).

Undantag från tioprocentsregeln (undantagsregeln)

Om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften inte dras av (24 kap. 10 d § tredje stycket IL).

Ventilen

I 24 kap. 10 e § IL finns den så kallade ventilen. Av första stycket första meningen framgår att även om kravet på 10 procents beskattning inte är uppfyllt ska ränteutgiften dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Med "huvudsakligen" avses i inkomstskattelagen cirka 75 procent (prop. 2012/13:1, s. 217). Det är den som yrkar avdraget som ska visa att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

I tredje stycket finns en hjälpregel till första stycket. Där sägs att vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansieringen istället 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.

Lämnade synpunkter

Avdrag för ränteutgifter

I den skriftväxling ni och Skatteverket haft gällande avdrag för räntekostnader avseende beskattningsåret 2016 har ni, förutom om faktiska låneförhållanden avseende 2016, hänvisat till era synpunkter avseende avdragsrätten för ränteutgifterna 2014 och 2015. Era synpunkter framgår nedan.

I ert svar på Skatteverkets förfrågan avseende 2015 tillade ni, utöver de svar ni lämnat avseende avdragsrätten för ränteutgifterna 2014, att Skatteverket i omprövningsbeslut hävdar att bolaget inte har betalat någon bolagsskatt och att koncerninterna räntekostnader är en starkt bidragande orsak till detta. Ni anför att anledningen till detta är att en stor del av bolagets byggnader har förvärvats under senare år och har en skattemässig avskrivningstakt som vida överstiger den bokföringsmässiga. Därtill kommer möjligheten till direktavdrag för vissa arbeten som aktiveras i redovisningen.

På frågan om ni skulle ha kunnat erhålla kapitaltillskott istället för lån från Stiftelsen eller från CTH AB uppger ni följande. Stiftelsens kapital enligt ursprungliga stadgar är avsedda att främja högskolans utbildnings- och forskningsverksamhet och tillåter inte att stiftelsens bundna kapital förbrukas.

Om det finns hinder mot att lämna tillskott så måste det beaktas. Det finns inga medel i koncernen som kan allokteras som tillskott över tid. Stiftelsen har till ändamål att som ensam ägare till CTH AB verka för att CTH AB inom tekniska, matematiska, naturvetenskapliga och därmed samhörande vetenskaper bedriva utbildning och forskning på en internationellt hög nivå. Detta framgår av stadgarna för stiftelsen som ni bilagt ert svar på Skatteverkets förfrågan gällande beskattningsåret 2014.

För de ändamål som stiftelsen har, har stiftelsekapital tillförts från svenska staten. I stadgarnas 4 § tydliggörs hur stiftelsekapitalet enbart får användas för ändamålet. Lånet har lämnats av affärsmässiga skäl och några skattefördelar uppkommer inte jämfört med om ett externt lån hade erhållits istället.

Ni tillägger att långivaren i sin tur har lånat medel från CTH AB och eftersom långivaren är skattebefriad så har inte heller avdrag erhållits för räntekostnaden på lånet från CTH AB. Ni anser att det vid en samlad bedömning, och även med hänsyn till tillskottsalternativet, inte finns skäl för Skatteverket att vägra avdrag.

I samband med stiftelsebildningen var intentionen att ett fastighetsbolag skulle bildas och fastigheter överföras från tidigare Byggnadsstyrelsen (nuvarande Akademiska hus). Finansiering skulle ske med räntefritt lån från staten.

Intentionen vid stiftelseombildningen har varit att Chalmers inte ska få sämre konkurrensmöjligheter än andra högskolor. Stiftelsen har följt intentionen från stiftaren, det vill säga Staten, att driva högskola i stiftelseform. Vidare har bolaget, i enlighet med Statens intention, affärsmässigt förvärvat fastigheter i det för ändamålet avsedda bolaget. Finansieringen har varit affärsmässig med interna och externa lån.

Ni säger vidare att det finns starka skäl för stiftelsen att föredra en långivning istället för en finansiering med eget kapital eftersom sådana investeringar innebär en kraftig inlåsning av kapitalet, vilket inte är fallet vid lån. Intentionen har hela tiden varit att avveckla förlagslånet men då nya fastigheter har tillkommit så har bankerna behövt mer säkerhet vid sin långivning. Ambitionen är att förlagslånet ska avvecklas då kapitalet är avsett för CTH AB. Vidare menar ni att det är normalt att fastigheter finansieras med lånade medel.

Ni gör bedömningen att skuldförhållandet är affärsmässigt så tillvida att stiftelsen inte själv har valt att den vill driva sin verksamhet i bolagsform utan det var så stiftaren staten bestämde strukturen och intentionen. Om strukturen hade varit annorlunda hade frågan om koncerninterna lån inte uppkommit.

Chalmersfastigheter skulle missgynnas om avdragsrätt för räntorna beror på om de är interna eller externa.

Ni uppger att skuldförhållandet inte på något sätt är skattedrivet då strukturen bestämdes redan vid stiftelseombildningen. Ni anför att skattefriheten för ränteinkomsten inte är framplanerad. Chalmers koncernstruktur är en följd av riksdagsbeslut, vilket måste ha stor betydelse för bedömningen av avdragsrätten. I egenskap av stiftare har staten inte själv haft något som helst intresse av att tillskapa någon form av skatteförmåner. Ni har tagit upp lån för att förvärva fastigheter från tredje part på affärsmässiga villkor. Skulden är således affärsmässigt betingad. Ni vill även framhålla att Chalmers allmännyttiga verksamhet finansieras med skattemedel. Att beskatta en sådan verksamhet innebär en icke önskvärd rundgång i systemet. Lånevillkoren är enligt er marknadsmässiga. Ni har ett lånebehov för finansiering av fastigheter vilket är helt affärsmässigt motiverat.

Ni säger vidare att tillämpningen av reglerna är otydlig. EU-kommissionen har ställt frågor kring om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna strider mot EU-rätten. Ni hänvisar till promemoria Fi 2014/4205, Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta på koncerninterna lån, samt till kommissionens ståndpunkt i skriftväxling med Skatteverket och domstolar att dessa regler är EU-stridiga.

Ni har i svar 2018 08 14 på Skatteverkets Förslag till beslut daterat 2018 06 29 meddelat att ni väljer att inte argumentera i sak gällande ränteavdragsfrågan. Ni anser dock fortsatt att räntorna är avdragsgilla. Ni har inte besvarat det kompletterade Förslag till beslut som Skatteverket skickade ut 2018 09 26.

Periodiseringsfond

Ni har gjort en avsättning till periodiseringsfond på 4 646 055 kr som ni har återlagt i inkomstdeklarationen (p. 4.13). Den höjning som sker av den beskattningsbara inkomsten på grund av det vägrade ränteavdraget föranleder er att begära att Skatteverket tar bort denna återläggning.

Skatteverkets bedömning

Avdrag för ränteutgifter

Ni har yrkat avdrag för ränteutgifter hänförliga till era koncerninterna lån från Stiftelsen. Eftersom det är fråga om skuldförhållanden mellan företag inom intressegemenskapen omfattas ränteutgifterna av bestämmelserna i 24 kap.10 a-f §§ IL.

Skatteverkets bedömning är att avdrag för ränteutgifterna inte ska medges enligt huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL.

Bedömning enligt ventilen

Den ränteinkomst som Stiftelsen erhåller beskattas inte. Under sådana förhållanden är ränteutgiften avdragsgill för er endast om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat i enlighet med den så kallade ventilen i 24 kap. 10 e § IL.

I förarbetena framhålls att det inte finns anledning att införa några specifika regler för kommuner och inte heller för andra skattebefriade subjekt. Av förarbetena framgår att omständigheter som talar emot att ventilen är tillämplig är att mottagaren inte beskattas för ränta eller utdelning.

Skatteverket anser att följande parametrar gör att skuldförhållandet inte är tillräckligt affärsmässigt för att medge avdrag för ränteutgifterna.

Skatteförmån

Era ränteutgifter genererar en skatteförmån för den intressegemenskap ni ingår i. Skatteförmånen uppkommer genom att avdrag för ränteutgifterna minskar er inkomst av näringsverksamhet samtidigt som stiftelsen inte beskattas för sina ränteintäkter. Ni har inte betalat någon bolagsskatt, i vart fall inte sedan beskattningsåret 2007.

Tillskott istället för lån

Enligt hjälpregeln till ventilen, i 24 kap. 10 e § IL tredje stycket, ska det vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat särskilt beaktas om finansieringen istället hade kunnat ske med ett tillskott från det företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.

Ni anger att det skulle kunna strida mot stadgarna om stiftelsen lämnar tillskott.

Av stadgarna framgår att en del av kapitalet, som enligt 3 § i stadgarna är 900 Mkr, inte får förbrukas i verksamheten. Av stiftelsens årsredovisning för 2016 framgår, likt 2014 och 2015 att stiftelsens bundna kapital var 900 Mkr.

Stiftelsens fria egna kapital var vid ingången av 2016 cirka 1 188 Mkr och vid utgången av året cirka 1 239 Mkr. De lån ni tagit upp från stiftelsen uppgick 2016 till 725 Mkr. Lånet är långfristigt. Det kan i det närmaste betecknas som ett stadigvarande lån. Ni har haft ett lån med motsvarande belopp sedan 2004. Vid utgången av 2014 har lånet omförhandlats och förlängts till utgången av 2024.

I ett fall som detta när lånebeloppet är stort och lånets löptid är lång anser Skatteverket att det skattebefriade subjektet normalt, utan större olägenheter, kan lämna tillskott istället för lån. Som Skatteverket ser det synes skillnaden mellan stiftelsens långfristiga utlåning och ett tillskott inte vara någon annan än skillnaden i den skattemässiga effekten av uppkomna ränteavdrag.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har ännu inte avgjort något mål avseende 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler. De har dock beslutat att inte meddela prövningstillstånd i följande fall.

Kammarrätten i Göteborg har i mål nr 4882-16 (2017-04-13) tydliggjort tillämpningsområdet gällande ventilen. I det fallet hade en kommun lånat ut medel till ett kommunalt fastighetsbolag. Medlen skulle användas i det kommunala bolagets löpande verksamhet. Lånet till det kommunala bolaget var långfristigt, löpte utan amortering och skulden var stor. Omständigheterna i målet var lika de i ert fall. Domstolen ansåg att finansieringen hade kunnat ske med tillskott istället för lån och medgav inte avdrag. Denna dom överklagades till HFD som i mål nr 3133-17 (2017-11-13) beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

Skatteverkets uppfattning är att stiftelsen skulle ha kunnat lämna tillskott till er istället för att låna ut pengarna.

Affärsmässighet

Ni gör bedömningen att skuldförhållandet är affärsmässigt så tillvida att stiftelsen inte själv har valt att den vill driva sin verksamhet i bolagsform utan det var så stiftaren staten bestämde att lånestruktur och strukturen avseende fastighetsägandet skulle se ut. Skatteverket ifrågasätter inte att ni har ett lånebehov för finansiering av era fastigheter.

Skatteverkets uppfattning är att dessa omständigheter inte har någon avgörande betydelse för avdragsrätten för era koncerninterna räntor.

EU-rätt

När det gäller frågan om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna i förhållande till EU-rätten anser Skatteverket att reglerna inte strider mot EU-rätten.

Det ska inledningsvis påpekas att transaktioner mellan företag i intressegemenskap uteslutande ska prövas enligt reglerna om etableringsfrihet enligt artikel 49 EUF och inte enligt reglerna om fri rörlighet av kapital i artikel 63 EUF. Om reglerna om etableringsfrihet gäller utgör de svenska reglerna om ränteavdrag inte någon direkt eller indirekt inskränkning eftersom reglerna är desamma, oavsett om det långivande företaget har hemvist i Sverige eller i en annan medlemsstat. Samma regler gäller för räntekostnader i en koncern med ett svenskt moderbolag och i en koncern med utländskt moderbolag.

Även om reglerna skulle anses utgöra en indirekt inskränkning kan reglerna, vars främsta syfte är att motverka att den svenska skattebasen urholkas, anses rättfärdigande och proportionerligt utformade.

Denna inställning överensstämmer med vad regeringen uttryckt i samband med införandet av 2013 års regler (prop. 2012/13:1 s. 270) och i svar på EU kommissionens formella underrättelse den 27 november 2014 angående Ränteavdragsbegränsningsreglerna (Finansdepartementets promemoria 2015-02-20, Fi2014/4205).

Slutsats

Skatteverket anser, som framgår ovan, att ni inte visat att ert skuldförhållande till stiftelsen är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Under sådana omständigheter är inte ventilen i 24 kap. 10 e § IL tillämplig. Ränteutgifterna hänförliga till dessa skulder är då inte avdragsgilla.

Med stöd av huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL medger Skatteverket er inte avdrag för de koncerninterna räntor på 39 800 000 kr som belöper på kalenderåret 2016.

Periodiseringsfond

Ni har gjort en avsättning till periodiseringsfond på 4 646 055 kr som ni har återlagt i inkomstdeklarationen (p. 4.13). Ni önskar att Skatteverket tar bort denna återläggning.

Ni får skattemässigt avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 25 procent av det skattemässiga resultatet beräknat före avdraget för avsättning till periodiseringsfond. Ert skattemässiga resultat före avdrag för avsättning till periodiseringsfond blir 18 424 129 kr. Ni kan således få avdrag med 25 procent av 18 424 129 kr, det vill säga med 4 606 032 kr. Ni får således inte avdrag med belopp motsvarande hela avsättningen. Vid kod 4.13, där ni återlagt periodiseringsfonden blir det en restpost på 40 023 kr (4 646 055 - 4 606 032) som fortsatt kommer vara återlagd.

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Johan Almroth, efter förankring hos särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Hur man begär omprövning eller överklagar

Allmänt

Är du inte nöjd med Skatteverkets beslut kan du antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga beslutet till förvaltningsrätten. Oavsett om du begär omprövning eller överklagar beslutet måste du göra det skriftligt. Det går bra med vanligt brev, e-post eller fax. Adresser och faxnummer framgår av beslutet.

Du ska lämna eller sända din skrivelse till Skatteverket oavsett om du begär omprövning eller överklagar. Skrivelsen ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vilket beskattningsår som beslutet avser framgår av beslutet.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna har gått ut, begära omprövning eller överklaga beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut du vill ha ändrat (ange beskattningsår och referenseller diarienummer)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis du vill åberopa
- person/organisationsnummer
- adress, telefonnummer och e-post.

Särskilt om omprövning

Du bör underteckna din begäran om omprövning. Gäller det en juridisk person bör skrivelsen vara undertecknad av behörig ställföreträdare. Om skrivelsen inte är undertecknad kan Skatteverket komma att förelägga den som begärt omprövning att underteckna skrivelsen. Om du anlitar ombud ska ombudet ha fullmakt. Om Skatteverket så begär kan du eller ombudet behöva skicka in en kopia eller behöva uppvisa skriftlig fullmakt i original.

Blir du inte nöjd med omprövningsbeslutet kan du begära omprövning på nytt eller överklaga beslutet.

Särskilt om överklagande

Även om du ska lämna eller sända ett överklagande till Skatteverket ska skrivelsen vara ställd till förvaltningsrätten.

Väljer du att överklaga beslutet ska Skatteverket, utom i vissa speciella undantagsfall, först ompröva sitt beslut och därefter, om beslutet inte ändras så som du begärt, överlämna överklagandet till förvaltningsrätten.

Särskilt om anstånd och ränta

Du kan efter ansökan få anstånd med betalning av skatt som beror på det underlag som omprövningen gäller.

De förutsättningar som finns för att du ska kunna få anstånd framgår nedan.

Ändringsanstånd

Du får anstånd med betalning av skatt om det är tveksamt hur stort belopp som du kommer att behöva betala.

Anstånd för att undvika skada

Om du har begärt omprövning eller överklagat ett beslut som innebär skatt att betala kan du få anstånd med betalning av skatten, om det skulle medföra betydande skadeverkningar för dig eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Bestämmelserna om anstånd finns i 63 kap. skatteförarandelagen (SFL). För tid före den 1 januari 2012 finns bestämmelserna om anstånd i 17 kap. skattebetalningslagen (SBL).

Anstånd med att betala skattetillägg

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg om du begär omprövning av eller överklagar

- beslutet om skattetillägg, eller
- beslutet som föranlett skattetillägget

Du kan bara beviljas anstånd en gång vid begäran om omprövning. Om du överklagar Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten ska Skatteverket bevilja ett ytterligare anstånd.

Ränta

Har du fått anstånd med att betala skatt beräknas ränta på den del av anståndsbeloppet som ska betalas när anståndstiden gått ut. Kostnadsränta beräknas fr.o.m. dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag anståndet upphör att gälla. Räntan beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan (låg kostnadsränta). Efter det att anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta på obetalt belopp enligt de regler som gäller för skatt som inte betalas i tid, dvs. hög ränta.

Uppgifter om aktuella räntesatser kan du få på vår hemsida www.skatteverket.se om du söker på ordet "räntesatser".

Befrielse från kostnadsränta

Om det finns synnerliga skäl får Skatteverket helt eller delvis medge befrielse från kostnadsränta.

Handläggare

Karin af Ekenstam
Tel: 010-5735289

karin.af.ekenstam@skatteverket.se

Chalmersfastigheter AB
412 96 GÖTEBORGFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORGINKOM: 2019-11-11
MÅLNR: 14112-19
AKTBIL: 41

Skattebetalare: Chalmersfastigheter AB

Person-/Organisationsnr: 556487-9764

Beskattningsår: 2017-01-01 - 2017-12-31

Omprövning på initiativ av: Skatteverket

Omprövat beslut: Beslut om slutlig skatt

Omprövningen gäller: Avdrag för räntekostnader

BESLUT

Se separat beslut i Rubin, ärendenummer 19TD60312

MOTIVERING

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Karin af Ekenstam.

Hur man begär omprövning eller överklagar

Allmänt

Är du inte nöjd med Skatteverkets beslut kan du antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga beslutet till förvaltningsrätten. Oavsett om du begär omprövning eller överklagar beslutet måste du göra det skriftligt. Det går bra med vanligt brev, e-post eller fax. Adresser och faxnummer framgår av beslutet.

Du ska lämna eller sända din skrivelse till Skatteverket oavsett om du begär omprövning eller överklagar. Skrivelsen ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vilket beskattningsår som beslutet avser framgår av beslutet.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna har gått ut, begära omprövning eller överklaga beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut du vill ha ändrat (ange beskattningsår och referenseller diarienummer)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis du vill åberopa
- person/organisationsnummer
- adress, telefonnummer och e-post.

Särskilt om omprövning

Du bör underteckna din begäran om omprövning. Gäller det en juridisk person bör skrivelsen vara undertecknad av behörig ställföreträdare. Om skrivelsen inte är undertecknad kan Skatteverket komma att förelägga den som begärt omprövning att underteckna skrivelsen. Om du anlitar ombud ska ombudet ha fullmakt. Om Skatteverket så begär kan du eller ombudet behöva skicka in en kopia eller behöva uppvisa skriftlig fullmakt i original.

Blir du inte nöjd med omprövningsbeslutet kan du begära omprövning på nytt eller överklaga beslutet.

Särskilt om överklagande

Även om du ska lämna eller sända ett överklagande till Skatteverket ska skrivelsen vara ställd till förvaltningsrätten.

Väljer du att överklaga beslutet ska Skatteverket, utom i vissa speciella undantagsfall, först ompröva sitt beslut och därefter, om beslutet inte ändras så som du begärt, överlämna överklagandet till förvaltningsrätten.

Särskilt om anstånd och ränta

Du kan efter ansökan få anstånd med betalning av skatt som beror på det underlag som omprövningen gäller.

De förutsättningar som finns för att du ska kunna få anstånd framgår nedan.

Ändringsanstånd

Du får anstånd med betalning av skatt om det är tveksamt hur stort belopp som du kommer att behöva betala.

Anstånd för att undvika skada

Om du har begärt omprövning eller överklagat ett beslut som innebär skatt att betala kan du få anstånd med betalning av skatten, om det skulle medföra betydande skadeverkningar för dig eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Bestämmelserna om anstånd finns i 63 kap. skatteförfarandelagen (SFL). För tid före den 1 januari 2012 finns bestämmelserna om anstånd i 17 kap. skattebetalningslagen (SBL).

Anstånd med att betala skattetillägg

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg om du begär omprövning av eller överklagar

- beslutet om skattetillägg, eller
- beslutet som föranlett skattetillägget

Du kan bara beviljas anstånd en gång vid begäran om omprövning. Om du överklagar Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten ska Skatteverket bevilja ett ytterligare anstånd.

Ränta

Har du fått anstånd med att betala skatt beräknas ränta på den del av anståndsbeloppet som ska betalas när anståndstiden gått ut. Kostnadsränta beräknas fr.o.m. dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag anståndet upphör att gälla. Räntan beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan (låg kostnadsränta). Efter det att anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta på obetalt belopp enligt de regler som gäller för skatt som inte betalas i tid, dvs. hög ränta.

Uppgifter om aktuella räntesatser kan du få på vår hemsida www.skatteverket.se om du söker på ordet "räntesatser".

Befrielse från kostnadsränta

Om det finns synnerliga skäl får Skatteverket helt eller delvis medge befrielse från kostnadsränta.



Beslut

Datum
2019-07-05

1(7)

Karin af Ekenstam, 010-573 52 89

Chalmersfastigheter AB

412 96 GÖTEBORG

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORG
Avd. 1

INKOM: 2021-10-08
MÅLNR: 14112-19
AKTBIL: 68

Beslutet gäller: Chalmersfastigheter AB
Organisationsnummer: 556487-9764
Beslutsid: 19TD60312, 82-89078517

Beslut

Skatteverket beslutar att era skatter ska ändras enligt följande.

Inkomstskatt för beskattningsåret 2017

Beskattningsfråga	Underlag för skatt höjning/sänkning (-), kr
1. Avdrag för räntekostnader	39 800 000 kr
2. Avdrag för tidigare återlagd avsättning till periodiseringsfond	-5 056 000 kr
Summa ändring:	34 744 000 kr

Efter ändringen blir ert överskott av näringsverksamhet 15 171 058 kr (-19 572 942 + 39 800 000 - 5 056 000). Den fastställda inkomsten uppgår till 15 171 050 kr och den beskattningsbara inkomsten uppgår till 15 171 050 kr.

Beslutet gäller omprövning av beslut om årlig beskattning.

Motivering

Skatteverket har den 2019-05-14 redovisat ett förslag till beslut. Ni har 2019-05-21 lämnat synpunkter på förslaget.

1 Avdrag för räntekostnader

Bakgrund

Ni ingår i Chalmerskoncernen, i vilken Stiftelsen Chalmers Tekniska Högskola (Stiftelsen), 855100-5799, är moderföretag. Stiftelsen har till uppgift att vara ägare av stiftelsehögskolan där forskning och utbildning bedrivs genom Chalmers Tekniska Högskola AB (CTH AB), 556479-5598. Ni ägs till 100 procent av Stiftelsen.

Postadress: 403 32 GÖTEBORG Telefon: 010-573 52 89
karln.af.ekenstam@skatteverket.se, www.skatteverket.se

Er verksamhet består i att försörja CTH AB och övriga hyresgäster med lokaler och miljöer genom att förvärva, äga, förvalta och utveckla fastigheter samt att hyra fastigheter och lokaler från andra fastighetsägare.

Ni har i inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2017 informerat om att ni under året erlagt ränta om 39 800 000 kr till Stiftelsen. Stiftelsen omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. inkomstskattelagen, IL. Ni anser att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat och har därför gjort skattemässigt avdrag för ränteutgiften.

Ni har ett långfristigt förlagslån på 725 Mkr som ni har erhållit från Stiftelsen. Ni har haft lånet sedan 2004-12-31. Förlagslånet har hela tiden varit efterställt era övriga skulder. Lånet har varit tudelat. På den ena delen (400 Mkr) har räntesatsen varit 6,7 procent. På den andra delen (325 Mkr) har räntesatsen varit 4 procent + Stibor 3 mån.

Lånet omförhandlades per 2014-12-31. Det löper därefter till utgången av år 2024 med samma räntevillkor som tidigare.

Stiftelsen har i sin tur lånat pengar från CTH AB. De ränteinkomster som CTH AB erhåller med anledning av lånet är skattebefriade eftersom CTH AB är ett allmänt undervisningsverk i enlighet med 7 kap 16 § IL.

Varken stiftelsen eller CTH AB har lånat några pengar externt utan pengarna kommer från likviditetsöverskott i CTH AB.

Skatteverket har för beskattningsåren 2014, 2015 och 2016 inte medgett er avdrag för de räntor ni har betalat till Stiftelsen på förlagslånet om 725 Mkr. Ni har överklagat beslutet för beskattningsåret 2014 till förvaltningsrätten. Dom har ännu inte avkunnats.

Vid en genomgång av era inkomstbeskattningsbeslut konstaterar Skatteverket att ni inte har betalat någon bolagsskatt sedan lånet togs. Först beskattningsåret 2014 och därefter betalar ni bolagsskatt, vilket beror på att Skatteverket inte medgett er avdrag för era räntekostnader på förlagslånet. De koncerninterna räntekostnaderna är en starkt bidragande orsak till att ni inte har betalat någon bolagsskatt för beskattningsåren före 2014.

Gällande rätt

De regler om begränsad avdragsrätt för ränteutgifter på lån mellan företag i intressegemenskap som gällde 2017, trädde i kraft den 1 januari 2013 och finns i 24 kap. 10 a-f §§ IL (i tillämplig lydelse).

Huvudregeln i 10 b § IL innebär att ett företag som ingår i en intressegemenskap inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, om inte annat följer av kompletteringsreglerna i 10 d § ("tioprocentregeln") eller 10 e § ("ventilen").

Enligt 10 d § IL ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Av tredje stycket samma paragraf framgår att ränteutgift ändå inte ska dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

I 10 e § fastställs att även om förutsättningarna i 10 d § första eller andra stycket inte är uppfyllda ska ränteutgifter avseende koncerninterna skulder dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat (den s.k. ventilen). Om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen, ska första stycket bara tillämpas om även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Med "huvudsakligen" avses cirka 75 procent (prop. 2012/13:1, s. 217). Det är den som yrkar avdraget som ska visa att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

I tredje stycket till 10 e § finns en hjälpregel till första stycket. Där sägs att vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansieringen istället 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.

Lämnade synpunkter

Er uppfattning är att de räntor som ni betalat till Stiftelsen är avdragsgilla.

Ni har i ert svar på Skatteverkets förfrågan uppgett att ni anser att de synpunkter som ni har lämnat för beskattningsåren 2014, 2015 och 2016 även gäller för 2017 års beskattning. Ni har även kommit in med synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut om ändring av er beskattning. Era synpunkter framgår nedan.

I ert svar på Skatteverkets förfrågan för beskattningsåret 2015 tillade ni, utöver de svar ni lämnat för år 2014, att Skatteverket i omprövningsbeslut hävdade att ni inte har betalat någon bolagsskatt och att era koncerninterna räntekostnader är en starkt bidragande orsak till detta. Ni anför att anledningen till detta är att en stor del av bolagets byggnader har förvärvats under senare år och har en skattemässig avskrivningstakt som vida överstiger den bokföringsmässiga. Därtill kommer möjligheten till skattemässigt direktavdrag för kostnader för vissa arbeten som aktiveras i redovisningen.

På frågan om ni skulle ha kunnat erhålla kapitaltillskott istället för lån från Stiftelsen eller från CTH AB uppger ni följande. Stiftelsens kapital enligt ursprungliga stadgar är avsett att främja högskolans utbildnings- och forskningsverksamhet och tillåter inte att Stiftelsens bundna kapital förbrukas.

Om det finns hinder mot att lämna tillskott så måste det beaktas. Det finns inga medel i koncernen som kan allokeras som tillskott över tid. Stiftelsen har till ändamål att som ensam ägare till CTH AB verka för att CTH AB inom tekniska, matematiska, naturvetenskapliga och därmed samhörande vetenskaper bedriva utbildning och forskning på en internationellt hög nivå. Detta framgår av stadgarna för Stiftelsen som ni bilagt ert svar på Skatteverkets förfrågan för beskattningsåret 2014.

För de ändamål som Stiftelsen har, har stiftelsekapital tillförts från svenska staten. I stadgarnas 4 § tydliggörs hur stiftelsekapitalet enbart får användas för ändamålet. Lånet har lämnats av affärsmässiga skäl och några skattefordelar uppkommer inte jämfört med om ett externt lån hade erhållits istället.

Ni tillägger att långgivaren i sin tur har lånat medel från CTH AB och eftersom långgivaren är skattebefriad så har inte heller avdrag erhållits för räntekostnaden på lånet från CTH AB. Ni anser att det vid en samlad bedömning, och även med hänsyn till tillskottsalternativet, inte finns skäl för Skatteverket att vägra avdrag.

I samband med stiftelsebildningen var intentionen att ett fastighetsbolag skulle bildas och fastigheter överföras från tidigare Byggnadsstyrelsen (nuvarande Akademiska hus). Finansiering skulle ske med räntefritt lån från staten.

Intentionen vid stiftelseombildningen har varit att Chalmers inte ska få sämre konkurrensmöjligheter än andra högskolor. Stiftelsen har följt intentionen från stiftaren, det vill säga staten, att driva högskola i stiftelseform. Vidare har ni, i enlighet med statens intention, affärsmässigt förvärvat fastigheter. Finansieringen har varit affärsmässig med interna och externa lån.

Ni säger vidare att det finns starka skäl för Stiftelsen att föredra en långivning istället för en finansiering med eget kapital eftersom sådana investeringar innebär en kraftig inlåsning av kapitalet, vilket inte är fallet vid lån. Intentionen har hela tiden varit att avveckla förlagslånet men då nya fastigheter har tillkommit så har bankerna behövt mer säkerhet vid sin långivning. Ambitionen är att förlagslånet ska avvecklas då kapitalet är avsett för CTH AB. Vidare menar ni att det är normalt att fastigheter finansieras med lånade medel.

Ni gör bedömningen att skuldförhållandet är affärsmässigt såtillvida att Stiftelsen inte själv har valt att den vill driva sin verksamhet i bolagsform utan det var så stiftaren staten bestämde strukturen och intentionen. Om strukturen hade varit annorlunda hade frågan om koncerninterna lån inte uppkommit.

Ni menar också att ni skulle missgynnas om avdragsrätt för räntorna beror på om de är interna eller externa.

Ni uppger att skuldförhållandet inte på något sätt är skattedrivet då strukturen bestämdes redan vid stiftelsebildningen. Ni anför att skattefriheten för ränteinkomsten inte är framplanerad. Chalmers koncernstruktur är en följd av riksdagsbeslut, vilket måste ha stor

betydelse för bedömningen av avdragsrätten. I egenskap av stiftare har staten inte själv haft något som helst intresse av att tillskapa någon form av skatteförmåner. Ni har tagit upp lån för att förvärva fastigheter från tredje part på affärsmässiga villkor. Skulden är således affärsmässigt betingad. Ni vill även framhålla att Chalmers allmännyttiga verksamhet finansieras med skattemedel. Att beskatta en sådan verksamhet innebär en icke önskvärd rundgång i systemet. Lånevillkoren är enligt er marknadsmässiga. Ni har ett lånebehov för finansiering av fastigheter vilket är helt affärsmässigt motiverat.

Ni säger vidare att tillämpningen av reglerna är otydlig. EU-kommissionen har ställt frågor kring om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna strider mot EU-rätten. Ni hänvisar till promemoria Fi 2014/4205, Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta på koncerninterna lån, samt till kommissionens ståndpunkt i skriftväxling med Skatteverket och domstolar att dessa regler är EU-stridiga.

Ni har i svar på Skatteverkets fråga för beskattningsåret samt i svar på Skatteverkets förslag till beslut meddelat att ni väljer att inte argumentera i sak gällande ränteavdragsfrågan, men att ni fortfarande anser att räntekostnaderna är avdragsgilla.

Skatteverkets bedömning

Ni har yrkat avdrag för ränteutgifter hänförliga till era koncerninterna lån från Stiftelsen. Eftersom det är fråga om ett skuldförhållande mellan företag inom en intressegemenskap omfattas ränteutgifterna av bestämmelserna i 24 kap. 10 a-f §§ IL.

Skatteverkets bedömning är att avdrag för ränteutgifterna inte ska medges enligt huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL.

Bedömning enligt ventilen

Den ränteinkomst som Stiftelsen erhåller beskattas inte. Under sådana förhållanden är ränteutgiften avdragsgill för er endast om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat i enlighet med den så kallade ventilen i 24 kap. 10 e § IL.

I förarbetena framhålls att det inte finns anledning att införa några specifika regler för kommuner och inte heller för andra skattebefriade subjekt. Av förarbetena framgår att omständigheter som talar emot att ventilen är tillämplig är att mottagaren inte beskattas för ränta eller utdelning.

Skatteverket anser att följande parametrar gör att skuldförhållandet inte är tillräckligt affärsmässigt för att avdrag ska medges för ränteutgifterna.

Skatteförmån

Era ränteutgifter genererar en skatteförmån för den intressegemenskap ni ingår i. Skatteförmånen uppkommer genom att avdrag för räntekostnaderna minskar er inkomst av näringsverksamhet samtidigt som Stiftelsen inte beskattas för sina ränteintäkter. Ni har från dess att lånet upptogs 2004 och fram till och med beskattningsåret 2013 inte betalat någon

bolagsskatt. Först för beskattningsåret 2014 och framåt har ni betalat bolagsskatt, vilket dock beror på att Skatteverket vägrat er avdrag för räntekostnaderna.

Tillskott istället för lån

Enligt hjälpregeln till ventilen, i 24 kap. 10 e § tredje stycket II, ska det vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat särskilt beaktas om finansieringen istället hade kunnat ske med ett tillskott från det företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.

Ni uppger att det skulle kunna strida mot stadgarna om stiftelsen lämnar tillskott.

Av stadgarna framgår att en del av kapitalet, som enligt 3 § i stadgarna är 900 Mkr, inte får förbrukas i verksamheten. Av stiftelsens årsredovisning för 2017 framgår, liksom 2014, 2015 och 2016 att stiftelsens bundna kapital är 900 Mkr.

Stiftelsens fria egna kapital var vid ingången av 2017 1 239 Mkr och vid utgången av året 1 357 Mkr. De lån ni tagit upp från stiftelsen uppgick 2017 till 725 Mkr. Lånet är långfristigt. Det kan i det närmaste betecknas som ett stadigvarande lån. Ni har haft ett lån med motsvarande belopp sedan 2004. Vid utgången av 2014 har lånet omförhandlats och förlängts till utgången av 2024.

I ett fall som detta när lånebeloppet är stort och lånets löptid är lång anser Skatteverket att det skattebefriade subjektet normalt, utan större olägenheter, kan lämna tillskott istället för lån. Som Skatteverket ser det synes skillnaden mellan stiftelsens långfristiga utlåning och ett tillskott inte vara någon annan än skillnaden i den skattemässiga effekten av uppkomna ränteavdrag.

Kammarrätten i Göteborg har i mål nr 4882-16 (2017-04-13) tydliggjort tillämpningsområdet gällande ventilen. I det fallet hade en kommun lånat ut medel till ett kommunalt fastighetsbolag. Medlen skulle användas i det kommunala bolagets löpande verksamhet. Lånet till det kommunala bolaget var långfristigt, löpte utan amortering och skulden var stor. Omständigheterna i målet var lika de i ert fall. Domstolen ansåg att finansieringen hade kunnat ske med tillskott istället för lån och medgav inte avdrag. Denna dom överklagades till HFD som i mål nr 3133-17 (2017-11-13) beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

Skatteverkets uppfattning är att Stiftelsen skulle ha kunnat lämna tillskott till er istället för att ge er ett lån.

Affärsmässighet

Ni gör bedömningen att skuldförhållandet är affärsmässigt såtillvida att Stiftelsen inte själv har valt att den vill driva sin verksamhet i bolagsform utan det var så stiftaren staten bestämde att lånestruktur och strukturen för fastighetsägandet skulle se ut. Skatteverket ifrågasätter inte att ni har ett behov av kapital för finansiering av era fastigheter.

Skatteverkets uppfattning är att dessa omständigheter inte har någon avgörande betydelse för avdragsrätten för era koncerninterna räntor.

EU-rätt

När det gäller frågan om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna i förhållande till EU-rätten anser Skatteverket att reglerna inte strider mot EU-rätten.

Det ska inledningsvis påpekas att transaktioner mellan företag i intressegemenskap uteslutande ska prövas enligt reglerna om etableringsfrihet enligt artikel 49 EUF och inte enligt reglerna om fri rörlighet av kapital i artikel 63 EUF. Om reglerna om etableringsfrihet gäller utgör de svenska reglerna om ränteavdrag inte någon direkt eller indirekt inskränkning eftersom reglerna är desamma, oavsett om det långgivande företaget har hemvist i Sverige eller i en annan medlemsstat. Samma regler gäller för räntekostnader i en koncern med ett svenskt moderbolag och i en koncern med utländskt moderbolag.

Även om reglerna skulle anses utgöra en indirekt inskränkning kan reglerna, vars främsta syfte är att motverka att den svenska skattebasen urholkas, anses rättfärdigande och proportionerligt utformade.

Denna inställning överensstämmer med vad regeringen uttryckt i samband med införandet av 2013 års regler (prop. 2012/13:1 s. 270) och i svar på EU kommissionens formella underrättelse den 27 november 2014 angående Ränteavdragsbegränsningsreglerna (Finansdepartementets promemoria 2015-02-20, Fi2014/4205).

Slutsats

Skatteverket anser, som framgår ovan, att ni inte har visat att ert skuldförhållande till Stiftelsen är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Under sådana omständigheter är inte ventilen i 24 kap. 10 e § IL tillämplig, vilket innebär att ni inte medges skattemässigt avdrag för räntekostnaderna.

Med stöd av huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL medger inte Skatteverket er avdrag för de koncerninterna räntor om 39 800 000 kr som belöper på beskattningsåret 2017.

2 Avdrag för tidigare återlagd avsättning till periodiseringsfond

Ni har i era räkenskaper gjort avsättning till periodiseringsfond med 5 056 000 kr. I deklarationens skattemässiga justeringar har ni återlagt hela avsättningen som ett ej avdragsgillt belopp. Ni har i synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut begärt att denna återläggning ska tas bort att ni ska medges avdrag för avsättningen.

Skatteverket konstaterar att med hänsyn tagen till den ändring som görs enligt punkt 1 så kan ni medges yrkad avsättning till periodiseringsfond om 5 056 000 kr.

Beslutet har fattats av Karin af Ekenstam efter att ha förankrats hos en särskilt kvalificerad beslutsfattare enligt Skatteverkets arbetsordning.

Hur ni begär omprövning eller överklagar framgår av bilaga.



Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från den dag domstolen meddelade beslutet.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.
Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.