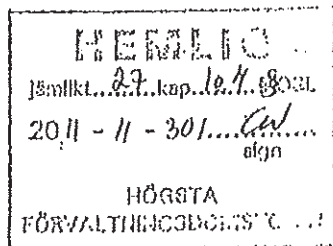


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
7648-09

meddelad i Stockholm den 30 november 2011

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Ombud:

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 30 november 2009 i ärende dnr 13-09/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågan om skatteavtalet med Belgien hindrar en tillämpning av de aktuella bestämmelserna.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i övrigt.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

DOM

Mål nr
7648-09

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)-ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas. Om Högsta förvaltningsdomstolen skulle finna att de svenska bestämmelserna utgör en inskränkning i den fria etableringsrätten enligt EUF-fördraget yrkar Skatteverket att den avvikande mening som lämnats av Skatterättsnämndens sekreterare ska läggas till grund för avgörandet.

██████████ yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att förvärvet av andelarna i ██████████ genom nyemission inte utgör ett sådant förvärv som avses i 24 kap. 10 b § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vidare yrkar ██████████ att avdrag för beräknad ränta på riskkapital i Belgien (NID-avdrag) inte ska beaktas vid prövningen enligt 24 kap. 10 d § första stycket 1 av om ränteinkomsten hos det långivande bolaget i Belgien beskattas med minst tio procent. Om Högsta förvaltningsdomstolen skulle finna att avdrag kan vägras med stöd av de svenska bestämmelserna anser ██████████ att avdrag ändå ska medges med stöd av antingen EU-rätten eller skatteavtalet mellan Sverige och Belgien. ██████████ anför bl.a. följande.

Skatterättsnämnden har tolkat uttrycket förvärv av en delägarrätt från ett företag i 24 kap. 10 b § första stycket IL som att det även omfattar förvärv genom nyemission. Med nämndens tolkning kan ytterligare andra inte avsedda förvärvssituationer komma att omfattas av avdragsförbudet, t.ex. inlösen av aktier från aktieägaren. Med en sådan tolkning blir det också en skillnad mellan kapitalisering genom aktieägartillskott respektive genom nyemission. Avdragsförbudet utgör dock en stoppregel som bör tolkas restriktivt. Någon anledning att ge en sådan bestämmelse ett vidare tillämpningsområde än vad som varit avsikten finns inte.

DOM

Mål nr
7648-09

NID-avdraget utgör inte ett med grundavdrag eller fribelopp liknande avdrag. Sådana avdrag kännetecknas av att de utgörs av bestämda belopp som tillgodoräknas den skattskyldige automatiskt. NID-avdraget beräknas på ett underlag som beror på företagsspecifika förhållanden såsom kapitalstruktur och vad kapitalet används till. Därtill kommer problematiken med allokeringen av avdraget till det lån som lämnats för förvärv av aktier. Att det dessutom är låntagaren som enligt förarbetena förutses kunna bedöma beskattningsnivå talar med styrka för att det inte är denna typ av avdrag som lagstiftaren haft i åtanke. Beskattningsnivån ska således bestämmas enbart utifrån den för långivaren tillämpliga bolagsskattesatsen.

Bestämmelserna utgör ett hinder för etableringsfriheten enligt EUF-fördraget. Både kravet på beskattningsnivå och villkoret att olika avdrag ska beaktas påverkar valet av lokaliseringsland för en koncerns internbank, vilket bl.a. kan medföra att svenska bolag avstår från att förlägga sin internbank till dotterbolag i Belgien. Om syftet med bestämmelserna är att förhindra skatteflykt kan ett sådant hinder bara rättfärdigas om åtgärden avser rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda staten. Att förläggningen av intern utlåningsverksamhet till Belgien i förevarande fall inte utgör ett rent konstlat upplägg framstår som uppenbart.

I artikel 24 punkt 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Belgien finns en diskrimineringsbestämmelse som direkt tar sikte på avdrag för skuldränta. Av OECD:s kommentar till artikeln (punkt 74) framgår bl.a. att artikeln inte hindrar tillämpningen av interna regler om underkapitalisering, såvida inte reglerna endast är tillämpliga på utländska fordringsägare. I de svenska bestämmelserna är förutsättningarna för avdragsrätt alltid uppfyllda om långivaren är ett svenskt företag. Detta innebär att bestämmelserna reellt endast drabbar utländska bolag. Bestämmelserna måste därför utgöra en sådan diskriminering som strider mot skatteavtalet. Den omständigheten att de införlivats i den svenska lagstiftningen vid en senare tidpunkt än skatteavtalet kan i detta fall inte medföra någon annan bedömning.

DOM

Mål nr
7648-09

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Nyemissionen i [REDACTED]

Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i Skatterättsnämndens bedömning att [REDACTED]s förvärv av andelar i [REDACTED] genom nyemission uppfyller lagtextens krav på att avse förvärv av delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

NID-avdrag

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Är den s.k. ventilen tillämplig?

Huvudregeln om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 24 kap. 10 b § IL är en generell reglering med klara kriterier för vilka räntor som omfattas. Detsamma får anses gälla i fråga om undantaget i form av den s.k. tioprocentregeln i 10 d § första stycket 1. Detta undantag framstår närmast som ett led i huvudregeln.

När det gäller ventilen i 10 d § första stycket 2 är emellertid villkoren för undantag allmänt hållna. Det krävs att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. I regeringens proposition har begreppet affärsmässigt motiverade inte belysts på annat sätt än att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som ska bedömas. Av propositionen framgår dock att ventilen ska tillämpas restriktivt för att syftet med bestämmelserna om avdragsbegränsningen ska kunna uppnås, nämligen att motverka att det svenska skatteunderlaget urholkas (prop. 2008/09:65 s. 68). För en restriktiv tillämpning talar också konkurrensskäl eftersom den som får tillämpa ventilen får en lägre skattekostnad i förhållande till den som inte får avdrag för sin räntekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen anser att följande kriterier bör vara vägledande vid bedömningen av om affärsmässiga skäl kan anses föreligga.

DOM

Mål nr
7648-09

Vid tillämpningen av bestämmelserna bör man skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. En omorganisation är oftast en intern angelägenhet som i och för sig kan syfta till att förbättra företagsgruppens konkurrensförmåga, men innebär inte att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part. Koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån innebär inte någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Sådana omstruktureringar kan i de allra flesta fall i stället ske genom tillskott.

Externa förvärv kan som regel antas ske av affärsmässiga skäl och görs dessutom oftast i konkurrens med andra. Kostnaden för att finansiera ett förvärv är en viktig faktor för affärens lönsamhet och många gånger avgörande för om den över huvud taget kommer till stånd. Att i sådana fall, i stället för att finansiera externt, välja att låna till en lägre kostnad från ett närstående bolag i ett lågskatteländ kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte strida mot sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden. Den situationen omfattas inte heller av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning. Det gör däremot ett internt förvärv som föregåtts av ett externt förvärv. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen bör ventilen kunna tillämpas i en sådan situation om det interna förvärvet föregåtts av ett externt förvärv och det efterföljande interna förvärvet tidsmässigt och i övrigt framstår som endast ett led i att foga in det nya företaget i intressegemenskapen. I övriga fall bör av anförda skäl utrymmet för att tillämpa ventilen vara mycket begränsat.

██████s förvärv av andelar i ██████ genom en kontant nyemission föranleds av ██████s svaga resultat och behov av kapitaltillskott för att undvika betalnings-svårigheter och i förlängningen konkurs. Vid angivna förhållanden och då intern finansiering av utgifter för driften till lägsta möjliga kostnad får anses affärsmässigt motiverad finns skäl att i ett fall som detta tillämpa ventilen.

DOM

Mål nr
7648-09

När det gäller [redacted]s förvärv av andelar i [redacted] har [redacted] uppgett att förvärvet till övervägande del motiverades av skattechänsyn. Ventilen är därmed inte tillämplig.

Ränte- och royaltydirektivet

Skatterättsnämnden har prövat om rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt beskattningssystem för räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsstater (ränte- och royaltydirektivet) utgör hinder för att tillämpa avdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. IL. Nämnden fann att ett avdragsförbud i och för sig var att jämställa med sådan beskattning som omfattas av direktivet men ansåg att bestämmelserna fick anses utgöra en sådan nationell skatteflyktsbestämmelse som är tillåten enligt direktivet.

EU-domstolen har i dom den 21 juli 2011 (mål C-397/09, Scheuten Solar Technology) prövat hur en bestämmelse i den tyska lagen om företagsskatt, som innebär att låneräntor som ett bolag i en medlemsstat betalar till ett närstående bolag i en annan medlemsstat tas med i underlaget för beräkning av företagsskatt hos det förstnämnda bolaget, förhåller sig till artikel 1.1 i ränte- och royaltydirektivet. Domstolen konstaterade att syftet med artikeln är att säkerställa att den som har rätt till ränta som uppkommit i en annan medlemsstat än den där vederbörande har sitt hemvist undantas från skattskyldighet i den medlemsstat som är källstat för räntan (punkt 26). Avsikten är således att undvika juridisk dubbelbeskattning av gränsöverskridande räntebetalningar genom ett förbud mot beskattning i källstaten och bestämmelsen avser endast borgenärens skattemässiga situation (punkt 28). Domstolen konstaterade därefter att den tyska bestämmelsen inte medför att den som har rätt till räntorna beskattas för dem utan lagstiftningen avser endast att fastställa beskattningsunderlaget för gäldenären (punkt 30). Sammanfattningsvis fann domstolen att artikel 1.1 i ränte- och royaltydirektivet inte utgör hinder för en bestämmelse som innebär att räntebetalningar tas med i låntagarens beskattningsunderlag.

DOM

Mål nr
7648-09

Mot bakgrund av EU-domstolens dom finner Högsta förvaltningsdomstolen att en tillämpning av avdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 d § 1 IL inte strider mot ränte- och royaltydirektivet.

EUF-fördraget

Enligt artikel 49 i EUF-fördraget är inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudna. Med medborgare avses enligt artikel 54 även bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen.

De svenska bestämmelserna innebär att [REDACTED] inte får dra av räntor på den skuld som avser förvärvet av [REDACTED] och som betalas till det belgiska koncernbolaget [REDACTED]. Frågan är om detta utgör ett hinder för det gemensamma moderbolaget [REDACTED] att etablera sig i Belgien. För att så ska vara fallet krävs att de svenska avdragsbegränsningsreglerna kan anses negativt särbehandla räntebetalningar till utländska jämfört med till svenska mottagare. En negativ särbehandling kan föreligga även om bestämmelserna inte direkt riktar sig mot betalningar till utländska mottagare men ändå i praktiken får till effekt att sådana betalningar missgynnas.

Det inslag i bestämmelserna som skulle kunna ifrågasättas i detta avseende är tioprocentregeln i 24 kap. 10 d § första stycket 1 IL. Enligt denna bestämmelse ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio 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.

Liknande regler prövades av EU-domstolen i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst. Målet gällde tyska regler som innebar att räntor i vissa fall skulle anses utgöra förtäckt utdelning. Reglerna var tillämpliga bara på räntor på kapital som tillskjutits av en ägare som inte hade rätt till s.k. skattekredit i Tyskland.

DOM

Mål nr
7648-09

EU-domstolen konstaterade att moderbolag som hade sitt säte i Tyskland i de allra flesta fall hade rätt till skattekredit, medan utländska moderbolag i allmänhet inte hade det. De tyska juridiska personer som var befriade från bolagsskatt, och som därmed inte hade rätt till skattekredit, var i huvudsak offentligrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövade ekonomisk verksamhet i en särskild bransch eller som hade uppgifter av allmänintresse. De ansågs inte jämförbara med bolag som utövade ekonomisk verksamhet i vinstsyfte. Reglerna ansågs därmed oförenliga med etableringsfriheten.

De tyska reglerna riktade sig således mot räntebetalningar till moderbolag som saknade rätt till skattekredit i Tyskland, dvs. i praktiken moderbolag som inte var skattskyldiga i Tyskland. Om och i vilken utsträckning ett utländskt moderbolag beskattades i sitt hemland saknade däremot betydelse vid tillämpningen av bestämmelserna. Den svenska tioprocentsregeln uppställer inte något krav på att beskattningen av räntorna ska ske i Sverige utan genom regeln undantas även räntor som beskattas i den utländska mottagarens hemland. EU-domstolens resonemang i Lankhorst-Hohorst är därmed inte direkt överförbart på de svenska avdragsbegränsningsreglerna.

Av intresse är vidare att EU-domstolen i ett mål om de finska koncernbidragsreglerna uttalat att en medlemsstat kan villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom att uppställa krav beträffande hur koncernbidraget ska behandlas i mottagarens hemstat (se mål C-231/05, Oy AA, punkt 37). Även om uttalandet tog sikte på koncernbidragsregler, vilka syftar till att åstadkomma resultatutjämning, får det anses ha viss relevans även när det gäller andra avdragsbestämmelser. Domstolen har också slagit fast att negativa skattemässiga konsekvenser som är en följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning inte kommer i konflikt med fördragsbestämmelserna om fri rörlighet (se t.ex. mål C-403/03, Schempp). Det förhållandet att avdragsbegränsningsreglerna är tillämpliga på räntebetalningar till mottagare i länder där räntor beskattas lägre än med tio procent, men inte på räntebetalningar till mottagare i Sverige som betalar

DOM

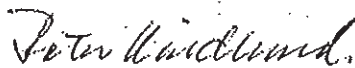
Mål nr
7648-09

full bolagsskatt på mottagna räntor, får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anses vara just en sådan följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att en tillämpning av de svenska avdragsbegränsningsreglerna inte innebär en inskränkning i etableringsfriheten.

Skatteavtalet mellan Sverige och Belgien

Skatterättsnämnden har i förhandsbeskedet slagit fast att skatteavtalet med Belgien inte hindrar en tillämpning av de aktuella bestämmelserna. [REDACTED] har dock varken i ansökan om förhandsbesked eller i ingivna kompletteringar efterfrågat en prövning av de svenska bestämmelserna mot skatteavtalet. Skatterättsnämnden borde därför inte ha lämnat något förhandsbesked i den frågan.



Peter Kindlund



Margit Knutsson

Skiljaktig mening

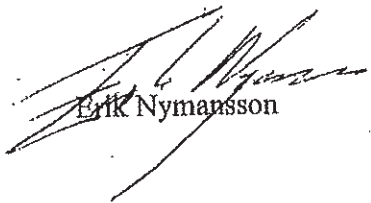


Kristina Ståhl

Skiljaktig mening



Olle Stenman



Erik Nymansson



Johan Rubenson

Föredragande justitiesekreterare

DOM

Mål nr
7648-09

SKILJAKTIGA MENINGAR

Justitieråden Margit Knutsson och Kristina Ståhl är skiljaktiga i frågan om nyemissionen i [REDACTED] och anför följande.

[REDACTED] har lämnat ett kapitaltillskott till [REDACTED]. Tillskottet gjordes i form av en nyemission och finansierades med lånade medel. Frågan är om skulden avser ett förvärv av delägar rättigheter från ett annat företag i intressegemenskapen enligt 24 kap. 10 b § IL. Enligt vår mening ger lagtextens ordalydelse inget entydigt svar på frågan. Förvisso avser skulden ett förvärv av andelar. Men det kan med fog hävdas att ett förvärv av andelar genom en nyemission inte är ett förvärv från någon eftersom det emitterande bolaget aldrig har lagt eller på annat sätt förfogat över andelarna. Det kan vidare konstateras att om bolaget hade valt att lämna tillskottet utan motprestation i form av nyemitterade andelar hade skulden tveklöst hamnat utanför tillämpningsområdet för 24 kap. 10 b § IL. Mot denna bakgrund anser vi att bolagets förvärv av andelar i [REDACTED] inte kan anses utgöra ett sådant förvärv som avses i 24 kap. 10 b § IL. De ränteutgifter som hänförs till skulden för förvärvet omfattas därmed inte av bestämmelsen.

Justitierådet Kristina Ståhl är skiljaktig i fråga om motiveringen när det gäller tillämpningen av den s.k. ventilen och anför följande.

Med den inställning som redovisas i den skiljaktiga meningen i fråga om nyemissionen i [REDACTED] faller frågan om ventilen är tillämplig i förhållande till det förvärvet. När det gäller förvärvet av andelar i [REDACTED] har [REDACTED] uppgett att det till övervägande del motiverades av skattehänsyn. Det framgår således direkt av de lämnade förutsättningarna att ventilen inte är tillämplig på det förvärvet.

Avd. II

Föredraget januari–mars och oktober 2011

Målet har föredragits av justitiesekreterarna Fredrik Hammarström och Johan Rubenson.