

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2095–2097-19

meddelad i Stockholm den 4 december 2020

KLAGANDE

Apolus Holding AB, 556714-1725

Ombud:

1. Advokat Ebba Perman Borg
Linklaters Advokatbyrå AB
Box 7833
103 98 Stockholm

2. AA
Skeppsbron Skatt AB
Skeppsbron 20
111 30 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 28 februari 2019 i mål nr 273-18, 274-18 och 280-18

SAKEN

Inkomstskatt och ersättning för kostnader

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande från EU-domstolen ska hämtas in.

Dok.Id 227851

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

DOM

Mål nr
2095–2097-19

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet delvis och förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att det är investerarna i fonden Triton II som ska anses vara Apolus Holding AB:s långgivare och att de investerare som är företag är i intressegemenskap med bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen visar målen åter till Skatteverket för fortsatt handläggning i enlighet med vad som anges i domskälen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Apolus Holding AB ersättning för kostnader med 700 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten har beslutat om sekretess.

BAKGRUND

1. Huvudregeln är att ett företags ränteutgifter ska dras av från dess inkomster. Företag som ingår i en intressegemenskap, t.ex. företag i samma koncern, får dock enligt de s.k. ränteavdragsbegränsningsreglerna bara under vissa särskilt angivna förutsättningar dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett annat företag i intressegemenskapen. Syftet med reglerna är att motverka skatteplanering som går ut på att ränteutgifter dras av medan motsvarande ränteinkomster inte beskattas alls eller beskattas väldigt lågt.
2. Apolus Holding AB (bolaget) är ett helägt dotterbolag till det luxemburgska bolaget Alimak Hek HoldCo S.à.r.l. (moderbolaget). I bolagsregistret i Luxemburg anges att moderbolaget i sin tur ägs av fem s.k. limited partnerships (partnerskapen) till knappt 96 procent och av ett annat bolag till drygt 4 procent.
3. Partnerskapen har bildats i Jersey av cirka 130 investerare. Ett partnerskap är en kontraktsrättslig konstruktion som i sig inte är en juridisk person eller ett skatteobjekt. Det kan inte ingå avtal eller inneha tillgångar eller skulder.

DOM

Mål nr
2095–2097-19

4. De fem partnerskapen utgör tillsammans en fond, Triton II. Fonden förvaltas av två s.k. general partners, Triton Managers II Ltd och TFF Ltd (GP-bolagen). TFF Ltd är general partner för ett partnerskap medan Triton Managers II Ltd är general partner för de fyra övriga.
5. Bolaget erhöll lån från moderbolaget för att finansiera ett bolagsförvärv. Moderbolaget genomförde därefter ett återköp av sina egna aktier och betalade återköpet genom att fordringarna på bolaget överläts till GP-bolagen i deras egenskap av general partners för ("acting as general partner of") partnerskapen.
6. Bolaget yrkade avdrag för räntorna avseende dessa lån i sina deklarationer för beskattningsåren 2013 och 2014.
7. Skatteverket beslutade att inte medge bolaget avdrag för räntorna. Skatteverket ansåg att det var GP-bolagen som var bolagets långivare och att bolaget och GP-bolagen var i intressegemenskap med varandra.
8. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslog överklagandet i den del som avsåg ränteutgifter hänförliga till lån från Triton Managers II Ltd men biföll överklagandet i den del som avsåg ränteutgifter hänförliga till lån från TFF Ltd och upphävde Skatteverkets beslut i den delen. Som skäl för beslutet angavs att bägge GP-bolagen var långivare till bolaget men att endast Triton Managers II Ltd var i intressegemenskap med detta.
9. Både Skatteverket och bolaget överklagade till Kammarrätten i Stockholm som avslog bolagets överklagande och biföll Skatteverkets. Därmed fastställdes Skatteverkets beslut i sin helhet. Kammarrätten ansåg att GP-bolagen var bolagets långivare och att bägge GP-bolagen var i intressegemenskap med bolaget då TFF Ltd inte hade någon självständig ställning gentemot Triton Managers II Ltd.

YRKANDEN M.M.

10. *Apolus Holding AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av kammarrättens dom, ska undanröja Skatteverkets beslut. Bolaget yrkar vidare att ett förhandsavgörande från EU-domstolen ska hämtas in när det gäller frågan om det är förenligt med unionsrätten att vägra bolaget avdrag för ränteutgifterna. Slutligen yrkar bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 2 982 336 kr. Bolaget anför följande.
11. Det är investerarna i fonden som är långgivare till bolaget eftersom moderbolaget har överlåtit sina fordringar på bolaget till fonden. Vid överlåtelsen har GP-bolagen i egenskap av general partners agerat motparter på uppdrag av fondens investerare. Det är således investerarna och inte GP-bolagen som äger fordringarna. GP-bolagen har en ovillkorlig skyldighet att föra över ränteinkomsterna, efter avdrag för GP-bolagens arvode och andra utgifter, till investerarna. Fondens redovisas löpande som ett enkelt bolag och alla transaktioner som sker hänförs till investerarna uppdelat per investering och tillgångstyp, så att investerarna i sin tur ska kunna redovisa transaktionerna enligt tillämpliga skatte- och redovisningsregler.
12. *Skatteverket* anser att överklagandet och yrkandet om att förhandsavgörande ska hämtas in ska avslås samt att skälig ersättning för bolagets kostnader är sammanlagt 475 000 kr för samtliga instanser. Skatteverket anför följande.
13. Det är GP-bolagen som är långgivare till bolaget. Investerarna ansvarar inte för fondens skulder och förpliktelser utan enbart för det kapital som de har åtagit sig att skjuta till. Det är endast en general partner som har rätt att företräda ett partnerskap. Att fondens förmögenhetsmassa redovisas separat och inte i GP-bolagens egen bokföring innebär inte att GP-bolagen inte är långgivare. Det faktum att vissa investerare har en skyldighet, till följd av lagstiftning i det land där de hör hemma,

att redovisa inkomster och utgifter i fonden medför inte att de ska ses som långgivare vid tillämpningen av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågorna i målen

14. Frågorna i målen är vem eller vilka som ska anses vara ett bolags långgivare vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna samt om bolaget och dess långgivare ska anses vara i intressegemenskap.

Rättslig reglering m.m.

15. Ränteavdragsbegränsningsreglerna finns i 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Reglerna återges nedan i den lydelse som gällde under de i målen aktuella beskattningsåren, dvs. 2013 och 2014.
16. Enligt huvudregeln i 10 b § får ett företag som ingår i en intressegemenskap inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen. I 10 a § första stycket anges att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra bl.a. om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget. Av andra stycket i den paragrafen framgår att med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag.
17. Enligt 10 d § första stycket 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 det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten (den s.k. tioprocentsregeln). I sista stycket anges att

ränteutgiften dock inte får dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

18. Av 10 e § första stycket (den s.k. ventilen) framgår att även om förutsättningarna i tioprocentsregeln 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. Detta gäller dock bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften uppfyller vissa i bestämmelsen närmare angivna villkor.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Utgångspunkter för prövningen

19. En grundläggande förutsättning för att ränteavdragsbegränsningsreglerna ska vara tillämpliga på bolagets ränteutgifter är att dessa avser skulder till ett eller flera företag som är i intressegemenskap med bolaget. Med företag avses endast juridiska personer och svenska handelsbolag. För att avgöra om ränteutgifterna avser sådana skulder ska först bedömas vem eller vilka som är bolagets långgivare. Om bolagets långgivare är företag ska vidare bedömas om bolaget och långgivaren eller långgivarna är i intressegemenskap med varandra.
20. Om dessa prövningar utfaller så att åtminstone någon av bolagets långgivare är ett företag i intressegemenskap med bolaget så uppkommer även frågan om ränteutgifterna avseende skulderna till den eller dessa långgivare ändå ska dras av med stöd av tioprocentsregeln eller ventilen.

Vem eller vilka är bolagets långgivare?

21. Moderbolaget, som var bolagets ursprungliga långgivare, har överlåtit fordringarna på bolaget till GP-bolagen. Enligt överlåtelseavtalet förvärvade GP-bolagen

fordringarna för partnerskapens, dvs. fondens, räkning. Detta skulle kunna tala för att det är fonden som sådan som är bolagets långgivare. Fonden saknar dock rättskapacitet och kan inte äga tillgångar, vilket innebär att den inte heller kan vara långgivare. Detsamma gäller de enskilda partnerskapen.

22. Frågan är då om det är GP-bolagen eller investerarna i fonden som är bolagets långgivare.
23. En kontraktsrättslig fond som den nu aktuella, som består av ett eller flera partnerskap, utgör alltså inte en juridisk person utan är en speciell avtalskonstruktion. Av fondavtalen mellan GP-bolagen och investerarna framgår att investerarnas skyldighet främst är att bidra med kapital till fonden men att de inte ska ta del i förvaltningen eller kontrollen av fondens verksamhet. Varje investerares del av tillgångarna ska redovisas på ett separat konto och investerarna har rätt att ta del av vinster som uppstår när tillgångarna realiserar. GP-bolagen förvaltar fonden, företräder investerarna mot utomstående och kan binda dem mot tredje man. GP-bolagen är skyldiga att ta emot amorteringar och räntebetalningar för fondens räkning. GP-bolagen ska handla uteslutande i investerarnas intresse mot en ersättning som utgår ur fondens förmögenhet. Fondens tillgångar får inte sammanblandas med GP-bolagens tillgångar eller tas upp i deras redovisningar. Tillgångarna är vidare sakrättsligt skyddade mot GP-bolagens borgenärer.
24. Genom denna speciella avtalskonstruktion har den egentliga äganderätten till fondförmögenheten således separerats från förvaltningen av tillgångarna. Det innebär att det är investerarna som gemensamt äger tillgångarna i fonden, däribland fordringarna på bolaget, och som har rätt till avkastningen på dem i form av bl.a. ränteinkomster (jfr HFD 2020 ref. 31, punkt 23 och prop. 2002/03:150 s. 115 f.). Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att det är investerarna i fonden som får anses vara bolagets långgivare.

Är bolaget och de investerare i fonden som är företag i intressegemenskap med varandra?

25. Rän-teavdragsbegränsningsreglerna är som har framgått tillämpliga endast på räntor som avser skulder till de investerare som är företag. Den del av räntorna som avser skulder till investerare som inte är företag träffas alltså inte av dessa regler. För att den del av räntorna som avser skulder till investerare som är företag ska omfattas av regleringen krävs som nämnts vidare att dessa investerare kan anses vara i intressegemenskap med bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen går nu över till att pröva om så är fallet.
26. Enligt 24 kap. 10 a § första stycket IL ska företag anses vara i intressegemenskap med varandra bl.a. om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget.
27. I förarbetena anges att uttrycket väsentligt inflytande innebär att i vart fall en ägarandel strax under 50 procent kan beaktas. Det konstateras vidare att uttrycket väsentligt inflytande inte är nytt i inkomstskattelagen och att tidigare förarbetsuttalanden fortfarande äger giltighet i tillämpliga delar. Därtill framhålls att vid bedömningen av om ett väsentligt inflytande föreligger är även andra faktorer än storleken på ägarandelen av betydelse (prop. 2012/13:1 s. 239).
28. Det kan vidare noteras att i princip samma definition av intressegemenskap finns i de s.k. skalbolagsreglerna i 49 a kap. IL. Av förarbetena till den regleringen framgår att uttrycket väsentligt inflytande är avsett att omfatta även det fallet att ett stort antal samverkande fysiska personer äger ett och samma skalbolag via bolag som ägs av var och en av dem. Detta gäller även om ägarbolagens respektive ägarandel i skalbolaget är liten (prop. 2001/02:165 s. 71). Förarbetsuttalandet bör kunna tjäna till vägledning även vid tolkningen av definitionen i rän-teavdragsbegränsningsreglerna.

29. När det gäller det nu aktuella fallet kan konstateras att bolaget är helägt av moderbolaget, vars andelar i sin tur till största delen (nästan 96 procent) ingår i fondförmögenheten. Som har framgått ovan (se punkt 24) är det investerarna i fonden som får anses äga dessa andelar och därmed också indirekt andelarna i bolaget. Ägarandelen för var och en av investerarna är dock så liten att den i sig inte medför ett väsentligt inflytande i bolaget.
30. Genom fondavtalen har investerarna emellertid överlåtit förvaltningen av tillgångarna i fonden på GP-bolagen. Det inflytande i bolaget som följer med ägandet har därmed samlats hos GP-bolagen. GP-bolagen får vidare genom den valda avtalsstrukturen anses samverka på ett sådant sätt att de tillsammans utövar förvaltningen av fonden för samtliga investerares räkning. Investerarna och GP-bolagen får därför anses gemensamt ha ett väsentligt inflytande i bolaget, vilket innebär att de investerare som är företag får anses vara i intressegemenskap med bolaget i den mening som avses i 24 kap. 10 a § första stycket IL.

Ska avdrag för ränteutgifterna medges med stöd av tioprocentsregeln eller ventilen?

31. Högsta förvaltningsdomstolen har således funnit att investerarna i fonden ska anses vara bolagets långgivare och att de investerare som är företag är i intressegemenskap med bolaget. Bolaget har därmed rätt till avdrag för de ränteutgifter som hänför sig till skulder till dessa investerare endast om det finns förutsättningar för det enligt tioprocentsregeln eller ventilen.
32. Underinstansernas prövning av tioprocentsregeln och ventilen har gjorts utifrån premissen att det är GP-bolagen som har rätt till de ränteinkomster som motsvarar ränteutgifterna. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning är det dock investerarna som har rätt till dessa inkomster (se punkt 24). Det ankommer inte på Högsta förvaltningsdomstolen att som första instans utifrån den premissen ta ställning till om förutsättningarna för avdrag enligt dessa regler är uppfyllda. Målen ska därför visas åter till Skatteverket för prövning av denna fråga.

Sammanfattning

33. Det är investerarna i fonden som ska anses vara bolagets långgivare. Den del av ränteutgifterna som avser skulder till investerare som inte är företag träffas inte av ränteavdragsbegränsningsreglerna utan är fullt ut avdragsgilla. Den del av ränteutgifterna som avser skulder till investerare som är företag, dvs. juridiska personer eller svenska handelsbolag, omfattas däremot av dessa regler eftersom investerarna och bolaget får anses vara i intressegemenskap med varandra. Det ankommer på Skatteverket att pröva om dessa ränteutgifter ändå ska dras av med stöd av tioprocentsregeln eller ventilen.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

34. Bolaget har yrkat att Högsta förvaltningsdomstolen ska hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen när det gäller frågan om det är förenligt med unionsrätten att vägra bolaget avdrag för ränteutgifterna. Den frågan aktualiseras dock först om det har konstaterats att de svenska bestämmelserna innebär att bolaget inte ska medges avdrag för viss del av ränteutgifterna, vilket Högsta förvaltningsdomstolen inte tar ställning till i denna dom. Den väckta unionsrättsliga frågan saknar alltså betydelse för avgörandet av målen och yrkandet om att hämta in förhandsavgörande ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

35. Bolaget har fått delvis bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.
36. Bolaget har yrkat ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 921 025 kr, i kammarrätten med 477 434 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 1 598 877 kr, sammanlagt 2 997 336 kr. Kammarrätten har beviljat bolaget

DOM

Mål nr
2095–2097-19

ersättning med 15 000 kr för dess kostnader i förvaltningsrätten. Bolagets återstående ersättningsyrkande uppgår därmed till sammanlagt 2 982 336 kr. Skatteverket anser att skälig ersättning för kostnader är 75 000 kr i förvaltningsrätten, 100 000 kr i kammarrätten och 300 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen, sammanlagt 475 000 kr.

37. Av de kostnadsspecifikationer som har lämnats in till förvaltningsrätten och kammarrätten framgår inte tidsåtgången för de olika arbetsåtgärder som anges, vem som har utfört respektive åtgärd eller hur den genomsnittliga timkostnaden har beräknats. När det gäller kostnaderna i Högsta förvaltningsdomstolen har bolaget däremot lämnat in underlag som uppfyller de krav som ställs på att kostnaderna ska specificeras. Av underlagen framgår att kostnaderna avser ersättning för 448,75 timmars arbete som har utförts av ombuden till en timkostnad om 4 598 kr respektive 4 200 kr och av biträden till ombuden till en timkostnad om 2 616 kr respektive 3 000 kr. Den genomsnittliga timkostnaden för det utförda arbetet uppgår till 3 560 kr.
38. Målens karaktär och svårighetsgrad är sådan att timkostnaderna i Högsta förvaltningsdomstolen får bedömas som skäliga i sig och godtas. När det gäller skäligheten i den uppgivna tidsåtgången i Högsta förvaltningsdomstolen bör följande beaktas.
39. Bolagets talan i underinstanserna fördes av det ena av ombuden. I Högsta förvaltningsdomstolen har bolaget haft två ombud som enligt de ingivna kostnadsspecifikationerna har biträtt bolaget med i princip samma arbetsåtgärder. Det nya ombudet har vidare lagt ned arbete på inläsning av målen. Det har inte kommit fram att den kostnadsökning som tillkomsten av ytterligare ett ombud har lett till är motiverad. Bolagets inlagor innehåller dessutom en hel del upprepningar av vad som tidigare har anförts i underinstanserna och har i dessa delar inte fört processen framåt. Även i övrigt framstår den tid som har lagts ned på de olika arbetsåtgärderna som väl tilltagen.

DOM

Mål nr
2095–2097-19

40. Sammanfattningsvis kan konstateras att kostnadsunderlagen i förvaltningsrätten och kammarrätten är bristfälliga och att den uppgivna tidsåtgången i Högsta förvaltningsdomstolen framstår som alltför väl tilltagen. En sammantagen skälighetsbedömning måste därför göras. Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolaget bör beviljas ersättning med sammanlagt 700 000 kr för kostnaderna i samtliga instanser.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus, Ulrik von Essen och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.