

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
3869-21

meddelat i Stockholm den 26 november 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Swedish Hospital Partners AB, 556741-8743
Eugeniavägen 3
171 64 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 15 juni 2021 i ärende dnr 61-20/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökan.

Dok.Id 253093

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

BESLUT

Mål nr
3869-21

BAKGRUND

1. Utgångspunkten är att ränteutgifter är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen av en näringsverksamhet. Det finns dock bestämmelser som begränsar rätten till avdrag. För vissa företag, bl.a. aktieföretag, finns det en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton som innebär att endast en viss del av räntenettet är avdragsgillt. Med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna.
2. Vid tillämpningen av de bestämmelser som på olika sätt begränsar rätten till avdrag för ränteutgifter avses med ränteutgifter ränta och andra utgifter för kredit, och utgifter som är jämförbara med ränta. Med ränteinkomster avses inkomster som motsvarar ränteutgifter.
3. Swedish Hospital Partners AB ingick 2010 ett avtal med nuvarande Region Stockholm om projektering, byggnation, drift, underhåll och finansiering av Nya Karolinska Solna Universitetssjukhus. Avtalet ingicks i form av s.k. offentlig-privat samverkan (OPS). Konstruktionen av sjukhuset avslutades 2017 och bolaget ansvarar för drift och underhåll fram till 2040. Bolaget har tagit upp externa lån för att finansiera projektet och har betydande ränteutgifter.
4. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i hur inkomsterna med anledning av avtalet ska behandlas vid beräkningen av bolagets räntenetto. Av ansökan framgår följande.
5. Enligt OPS-avtalet ska bolaget tillhandahålla byggverksamhet, fastighetsförvaltning, administrativa tjänster och service kopplad till livscykelåtgärder, dvs.

BESLUT

Mål nr
3869-21

utbyte av komponenter och delar i sjukhuset när dessa har förbrukats. Vidare ska bolaget uppta och säkerställa finansiering av projektet. Som bilaga till avtalet finns en finansiell modell som innehåller alla finansiella aspekter av projektet.

6. Bolagets redovisning är förenlig med Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1). När det gäller redovisningen av OPS-avtalet har bolaget vidare hämtat vägledning i internationella redovisningsstandarder.
7. Bolaget redovisar sina rättigheter att få betalning enligt OPS-avtalet som en finansiell tillgång till upplupet anskaffningsvärde.
8. Bolaget redovisar en ränteintäkt på grund av avtalet beräknad enligt en s.k. effektivräntemetod. Metoden innebär att en för den relevanta ränteperioden gällande räntesats – effektivräntan – multipliceras med den finansiella tillgångens redovisade värde. Effektivräntan är den aktuella rörliga ränta som diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det finansiella instrumentets förväntade löptid till instrumentets redovisade värde.
9. En del av betalningen från regionen avser amortering och en del avser ersättning för driftskostnader och underhåll. De delarna av betalningen redovisas inte som ränteintäkter i redovisningen.
10. I ansökan om förhandsbesked frågade bolaget om OPS-avtalet innefattar ett avtal om kredit och, om så är fallet, om de redovisade ränteintäkterna på dess finansiella fordran på regionen utgör ränteinkomster vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

BESLUT

Mål nr
3869-21

11. Skatterättsnämnden ansåg att de inkomster som beräknas enligt effektivräntemetoden och som enligt god redovisningssed är ränta, utgör ränteinkomster enligt räntedefinitionen.

YRKANDEN M.M.

12. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska undanröjas. Skatteverket anför att de aktuella frågorna är av sådan utredningskaraktär att de inte bör besvaras i ett förhandsbesked.
13. *Swedish Hospital Partners AB* anser i första hand att förhandsbeskedet ska fastställas och i andra hand att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att bolagets intäkter på dess finansiella fordran är ränteinkomster.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

14. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Enligt 12 § ska Skatterättsnämnden avvisa ansökan om nämnden med hänsyn till ansökans innehåll finner att förhandsbesked inte bör lämnas. Avvisningsgrunderna kan exempelvis vara att det finns komplicerade utrednings-, bevis- eller värderingsfrågor eller att den av sökanden presterade utredningen är ofullständig (prop. 1997/98:65 s. 71).
15. I 24 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) finns en definition av vad som avses med ränteinkomster vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Den fråga som bolaget vill få besvarad är om den ränteintäkt som beräknas enligt effektivräntemetoden omfattas av den definitionen.

BESLUT

Mål nr
3869-21

16. Av förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna framgår att god redovisningssed bör tillämpas som en utgångspunkt när det gäller bedömningen av vad som ska anses vara en ränteinkomst, i den mån inte annat framgår av bestämmelserna i 24 kap. inkomstskattelagen (prop. 2017/18:245 s. 210 och 220). Att en intäkt har redovisats som ränta i enlighet med god redovisningssed innebär således inte med automatik att den ska anses vara ränta även enligt definitionen i 24 kap. 3 §. I stället måste en prövning göras i varje enskilt fall av om en intäkt som enligt god redovisningssed är ränta, motsvarar ränta enligt definitionen.
17. För att det ska vara möjligt att genom ett förhandsbesked göra en sådan prövning måste det framgå klart av det ingivna underlaget vad som har avtalats mellan parterna och vad intäkten rent faktiskt utgör ersättning för.
18. Varken OPS-avtalet mellan bolaget och regionen eller bilagan till avtalet med den finansiella modellen har lämnats in till Skatterättsnämnden. Bolaget har dock uppgett att det inte finns något textavsnitt i OPS-avtalet som anger räntans storlek, utan att räntan framgår av den finansiella modellen som är mycket omfattande och uppdateras löpande.
19. Av de uppgifter som bolaget har lämnat framgår alltså att det av texten i OPS-avtalet inte går att direkt läsa ut vad som utgör ersättning för bolagets finansieringstjänst. Enligt bolaget framgår och beräknas ersättningen i stället i den finansiella modellen. Det innebär att det blir en utredningsfråga att fastställa om den ränteintäkt som räknas fram enligt effektivräntemetoden är en sådan ränteinkomst som omfattas av definitionen i inkomstskattelagen. Sådana frågor lämpar sig inte för prövning inom ramen för ett förhandsbesked.

BESLUT

Mål nr
3869-21

20. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökan avvisas.

_____	_____
_____	_____

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Ulrik von Essen, Mats Anderson och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jenny Björstrand.