

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6695-20

meddelad i Stockholm den 26 november 2021

KLAGANDE

Se partsbilaga

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 5 november 2020 i ärende dnr 22-20/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i bilagan till detta avgörande.

Dok.Id 242452

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

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. aktiebolag, 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. Klaganden är ett aktiebolag som är komplementär i ett kommanditbolag och beskattas för 25 procent av kommanditbolagets resultat. Kommanditbolaget köper varor i fast räkning från ett säljande bolag och säljer dem vidare i kommission till återförsäljare.
4. Enligt ett leveransavtal mellan det säljande bolaget och kommanditbolaget ska kommanditbolaget betala inom 30 dagar från fakturadatum. Om kommanditbolaget betalar tidigare än 30 dagar får det enligt avtalet en prisjustering, beräknad utifrån en överenskommen justeringsränta och hur många dagar tidigare som betalningen har skett. Kommanditbolaget lånar pengar externt med varorna som säkerhet och betalar som regel det säljande bolaget inom sju dagar från fakturadatum.
5. Klaganden ansökte om förhandsbesked och frågade bl.a. om den justering av priset som sker när kommanditbolaget betalar det säljande bolaget för en vara i

DOM

Mål nr
6695-20

förtid är en ränteinkomst för kommanditbolaget vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

6. Skatterättsnämnden ansåg att prisjusteringen inte är en ränteinkomst.

YRKANDEN M.M.

7. *Klaganden* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som avser den justering av priset som sker när kommanditbolaget betalar det säljande bolaget i förtid och yrkar att denna prisjustering ska anses vara en ränteinkomst för kommanditbolaget vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.
8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas i den del det har överklagats.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om en i förväg avtalad nedsättning av priset, som sker vid betalning i förtid, är en ränteinkomst för köparen vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

Rättslig reglering m.m.

10. I 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om bl.a. räntor i inkomstslaget näringsverksamhet. Vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster vid tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet definieras i 2 och 3 §§.

Med ränteutgifter avses ränta och andra utgifter för kredit, och utgifter som är jämförbara med ränta. Med ränteinkomster avses inkomster som motsvarar ränteutgifter.

11. I 21–29 §§ finns bestämmelser om avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Med negativt räntenetto avses enligt 23 § skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna. Enligt 24 § första stycket får ett företag bara dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget. Avdragsunderlaget utgörs enligt 25 § av resultatet av näringsverksamheten beräknat på visst sätt.
12. Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton har föränletts av direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden) samt av OECD:s rekommendationer avseende ränteavdragsbegränsningar (åtgärd 4) inom det s.k. BEPS-projektet mot skattebaseroering och vinstförflyttning. Avdragsbegränsningen ska enligt förarbetena vara förenlig med direktivet och OECD:s rekommendationer (prop. 2017/18:245 s. 83).
13. Syftet med avdragsbegränsningen är dels att öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital, dels att motverka internationell skatteplanering med ränteavdrag (a. prop. s. 84).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Räntebegreppet

14. Begreppet ränta har tidigare inte varit definierat i inkomstskattelagen. I praxis har man i fråga om avkastningen på en fordran i regel skilt mellan ränta och kapitalvinst. Ränta har karaktäriserats som en förutsebar ersättning för kredit som

beräknas utifrån kreditbelopp och kredittid. Till kapitalvinst har hänförts sådan avkastning som inte beror på och inte kan beräknas på grundval av låneavtalet (se bl.a. RÅ 1997 ref. 44, RÅ 2001 ref. 21, HFD 2021 ref. 30 och prop. 1989/90:110 s. 459).

15. De nu aktuella bestämmelserna i 24 kap. inkomstskattelagen trädde i kraft den 1 januari 2019. Definitionerna av ränteutgifter och ränteinkomster gäller endast vid tillämpningen av bestämmelserna i det kapitlet. Av förarbetena framgår att definitionerna har utformats för att räntebegreppet ska fylla avsedd funktion inom ramen för bestämmelserna i kapitlet och med beaktande av vad som följer av direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s BEPS-rekommendationer (prop. 2017/18:245 s. 208). Tidigare praxis rörande räntebegreppet ger därför endast begränsad vägledning vid tolkningen av definitionerna.
16. I förarbetena anges följande. Räntedefinitionen bör ta sikte på ränta i ekonomisk mening. En sådan utformning följer av direktivet och av OECD:s rekommendationer. I dessa avses med räntekostnader kostnader för alla former av skulder, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffande av kapital, enligt vad som definieras i nationell rätt. Definitionen av ränteutgifter har utformats i linje med detta. Det anges vidare att med ränta avses det belopp som låntagaren ska betala till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att låna pengar, oavsett den beteckning som avtalsparterna har valt att ge ersättningen (a. prop. s. 209 f.).
17. Även definitionen av ränteinkomster har utformats med direktivet och OECD:s rekommendationer som förebild. Genom definitionen har det etablerats ett samband mellan ränteutgifter och ränteinkomster som behöver beaktas vid bedömningen av vad som är en ränteinkomst. I förarbetena beskrivs detta samband så, att avgörande för prövningen av om en inkomst är en ränteinkomst är om den skulle vara en ränteutgift om den som uppbär inkomsten i stället hade haft motsvarande utgift (a. prop. s. 216 f.).

Bedömningen i detta fall

18. Kommanditbolaget köper varor från det säljande bolaget med villkor att betalning ska ske inom 30 dagar. Om kommanditbolaget betalar leverantörsskulden i förtid så får det en i förväg avtalad nedsättning av priset.
19. Klaganden har anfört att betalningen i förtid görs för att kommanditbolaget ska verka för att minska kapitalbindningen hos det säljande bolaget. Enligt klaganden påverkar det kommanditbolagets behov av extern finansiering och som ersättning sker en räntekompensation genom nedsättningen av priset.
20. I förarbetena anges att s.k. tillskriven ränta på kredit på grund av köp av varor eller tjänster i en näringsverksamhet, såsom leverantörsskulder och motsvarande kundfordringar, inte omfattas av räntedefinitionen. Det är fråga om en kalkylmässig kostnad som kan vara av intresse för att återspegla ett företags finansiella situation och nämnda posters bidrag till behovet av finansiering men som inte utgör någon ränta i den mening som definitionen tar sikte på (a. prop. s. 211).
21. Det uppstår alltså inte någon räntekostnad för kommanditbolaget vid betalning av leverantörsskulden inom stipulerad tid, dvs. kommanditbolaget har då inte någon utgift för en kredit och det säljande bolaget får inte någon ränteinkomst. Den nedsättning av priset som sker vid betalning i förtid kan därför inte ses som en räntekompensation som skulle kunna vara en ränteinkomst för kommanditbolaget.
22. Den omständigheten att en betalning av leverantörsskulden i förtid påverkar kommanditbolagets behov av extern finansiering innebär vidare inte att kommanditbolaget tillhandahåller det säljande bolaget någon form av kredit. Nedsättningen av priset kan därför inte heller av den anledningen anses vara en ränteutgift för det säljande bolaget respektive en ränteinkomst för kommanditbolaget.

DOM

Mål nr
6695-20

23. Den nedsättning av priset som kommanditbolaget får vid förtida betalning är alltså inte en ränteinkomst enligt definitionen i 24 kap. 3 § inkomstskattelagen.
24. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas i den del det har överklagats.

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

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jenny Björstrand.