

Not 10

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 mars 2021 följande dom (mål nr 4849-18 och 4850-18).

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 bara under vissa särskilt angivna förutsättningar dra av ränteutgifter som avser en skuld till ett annat företag i intressegemenskapen. Syftet med detta är att motverka skatteplanering som går ut på att ränteutgifter dras av medan motsvarande ränteinkomster inte beskattas alls eller beskattas väldigt lågt.

2. Enligt den s.k. tioprocentsregeln gäller som förutsättning för att en ränteutgift ska vara avdragsgill att ränteinkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio procent hos det företag inom intressegemenskapen som tar emot räntan om företaget bara hade haft den inkomsten. Om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån gäller dock enligt den s.k. undantagsregeln att avdrag ändå ska vägras.

3. Skatteregler som innebär att räntebetalningar mellan koncernföretag i olika EU-länder beskattas mindre förmånligt än motsvarande betalningar mellan svenska koncernföretag kan komma i konflikt med EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

4. Lexel AB ingår i en internationell koncern med verksamhet i ett stort antal länder. I december 2011 förvärvade Lexel 15 procent av aktierna i ett belgiskt koncernbolag från ett spanskt koncernbolag. För att finansiera förvärvet tog Lexel upp ett lån från det franska koncernbolaget Bossière Finances SNC (BF). Under åren 2013 och 2014 betalade Lexel ränta till BF med ca 58 miljoner kr respektive ca 62 miljoner kr och yrkade avdrag för räntorna i sina deklarationer.

5. BF omfattas av fransk bolagsskatt och ingår tillsammans med andra franska koncernbolag i en beskattningsenhet i Frankrike. Bolag som ingår i en sådan enhet kan kvitta sina överskott mot underskott som har uppkommit i andra bolag inom enheten. Den franska bolagsskattesatsen uppgick under de aktuella åren till drygt 34 procent. Någon skatt togs dock inte ut på ränteinkomsterna eftersom beskattningsenheten då visade underskott.

6. Skatteverket vägrade Lexel avdrag för ränteutgifterna på lånet från BF. Som skäl för beslutet angavs följande. Lexel och BF är i intressegemenskap med varandra. Med hänsyn till beskattningsnivån i Frankrike är tioprocentsregeln tillämplig men avdrag ska ändå vägras med stöd av undantagsregeln. Det spanska koncernbolag som sålde aktierna började visa underskott 2011 och transaktionerna får anses ha skett i syfte att flytta ränteavdrag från Spanien till Sverige. Eftersom BF inte beskattas för ränteinkomsterna i Frankrike utan kan kvitta dem mot underskott där skulle det medföra en väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen om

avdrag för räntorna medgavs i Sverige. Denna skatteförmån får anses ha varit det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit. En tillämpning av undantagsregeln kan inte anses strida mot etableringsfriheten.

7. Lexel överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm och sedan vidare till Kammarrätten i Stockholm. Bolaget anförde bl.a. att det av förarbetena framgår att undantagsregeln inte är tillämplig på räntebetalningar mellan svenska bolag som omfattas av de s.k. koncernbidragsreglerna och att det därför inte är förenligt med etableringsfriheten att tillämpa regeln på betalningar till koncernbolag i andra EU-länder. Båda domstolarna instämde dock i Skatteverkets bedömning att bolaget skulle vägras avdrag för sina ränteutgifter med stöd av undantagsregeln och att detta inte kunde anses strida mot etableringsfriheten.

8. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 17–20 nedan.

Yrkanden m.m.

9. *Lexel AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva underinstansernas avgöranden och bevilja bolaget avdrag för räntorna till BF. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i underinstanserna med de belopp som har yrkats där och i Högsta förvaltningsdomstolen med 3 042 884 kr.

10. *Skatteverket* anser, efter att ha tagit del av EU-domstolens dom, att bolagets avdragsyrkande ska bifallas. Skatteverket tillstyrker vidare att bolaget beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 1 500 000 kr.

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

11. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om det är förenligt med etableringsfriheten i EUF-fördraget att med stöd av undantagsregeln vägra avdrag för räntebetalningar på lån som har lämnats av ett företag som ingår i samma intressegemenskap som det låntagande bolaget. Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målen i övrigt har förklarats vilande.

Rättslig reglering m.m.

12. Ränteavdragsbegränsningsreglerna finns i 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Reglerna återges nedan i den lydelse som gällde under de i målen aktuella beskattningsåren, dvs. 2013 och 2014.¹

13. 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.

¹ Nya ränteavdragsbegränsningsregler trädde i kraft 1 januari 2019 och finns i 24 kap. 16–20 §§ inkomstskattelagen (red. anm.).

14. Tioprocentsregeln finns i 10 d § första stycket. Enligt den regeln 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 hade haft den inkomsten. Enligt undantagsregeln i sista stycket får dock ränteutgiften ändå inte dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

15. Av förarbetena till undantagsregeln framgår att räntebetalningar mellan företag som med skattemässig verkan kan lämna och ta emot koncernbidrag inte anses kunna ge upphov till någon väsentlig skatteförmån och att undantagsregeln därför inte träffar sådana betalningar (prop. 2012/13:1 s. 254 och 334).

16. Av artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget följer att inskränkningar för ett bolag från en annan medlemsstat att fritt etablera sig på svenskt territorium, t.ex. genom att upprätta ett dotterbolag här, är förbjudna.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

17. Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ställt följande fråga.

18. Är det förenligt med artikel 49 i EUF-fördraget att vägra ett svenskt bolag avdrag för ränta som betalas till ett bolag som ingår i samma intressegemenskap och som hör hemma i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle ha ansetts föreligga om båda bolagen hade varit svenska eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag?

19. EU-domstolen besvarade frågan på följande sätt genom dom i mål C-484/19 (EU:C:2021:34).

20. Artikel 49 i EUF-fördraget ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för ränta som utbetalats till ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle anses föreligga om båda bolagen hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten, eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningsfrågan

21. Det prövningstillstånd som Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat är begränsat till att gälla den prejudikatfråga som beskrivs i punkt 11. Denna fråga har besvarats genom EU-domstolens dom. Med hänsyn till EU-domstolens svar bör prövningstillståndet utvidgas till att gälla beskattningsfrågan i dess helhet.

22. Av utredningen i målen framgår att Lexel och BF är i intressegemenskap med varandra och att beskattningsnivån i Frankrike är sådan att tioprocentsregeln är tillämplig. Det är vidare ostridigt att Lexel och BF

skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om BF hade varit ett svenskt bolag och att undantagsregeln då inte hade varit tillämplig på räntor som betalats från Lexel till BF. Genom EU-domstolens dom är det därmed klarlagt att det inte är förenligt med artikel 49 i EUF-fördraget att med stöd av undantagsregeln vägra Lexel avdrag för de aktuella ränteutgifterna. Mot den bakgrunden saknas det anledning att nu ta ställning till om denna regel är tillämplig på ränteutgifterna enligt svensk intern rätt.

23. Av det anförda följer att överklagandet ska bifallas och Lexel beviljas avdrag för ränteutgifterna på lånet från BF.

Ersättning för kostnader

24. Kammarrätten har beviljat bolaget ersättning med 100 000 kr för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten. Högsta förvaltningsdomstolen finner inte skäl att meddela prövningstillstånd såvitt avser frågan om ytterligare ersättning för bolagets kostnader i underinstanserna ska medges. När det gäller bolagets yrkande om ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen gör domstolen följande bedömning.

25. Bolaget har fått 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.

26. Bolaget har yrkat ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 3 042 884 kr. I det yrkade beloppet ingår kostnader om 528 776 kr för hjälp av sakkunniga inför processen i EU-domstolen och 196 900 kr för översättning av handlingar. Högsta förvaltningsdomstolen anser att bolaget, som företräds av ett kvalificerat ombud, inte dessutom kan anses ha haft behov av sakkunnig hjälp för att föra sin talan hos EU-domstolen. Inte heller kan kostnaderna för att översätta handlingar anses ha varit skäligen påkallade för att ta till vara bolagets rätt. Ersättning för dessa kostnader bör därför inte medges.

27. I övrigt avser det yrkade beloppet kostnader om 45 708 kr för resor och logi i samband med den muntliga förhandlingen inför EU-domstolen samt ersättning för 638,2 timmars arbete. Arbetet har utförts av ombudet till en timkostnad om 4 200 kr och av biträden till ombudet till en timkostnad om 2 600 kr respektive 2 700 kr.

28. Rese- och logikostnaderna får bedömas som skäligen och godtas. Målets karaktär och svårighetsgrad är vidare sådan att även timkostnaderna får bedömas som skäligen i sig. När det gäller skäligheten i den uppgivna tidsåtgången bör följande beaktas.

29. Av det ingivna underlaget framgår att 114 timmar har lagts ned på genomgång och analys av relevant EU-rättslig praxis och doktrin efter det att Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att hämta in ett förhandsavgörande. Frågan om undantagsregelns förenlighet med EU-rätten har varit föremål för bedömning även i underinstanserna och bolaget argumenterade i den frågan inför Högsta förvaltningsdomstolens beslut. Ersättning bör därför inte beviljas för dessa kostnader.

30. Även i övrigt framstår den tid som har lagts ned på de olika arbetsmomenten, både såvitt avser upprättande av inlagor och såvitt avser t.ex. kontakter mellan bolaget och ombudet, som alltför väl tilltagen. 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.

31. Mot denna bakgrund måste en allmän skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet göras. Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolaget bör beviljas ersättning med 1 500 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen utvidgar det meddelade prövningstillståndet till att avse beskattningsfrågan i dess helhet.

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att Lexel AB har rätt till avdrag för de aktuella ränteutgifterna.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar inte prövningstillstånd i målen i övrigt, dvs. såvitt avser ersättning för kostnader i underinstanserna. Kammarrättens avgörande i den delen står därmed fast.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar bolaget ersättning med 1 500 000 kr för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten har beslutat om sekretess.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2017-06-30, ordförande Utne)

Ränteavdragsbegränsning enligt 24 kap. inkomstskattelagen

[text här utelämnad]

Sammanfattningsvis finner förvaltningsrätten att det inte har framkommit annat än att tillskott hade kunnat ske inom koncernen varför det aktuella skuldförhållandet inte behövdes för att göra omstruktureringen.

Förvaltningsrätten anser således med beaktande av vad som framkommit om skuldförhållandets uppkomst, och att bolaget inte har anfört några sunda affärsmässiga skäl för detta, att skuldförhållandet huvudsakligen är uppkommet för att bolaget ska få en väsentlig skatteförmån. Undantagsregeln är därmed tillämplig varför avdrag enligt 24 kap. 10 d § tredje stycket inkomstskattelagen, IL, inte ska medges.

Ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rätten

Utgångspunkter för bedömningen

Bolaget har gjort gällande att bestämmelserna i 24 kap. IL strider mot EU-rätten. Den bestämmelse som aktualiseras i målet är undantaget till tioprocentregeln.

Den aktuella EU-rättsliga friheten som här aktualiseras är etableringsfriheten. Enligt artikel 49 i EUF-fördraget är inskränkningar för med-

borgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudna. Med medborgare jämförs enligt artikel 54 även bolag.

De svenska bestämmelserna innebär att bolaget inte får dra av räntor som betalas till det franska koncernbolaget BF. Frågan är då om undantaget från tioprocentregeln utgör en förbjuden inskränkning av etableringsfriheten. För att så ska vara fallet krävs att de svenska avdragsbegränsningsreglerna kan anses negativt särbehandla räntebetalningar till utländska mottagare jämfört med svenska. 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 (jfr HFD 2011 ref. 90 II-V samt EU-domstolens dom i mål Verder LabTech, C-657/13, p. 34).

Högsta förvaltningsdomstolen fann i HFD 2011 ref. 90 II-V att ränteavdragsbegränsningarna i 24 kap. IL inte innebär någon otillåten inskränkning av etableringsfriheten. Vid den prövningen omfattade bestämmelserna i 24 kap. 10 b § IL inte ränteutgifter för samtliga skulder, vilket bestämmelsen numera gör, utan vissa närmare angivna skuldförhållanden. Undantagsregelns förenlighet med etableringsfriheten har dock inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen.

Förvaltningsrätten konstaterar att undantaget från tioprocentregeln enligt sin lydelse är tillämpligt oavsett beskattningsnivån eller skatterättslig hemvist hos mottagaren av ränteutgiften. I en motsvarande helsvensk situation där BF hade varit ett svenskt företag hade emellertid de aktuella bolagen haft möjlighet att lämna och ta emot koncernbidrag. I en sådan situation, eller vid sådana förhållanden som avses i 35 kap. 2 a § IL, hade ränteavdraget enligt förarbetena inte medfört en väsentlig skatteförmån (jfr prop. 2012/13:1 s. 254 och 334). Eftersom möjligheten att lämna koncernbidrag således är avgörande för bedömningen om det föreligger en väsentlig skatteförmån anser förvaltningsrätten att undantagsregeln kan avhålla bolag i andra medlemsstater att etablera dotterbolag i Sverige. Förvaltningsrätten anser att en sådan oförmånlig behandling utgör en inskränkning i etableringsfriheten (jfr EU-domstolens avgörande i mål Thin Cap, C-524/04, p. 60–63).

En nästa fråga blir om denna inskränkning kan rättfärdigas. EU-domstolen har fastslagit att behovet av att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan motivera inskränkningar i den fria rörligheten (se t.ex. domarna i målen Oy AA, C-231/05, p. 60, SIAT, C-318/10, p. 45, National Grid Indus, C-371/10, p. 45 och DMC, C-164/12, p. 46 och Verder LabTech p. 42). Behovet av att förebygga minskade skatteintäkter är dock inte i sig ett syfte som kan motivera en inskränkning av etableringsfriheten (se EU-domstolens dom i målet Schweppes, C-196/04, p. 49).

Syftet med förändringen av ränteavdragsreglerna var att ytterligare skydda den svenska bolagsskattebasen eftersom skyddet inte var fullgott med de tidigare reglerna (se prop. 2012/13:1 s. 229). Det specifika syftet med införandet av undantagsregeln är att förhindra skatteflyktsliknande förfaranden och aggressiv skatteplanering med ränteavdrag (a. prop. s. 251).

Enligt förvaltningsrätten står det därmed klart att syftet såsom det framkommer i förarbetena såväl som genom reglernas utformning är att

förhindra att i Sverige upparbetade vinster genom ränteavdrag, som tillkommit för att skapa just ett ränteavdrag och som inte är ett resultat av något riktigt affärsförhållande, inte beskattas här. Förvaltningsrätten anser att de aktuella reglerna, som anknyter till bestämmelserna om koncernbidrag vilket tydligast kommer till uttryck genom att bestämmelserna inte avses att tillämpas när koncernbidrag kan ges, kan rättfärdigas på ett sätt som är snarlikt det i OY AA p. 55 och 56. Förvaltningsrätten anser sammantaget att det är fråga om ett syfte som omfattas av behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna såsom detta har framkommit i EU-domstolens praxis.

Därmed uppkommer frågan om bestämmelserna går utöver vad som är nödvändigt för att syftet ska uppnås samt om de i övrigt är tillräckligt klara, precisa och proportionella. Förvaltningsrätten anser att när det är fråga om inskränkning av etableringsfriheten med hänsyn till bevarandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten ensamt eller i kombination med att förhindra skatteflykt är det inte enbart specifikt fiktiva ej affärsmässiga upplägg som skapats för att undgå skatt som får träffas av den nationella lagstiftningen (jfr EU-domstolens avgörande SGI, C-311/08, p. 66). Detta krav har däremot uppställts i domstolens praxis för att inskränkande skatteflyktsregler ska få uppställas när behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten inte kunnat motivera inskränkningen (jfr EU-domstolens avgörande Thin Cap, C-524/04, p.74).

Vid bedömningen av om reglerna går utöver vad som är nödvändigt för att syftet ska uppnås beaktar förvaltningsrätten särskilt att de tidigare inte lika omfattande reglerna, som enligt HFD 2011 ref. II-V inte stred mot etableringsfriheten, inte var tillräckligt långtgående för att syftet skulle kunna uppnås eftersom de visade sig vara enkla att kringgå (jfr prop. 2012/13:1 s. 229 och 233). Förvaltningsrätten anser därmed att det funnits ett behov av att utvidga reglerna för att syftet ska kunna uppnås. Förvaltningsrätten anser sammantaget att såsom reglerna har utformats går de inte utöver vad som är nödvändigt för att syftet ska kunna uppnås.

En regel som inte uppfyller kraven på rättssäkerhet anses inte vara proportionerlig i förhållande till dess syften. För denna bedömning är det av betydelse om det är möjligt att i förväg bestämma den aktuella regelns tillämpningsområde, dvs. om den är tillräckligt förutsebar (se SIAT, C-318/10, p. 57 och 58 samt VEMW, C-17/03, p. 80 och där anmärkta rättsfall).

Ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör en komplex lagstiftning där frågan om räntor till följd av ett skuldförhållande får dras av kan vara svår att bedöma i förväg (jfr Lagrådets yttrande i prop. 2012/13:1 bilaga 6 s. 19). De fall som i förväg är tveksamma torde dock vara sådana som är en följd av aggressiv och avancerad skatteplanering. Förvaltningsrätten anser att när det handlar om att komma åt avancerad skatteplanering och komplexa upplägg kan en högre grad av komplexitet hos lagstiftningen accepteras än vad som normalt är fallet. Vidare finns vägledning för vad som kan beaktas vid de olika stegen av bedömningen i förarbetena. Förvaltningsrätten anser sammantaget att de i målen aktuella ränteavdragsbegränsningsreglerna är så klara och precisa som enligt EU-domstolens praxis krävs av en inskränkning i etableringsfriheten.

Förvaltningsrätten anser därmed att en tillämpning av 24 kap. 10 d § tredje stycket IL inte strider mot EU-rätten.

Ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike

[text här utelämnad]

Det har ovan konstaterats att undantaget från tioprocentsregeln formellt inte gör någon skillnad på svenska och utländska bolag. Med beaktande av att regleringen enligt sin ordalydelse inte missgynnar utländska bolag finner förvaltningsrätten att en tillämpning av undantaget från tioprocentsregeln inte strider mot dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike. Denna slutsats stämmer även väl överens med skatteavtalens syfte att inte underlätta skatteundandragande eller skatteflykt.

Överklagandet ska mot denna bakgrund avslås.

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte vunnit bifall till sitt överklagande. Det finns därför inte någon möjlighet att bevilja bolaget ersättning på denna grund. Inte heller i övrigt har framkommit någon grund för att bevilja bolaget ersättning. Yrkandet härom ska således avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Stockholm (2018-06-29, Jönsson, Hammar och Holmberg):

Frågorna i målen

Kammarrätten har att bedöma om bolaget ska få göra de aktuella ränteavdragen för beskattningsåren 2013 och 2014. Avgörande för den frågan är om bolaget har rätt till avdragen enligt den s.k. tioprocentsregeln och i så fall om det s.k. undantaget från tioprocentsregeln är tillämpligt, samt om en tillämpning av undantaget är förenligt med EU-rätten och skatteavtalet med Frankrike.

Avdragen gäller räntebetalningar som bolaget har gjort till BF. BF ingår i samma intressegemenskap som bolaget. Det står klart att beskattningen av den inkomst hos BF som motsvarar bolagets ränteutgift under de aktuella beskattningsåren varit sådan att bolaget uppfyller förutsättningarna för att få dra av ränteutgifterna enligt tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt 24 kap. 10 d § tredje stycket (numera fjärde stycket) IL får ränteutgifterna dock inte dras av om det huvudsakliga skälet till skuldförhållandet är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (undantaget från tioprocentsregeln).

Det är bolaget som ska visa att skälet till att skuldförhållandet har uppkommit inte huvudsakligen är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (prop. 2012/13:1 s. 250). Samtliga relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas, vilket innebär att en allsidig bedömning ska göras av kringliggande omständigheter som kan antas ha påverkat det valda förfarandet (prop. 2012/13:1 s. 253).

Är undantaget från tioprocentsregeln tillämpligt?

[text här utelämnad]

Enligt kammarrättens bedömning ger omständigheterna i målen sammantaget stöd för att det är fråga om ett skuldförhållande som har upprättats för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja underskott i Frankrike samtidigt som avdrag medges i Sverige. Även med beaktande av vad bolaget särskilt har lyft fram anser kammarrätten att bolaget inte har visat att skälet till att skuldförhållandet har uppkommit inte huvudsakligen är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Undantaget från tioprocentsregeln är alltså tillämpligt.

Förenlighet med EU-rätten

Bolagets räntebetalningar till BF aktualiserar en gränsöverskridande situation. Kammarrätten anser i likhet med förvaltningsrätten att frågan om reglernas förenlighet med EU-rätten ska prövas utifrån etableringsfriheten.

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2011 ref. 90 II–V ansett att ränteavdragsbegränsningsreglerna, i deras lydelse fram till 2013, inte innebar en inskränkning i etableringsfriheten. De nya reglerna som trädde i kraft 2013 innebär en utvidgning av avdragsförbudets tillämpningsområde i förhållande till de tidigare bestämmelserna samtidigt som tioprocentsregeln har ändrats genom att det har införts ett nytt undantag till regeln. Högsta förvaltningsdomstolen har inte prövat 2013 års regler.

Så som förvaltningsrätten har redogjort för träffas en räntebetalning i en helsvensk situation inte av avdragsbegränsningsreglerna när koncernbidragsrätt föreligger mellan bolagen. I sådana fall anses ränteutgifterna inte ge upphov till någon väsentlig skatteförmån. Att inte medge ett dotterbolag avdrag för ränteutgifter som betalas till ett moderbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat när avdrag medges om moderbolaget är svenskt är en särbehandling som kan avvålla moderbolag från att bilda dotterbolag i Sverige. Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att en sådan oförmånlig behandling – som gör det mindre attraktivt för utländska bolag att etablera sig i Sverige genom dotterbolag – innebär en inskränkning i etableringsfriheten.

För att en skillnad i behandling till nackdel för företag som utnyttjar sin etableringsfrihet ska vara förenlig med EUF-fördraget krävs att den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är proportionerlig mot det mål som eftersträvas. När det gäller objektivt jämförbara situationer anser kammarrätten att det är möjligheten till ränteavdrag som ska bedömas och att kommersiellt verksamma koncernbolag får anses befinna sig i objektivt jämförbara situationer oavsett om de gör räntebetalningar till inhemska bolag inom koncernen eller räntebetalningar till koncernbolag i andra medlemsstater. Kammarrätten anser vidare att undantaget från tioprocentsregeln motverkar skatteflykt och att bestämmelsen är ändamålsenlig för att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. I likhet med förvaltningsrätten anser kammarrätten att regleringen uppfyller sådana legitima syften som har godtagits som rättfärdigande grunder i EU-domstolens praxis och kan motivera en inskränkning i den fria rörligheten. Bestämmelsen går inte

heller längre än vad som är nödvändigt för att uppnå de legitima syften som eftersträvas. Kammarrätten bedömer också att undantaget från tioprocentsregeln, med den vägledning som ges i förarbetena, även är tillräckligt förutsebar för de företag som berörs av regleringen. Sammanfattningsvis anser kammarrätten att den inskränkning i etableringsfriheten som undantaget från tioprocentsregeln innebär kan rättfärdigas och att EUF-fördraget därmed inte hindrar en tillämpning av den bestämmelsen.

Skatteavtalet med Frankrike

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det inte strider mot diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike att neka bolaget avdrag för de aktuella ränteutgifterna.

Sammanfattning

Kammarrätten anser sammanfattningsvis att bolaget inte har visat att skälet till att det aktuella skuldförhållandet har uppkommit inte huvudsakligen är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Undantaget från tioprocentsregeln är därmed tillämpligt, vilket innebär att bolaget inte har rätt till avdrag för de aktuella ränteutgifterna. Bestämmelsen är förenlig med etableringsfriheten i EUF-fördraget och en tillämpning av den innebär inte en otillåten diskriminering enligt skatteavtalet med Frankrike. Vare sig EUF-fördraget eller skatteavtalet med Frankrike hindrar således en tillämpning av undantaget från tioprocentsregeln. Bolaget ska därmed inte medges avdrag för de aktuella ränteutgifterna och överklagandet ska avslås i denna del.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har avslagit bolagets överklagande. Bolaget får dock anses berättigat till viss ersättning på grund av att målen avser frågor som är av betydelse för rättstillämpningen.

Med hänsyn till målens omfattning anser kammarrätten att det är skäligt med ersättning för kostnader med totalt 100 000 kr, varav 50 000 kr i förvaltningsrätten och 50 000 kronor i kammarrätten.

– Kammarrätten avslår överklagandet. Kammarrätten förordnar med stöd av 43 kap. 5 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att bestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ samma lag ska fortsätta att vara tillämpliga på de uppgifter om enskilda ekonomiska förhållanden som lagts fram vid kammarrättens förhandling inom stängda dörrar och som inte har tagits in i denna dom. Kammarrätten beviljar Lexel AB ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 50 000 kr och i kammarrätten med 50 000 kr.