

Not 48

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 november följande 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. 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. 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. 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 ränte-

intäkterna på dess finansiella fordran på regionen utgör ränteinkomster vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

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 ränte-intäkt som beräknas enligt effektivräntemetoden omfattas av den definitionen.

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.

20. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökan avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökan.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, von Essen, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jenny Björstrand.

Skatterättsnämnden (2021-06-15, *Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Pålsson [skiljaktig], Rubenson, Sundin [skiljaktig] och Werkell [skiljaktig]*):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: De inkomster som beräknas enligt effektivräntemetoden och som enligt god redovisningssed är ränta, utgör ränteinkomster enligt 24 kap. 3 § inkomstskattelagen.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågorna i ärendet gäller om de ränteintäkter som bolaget redovisar på sin finansiella fordran på regionen utgör ränteinkomster enligt 24 kap. 3 § inkomstskattelagen (IL).

Av förarbetena framgår att definitionerna av ränteinkomster och ränteutgifter i 24 kap. tar sikte på ränta i ekonomisk mening och att god redovisningssed bör tillämpas som en utgångspunkt vid bedömningen av vad som ska anses utgöra en ränteinkomst eller ränteutgift i den mån inte annat framgår.

Enligt OPS-avtalet mellan bolaget och regionen ansvarar bolaget för finansieringen av projektet. Bolaget redovisar med anledning av avtalet en finansiell tillgång som värderas till upplupet anskaffningsvärde. Ränteintäkter beräknas med tillämpning av effektivräntemetoden. Effektivräntan är inte fast utan justeras i samband med uppdateringar av den finansiella modellen som är en del av avtalet.

I och med att det ingår ett finansieringsmoment i avtalet är Skatterättsnämndens uppfattning att ränta ska beräknas. Nämnden anser vidare att man i aktuellt fall bör utgå från vad som enligt ett vedertaget ekonomiskt synsätt utgör ränta. God redovisningssed bör därför läggas till grund för bedömningen av vad som ska anses utgöra ränteinkomster. De inkomster som enligt god redovisningssed utgör ränta får också anses tillräckligt förutsebara för att kunna godtas som ränta i skattehänseende.

Det innebär att de inkomster som beräknas enligt effektivräntemetoden och som enligt god redovisningssed utgör ränta ska anses utgöra ränteinkomster enligt 24 kap. 3 §. God redovisningssed bör även styra i frågan avseende till vilket år en ränteinkomst ska hänföras (se prop. 2017/18:245 s. 210). Beräkningen av ränteinkomsternas storlek får göras inom ramen för det ordinarie beskattningsförfarandet.

Påhlsson, Sundin och Werkell var skiljaktiga och anförde:

Vi anser att ansökan borde ha avvisats.

Enligt förarbetena bör god redovisningssed styra periodiseringen, samt utgöra ”utgångspunkt” för avgränsningen av räntebegreppet i 24 kap. 3 § IL (prop. 2017/18:245 s. 220). Det erinras vidare om att det ska röra sig om ersättning för att låna pengar (a.a. s. 210), samt att avgörande för prövningen är om ”ränteinkomsten” skulle utgjort en ”ränteutgift” om den som uppbär inkomsten i stället skulle ha haft motsvarande utgift (a.a. s. 358 f.).

Motiven ger sammanfattningsvis uttryck för att god redovisningssed inte automatiskt, och inte nödvändigtvis i varje enskilt fall, bör tillåtas definiera räntebegreppet i 24 kap. 3 §. Denna hållning låter sig väl förenas med praxis, där skatteflyktsregler generellt tolkas restriktivt. Intresset av en restriktiv tolkning understryks av att frågan gäller om definitionen av ränta i svensk skatteflyktslagstiftning bör delegeras de facto till internationella redovisningsorganisationer.

Av ansökan framgår inte klart i vilken utsträckning kredit ingår i vad som avtalats. Röntan har inte heller beräknats med stöd i någon uttrycklig avtalsklausul, utan som en effektivränta enligt internationella redovisningsregler. Frågan om det aktuella avtalet innehåller en kredit som kan föranleda att en del av vederlaget behandlas som ränta enligt 24 kap. 3 § är av sådan utredningskaraktär att den inte bör besvaras i ett förhandsbesked.