



# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4068-23

meddelad i Stockholm den 22 januari 2024

## KLAGANDE

Skatteverket  
171 94 Solna

## MOTPART

A AB, se partsbilaga

Ombud: Tina Zetterlund och Thomas Andersson  
KPMG AB  
Vasagatan 16  
101 27 Stockholm

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 31 maj 2023 i ärende dnr 124-22/D

## SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i de delar som 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.

**BAKGRUND**

1. Utgångspunkten är att ränteutgifter är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen av en näringsverksamhet. För företag som ingår i en intressegemenskap, t.ex. företag i samma koncern, gäller emellertid vissa begränsningar av rätten till avdrag för ränteutgifter avseende skulder till andra företag i intressegemenskapen. En sådan begränsning är att om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får utgifterna inte dras av. En annan begränsning är att om skulden avser ett förvärv av delägaraktier från ett annat företag i intressegemenskapen får avdrag bara göras om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat. Syftet med begränsningarna är att motverka viss form av skatteplanering.
2. A AB ingår i en internationell koncern. Inom koncernen planeras en omstrukturering som inbegriper ett flertal koncerninterna transaktioner. Som ett led i denna omstrukturering kommer A att förvärva samtliga aktier i B från koncernbolaget C. Förvärvet kommer huvudsakligen att finansieras genom att A tar upp ett lån hos koncernbolaget D som är hemmahörande i ett annat land inom EU. Villkoren för lånet, inklusive räntenivån, kommer att vara marknadsmissiga.
3. A ansökte om förhandsbesked för att få veta om avdrag för ränteutgifterna på skulden till D kan vägras på den grunden att skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (fråga 1) eller för att förvärvet av B inte är väsentligen affärsmässigt motiverat (fråga 2). Om räntorna omfattas av avdragsförbud ville A veta om detta utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten i EUF-fördraget (fråga 3).

4. Skatterättsnämnden kom fram till att avdrag för ränteutgifter med anledning av det koncerninterna förvärvet av B inte kan vägras.

#### **YRKANDEN M.M.**

5. *Skatteverket* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 2 och del av fråga 3 samt yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att A:s förvärv av B inte är affärsmässigt motiverat och att det inte utgör någon inskränkning av etableringsfriheten att vägra avdrag för ränteutgifterna på den grunden.
6. *A AB* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att A har rätt till avdrag för ränteutgifterna i första hand med stöd av intern rätt och i andra hand med hänvisning till etableringsfriheten i EUF-fördraget. Vidare yrkar bolaget att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

#### **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

##### **Frågan i målet**

7. Huvudfrågan i målet är om det är förenligt med etableringsfriheten i EUF-fördraget att vägra avdrag för ränteutgifter på en koncernintern skuld som avser ett koncerninternt förvärv av delägarätter på den grunden att förvärvet inte är väsentligen affärsmässigt motiverat.

**Rättslig reglering m.m.**

8. I 24 kap. 16–20 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om särskild begränsning i avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap.
9. Av 18 § första stycket framgår att ett företag som ingår i en intressegemenskap som huvudregel får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen bl.a. om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom EES. Enligt andra stycket får avdrag dock inte göras om skuld-förhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.
10. I 19 § första stycket anges att om en skuld till ett företag i intressegemenskapen avser ett förvärv av en delägarrätt från ett annat företag i intressegemenskapen får avdrag enligt 18 § bara göras om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat.
11. Av artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget följer att inskränkningar för ett bolag från en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium, t.ex. genom att upprätta ett dotterbolag där, är förbjudna.

**Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

12. Högsta förvaltningsdomstolen anser att EU-domstolens praxis ger tillräcklig ledning för tolkningen av den unionsrättsliga reglering som aktualiseras i målet och att det därmed saknas anledning att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Yrkandet om detta ska därför avslås.

13. Skatterättsnämnden har, med hänvisning till rättsfallet HFD 2021 ref. 68, konstaterat att A inte kan vägras avdrag för ränteutgifterna med stöd av 24 kap. 18 § andra stycket IL eftersom A och D skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om båda bolagen hade varit svenska (fråga 1 och del av fråga 3). De delarna av förhandsbeskedet har inte överklagats och är därmed inte föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning.
14. Vidare har nämnden, med hänvisning till rättsfallen HFD 2022 ref. 49 och HFD 2011 ref. 90 I–V, konstaterat att A:s förvärv av B inte är affärsmässigt motiverat eftersom det är föranlett av organisatoriska skäl. Ränteutgifterna träffas därmed av avdragsförbudet i 24 kap. 19 § första stycket IL (fråga 2). Högsta förvaltningsdomstolen gör i den frågan ingen annan bedömning och förhandsbeskedet ska därmed fastställas i den delen.
15. Skatterättsnämnden har slutligen funnit att en sådan tillämpning av 19 § första stycket innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten i EUF-fördraget (del av fråga 3). I den frågan gör Högsta förvaltningsdomstolen följande överväganden.
16. I rättsfallet HFD 2021 ref. 68 fann Högsta förvaltningsdomstolen, med hänvisning till EU-domstolens avgörande Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), att bestämmelsen i 24 kap. 18 § andra stycket IL innebär en inskränkning av etableringsfriheten som inte kan motiveras om den tillämpas på räntebetalningar till bolag i andra medlemsstater i situationer då de inblandade bolagen skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om båda bolagen hade varit svenska (punkt 37).
17. Enligt 18 § andra stycket får avdrag för ränteutgifter inte göras om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Bestämmelsen gör enligt sin ordalydelse ingen skillnad mellan räntor som betalas till svenska

respektive till utländska mottagare. Att bestämmelsen ändå anses innebära en inskränkning av etableringsfriheten beror på att den, enligt vad som uttalas i förarbetena, inte är avsedd att träffa räntebetalningar mellan bolag som omfattas av bestämmelserna om koncernbidrag. En sådan räntebetalning anses nämligen inte ge upphov till någon skatteförmån eftersom samma resultat kan uppnås med koncernbidrag (prop. 2012/13:1 s. 254 och 334 samt HFD 2021 ref. 68, punkt 29 med hänvisning till Lexel, punkterna 35–44).

18. Frågan är om det finns anledning att bedöma bestämmelsen i 24 kap. 19 § första stycket IL på annat sätt. Enligt den bestämmelsen är ränteutgifter som avser ett koncerninternt lån för att finansiera ett koncerninternt förvärv av delägarrätter inte avdragsgilla om förvärvet inte är väsentligen affärsmässigt motiverat. Inte heller den bestämmelsen gör enligt sin ordalydelse någon skillnad mellan räntor som betalas till svenska respektive till utländska mottagare.
19. I 19 § första stycket har avdragsförbudet inte som i 18 § andra stycket gjorts beroende av förekomsten av en eventuell skatteförmån utan av vad det lånade kapitalet har använts till, nämligen ett koncerninternt förvärv av delägarrätter som inte är väsentligen affärsmässigt motiverat. Även om bestämmelsen inte anger något uttryckligen om skatteförmåner kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte bortses från att den ingår i ett regelsystem som har som övergripande syfte att motverka skatteplanering med ränteavdrag. Av förarbetena framgår klart att även bestämmelsen i 19 § första stycket har detta syfte (prop. 2017/18:245 s. 193 och 366 f.).
20. Av förarbetena kan således den slutsatsen dras att inte heller bestämmelsen i 19 § första stycket är avsedd att träffa räntebetalningar som inte medför någon skatteförmån, vilket är fallet då de inblandande bolagen omfattas av bestämmelserna om koncernbidrag. Att med stöd av 19 § första stycket vägra avdrag för ränta som betalas till bolag i andra medlemsstater kan därmed, på samma

sätt som när avdrag vägras med stöd av 18 § andra stycket, anses medföra en sådan skillnad i behandlingen av inhemska och gränsöverskridande situationer som i princip är otillåten.

21. I HFD 2021 ref. 68 bedömde Högsta förvaltningsdomstolen att den skillnad i behandling som följer av bestämmelsen i 24 kap. 18 § andra stycket IL inte kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (punkterna 30–36). Som framgått har bestämmelserna i 18 § andra stycket och 19 § första stycket samma syfte, nämligen att motverka skatteplanering med ränteavdrag. Båda bestämmelserna omfattar vidare transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor och är inte begränsade till att träffa rent fiktiva eller konstlade upplägg. De resonemang som domstolen förde i rättsfallet är därmed lika relevanta när det gäller bestämmelsen i 19 § första stycket. Inte heller den skillnad i behandling som följer av den bestämmelsen kan således motiveras.
22. Av det sagda följer att även bestämmelsen i 24 kap. 19 § första stycket IL innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten om den tillämpas på räntebetalningar till bolag i andra medlemsstater och de inblandade bolagen skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om de hade varit svenska.
23. Av lämnade förutsättningar framgår att A och D skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om båda bolagen hade varit svenska. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det därför inte är förenligt med artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget att vägra avdrag för de aktuella ränteutgifterna med stöd av 24 kap. 19 § första stycket IL. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas även i den delen.

24. Sammanfattningsvis gäller att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas i de delar som det har överklagats.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Leif Gäverth (skiljaktig) och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.



**SKILJAKTIG**

Justitierådet Leif Gäverth är skiljaktig beträffande svaret på frågan om en tillämpning av 24 kap. 19 § första stycket IL på bolagets räntebetalning innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten i EUF-fördraget (del av fråga 3) och anför följande.

1. Syftet med bestämmelserna i 24 kap. 18 och 19 §§ IL är att motverka skatteplanering med hjälp av ränteavdrag inom en intressegemenskap (se t.ex. prop. 2017/18:245 s. 2 och 176). Bestämmelserna syftar till att skydda den svenska skattebasen och har sin upprinnelse i bl.a. en internationell strävan att motverka aggressiv skatteplanering inom internationella företagsgrupper för att säkerställa att skatt betalas där vinster och mervärde skapas (se t.ex. rådets direktiv [EU] 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion).
2. Mot denna bakgrund kan det ifrågasättas om inte bestämmelsen i 24 kap. 19 § första stycket IL i praktiken aktualiseras företrädesvis i situationer där det långivande bolaget har säte i en annan stat och mer sällan eller aldrig i en situation där de låntagande och långivande bolagen med skatterättslig verkan sinsemellan kan lämna och ta emot koncernbidrag. Man kan hävda att det i en situation med enbart svenska bolag, som har möjlighet att använda sig av reglerna om koncernbidrag för att åstadkomma värdeöverföringar, i allmänhet saknas incitament att i skatteplaneringssyfte tillskapa ränteavdrag.
3. När det gäller 24 kap. 18 § andra stycket IL, som anger att ränteavdrag inte ska medges om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, har den bestämmelsen befunnits innebära en otillåten inskränkning av etableringsfriheten enligt EUF-fördraget trots att bestämmelsen enligt ordalydelsen inte gör någon skillnad mellan räntor som betalas till svenska respektive till

utländska mottagare (se HFD 2021 ref. 68). Grunden härför är att bestämmelsen träffar räntebetalningar till koncernbolag i en medlemsstat samtidigt som motsvarande värdeöverföring i form av koncernbidrag hade kunnat ske mellan bolagen om de hade varit svenska.

4. När det däremot gäller att pröva motsvarande förfarande mot 24 kap. 19 § första stycket IL, kan konstateras att den prövning som där ska göras är om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat, oavsett om det uppkommer en skatteförmån till följd av förfarandet eller inte (prop. 2017/18:245 s. 193 och 366 f.). Prövningen är avsedd att baseras på objektiva kriterier och bestämmelsen är enligt ordalydelsen inte begränsad till gränsöverskridande räntebetalningar utan träffar även rent inhemska sådana.
5. Det förfarande som nu ska prövas gäller transaktioner mellan bolag inom en intressegemenskap och som i huvudsak i nu relevanta delar innebär att A förvärvar delägarriätter i B från C och för förvärvet behöver låna kapital från D, som är intressegemenskapens finansieringsbolag och som – till skillnad från bolagen A, B och C – inte är skattskyldigt i Sverige. Det övergripande syftet med omstruktureringen uppges vara att stärka den utländska koncernmoderns egna kapital, likviditet och kreditvärdighet. Såsom framgår av svaret på fråga 2 (se punkt 14 ovan) kan det planerade förvärvet inte anses vara väsentligen affärsmässigt motiverat utan föranleds av organisatoriska skäl. Detta innebär att avdragsförbudet i 24 kap. 19 § första stycket IL är tillämpligt.
6. Frågan är då om en sådan tillämpning av 24 kap. 19 § första stycket IL innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten enligt EUF-fördraget. Sett till bestämmelsens ordalydelse – och till vad som anges i förarbetena om i vilka situationer bestämmelsen är avsedd att tillämpas – behandlas räntebetalningar till svenska och till utländska företag på samma sätt. Detta innebär att bestämmelsen är utformad på ett sådant sätt den inte leder till eller innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten. Överklagandet borde därför ha

bifallits och del av fråga 3 besvarats med att det inte utgör en otillåten  
inskränkning av etableringsfriheten att vägra bolaget avdrag för ränteutgifterna.