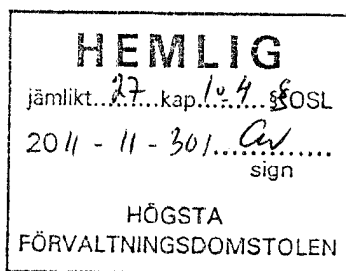


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
4797-10

meddelad i Stockholm den 30 november 2011

KLAGANDE

[REDACTED]

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 24 juni 2010 i ärende dnr 89-09/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att endast 45 miljoner kronor av den aktuella skulden är hänförlig till förvärvet av andelar.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i övrigt.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

DOM

Mål nr
4797-10

tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

YRKANDEN M.M.

████████████████████ yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att det nya lånet inte är hänförligt till aktieförvärvet år 2002 eller att i vart fall endast 45 miljoner kronor är hänförliga till förvärvet samt att oavsett hur stor del av skulden som anses hänförlig till förvärvet avdrag medges för ränteutgifterna i sin helhet. ██████ anför bl.a. följande.

Det nya lånet är inte hänförligt till förvärvet av aktierna år 2002 på det sätt som avses i 24 kap. 10 b § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I vart fall bör endast den del av skulden som motsvarar köpeskillingen vid förvärvstillfället – dvs. 45 miljoner kronor – hänföras till förvärvet. Mot bakgrund av att bestämmelserna är skatteflyktsbestämmelser ska de tolkas restriktivt.

Om hela eller delar av skulden anses omfattad av bestämmelserna ska avdrag ändå medges eftersom transaktionerna måste anses affärsmässigt motiverade enligt den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL.

Bestämmelserna innebär att utländska bolag blir negativt särbehandlade. Visserligen gäller de för både inhemska och utländska juridiska personer, men eftersom ränteinkomster hos svenska bolag i stort sett alltid är föremål för svensk beskattning är det endast utländska bolag som träffas av bestämmelserna. Detta utgör en inskränkning i den fria etableringsrätten enligt EUF-fördraget. Någon möjlighet att rättfärdiga bestämmelserna finns inte då den svenska lagstiftningen inte bara träffar rent konstlade upplägg utan även sådana transaktioner som till icke oväsentlig del företas av affärsmässiga skäl.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet.

DOM

Mål nr
4797-10

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Är skulden hänförlig till förvärv av andelar?

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden vad gäller frågan om skulden enligt låneavtalet den 1 januari 2009 kan anses hänförlig till andelsförvärvet år 2002. Eftersom vederlaget för andelarna endast uppgick till 45 miljoner kronor kan emellertid inte högre belopp än så anses hänförligt till förvärvet.

Är den s.k. ventilen tillämplig?

Huvudregeln om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 24 kap. 10 b § IL är en generell reglering med klara kriterier för vilka räntor som omfattas. Detsamma får anses gälla i fråga om undantaget i form av den s.k. tioprocentsregeln i 10 d § första stycket 1. Detta undantag framstår närmast som ett led i huvudregeln.

När det gäller ventilen i 10 d § första stycket 2 är emellertid villkoren för undantag allmänt hållna. Det krävs att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. I regeringens proposition har begreppet affärsmässigt motiverade inte belysts på annat sätt än att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som ska bedömas. Av propositionen framgår dock att ventilen ska tillämpas restriktivt för att syftet med bestämmelserna om avdragsbegränsningen ska kunna uppnås, nämligen att motverka att det svenska skatteunderlaget urholkas (prop. 2008/09:65 s. 68). För en restriktiv tillämpning talar också konkurrensskäl eftersom den som får tillämpa ventilen får en lägre skattekostnad i förhållande till den som inte får avdrag för sin räntekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen anser att följande kriterier bör vara vägledande vid bedömningen av om affärsmässiga skäl kan anses föreligga.

Vid tillämpningen av bestämmelserna bör man skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. En omorganisation är oftast en intern angelägenhet som i och

DOM

Mål nr
4797-10

och för sig var att jämställa med sådan beskattning som omfattas av direktivet men ansåg att bestämmelserna fick anses utgöra en sådan nationell skatteflyktsbestämmelse som är tillåten enligt direktivet.

EU-domstolen har i dom den 21 juli 2011 (mål C-397/09, Scheuten Solar Technology) prövat hur en bestämmelse i den tyska lagen om företagsskatt, som innebär att låneräntor som ett bolag i en medlemsstat betalar till ett närstående bolag i en annan medlemsstat tas med i underlaget för beräkning av företagsskatt hos det förstnämnda bolaget, förhåller sig till artikel 1.1 i ränte- och royaltydirektivet. Domstolen konstaterade att syftet med artikeln är att säkerställa att den som har rätt till ränta som uppkommit i en annan medlemsstat än den där vederbörande har sitt hemvist undantas från skattskyldighet i den medlemsstat som är källstat för räntan (punkt 26). Avsikten är således att undvika juridisk dubbelbeskattning av gränsöverskridande räntebetalningar genom ett förbud mot beskattning i källstaten och bestämmelsen avser endast borgenärens skattemässiga situation (punkt 28). Domstolen konstaterade därefter att den tyska bestämmelsen inte medför att den som har rätt till räntorna beskattas för dem utan lagstiftningen avser endast att fastställa beskattningsunderlaget för gäldenären (punkt 30). Sammanfattningsvis fann domstolen att artikel 1.1 i ränte- och royaltydirektivet inte utgör hinder för en bestämmelse som innebär att räntebetalningar tas med i låntagarens beskattningsunderlag.

Mot bakgrund av EU-domstolens dom finner Högsta förvaltningsdomstolen att en tillämpning av avdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. IL inte strider mot ränte- och royaltydirektivet.

EUF-fördraget

Enligt artikel 49 i EUF-fördraget är inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudna. Med medborgare avses enligt artikel 54 även bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen.

DOM

Mål nr
4797-10

De svenska bestämmelserna innebär att [REDACTED] inte får dra av räntor som betalas till det luxemburgska koncernbolaget [REDACTED]. Frågan är om detta utgör ett hinder för det gemensamma [REDACTED] moderbolaget [REDACTED] att etablera sig i Sverige. För att så ska vara fallet krävs att de svenska avdragsbegränsningsreglerna kan anses negativt särbehandla räntebetalningar till utländska jämfört med till svenska mottagare. 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.

Det inslag i bestämmelserna som skulle kunna ifrågasättas i detta avseende är tioprocentregeln i 24 kap. 10 d § första stycket 1 IL. Enligt denna bestämmelse ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Liknande regler prövades av EU-domstolen i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst. Målet gällde tyska regler som innebar att räntor i vissa fall skulle anses utgöra förtäckt utdelning. Reglerna var tillämpliga bara på räntor på kapital som tillskjutits av en ägare som inte hade rätt till s.k. skattekredit i Tyskland. EU-domstolen konstaterade att moderbolag som hade sitt säte i Tyskland i de allra flesta fall hade rätt till skattekredit, medan utländska moderbolag i allmänhet inte hade det. De tyska juridiska personer som var befriade från bolagsskatt, och som därmed inte hade rätt till skattekredit, var i huvudsak offentlighetsrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövade ekonomisk verksamhet i en särskild bransch eller som hade uppgifter av allmänintresse. De ansågs inte jämförbara med bolag som utövade ekonomisk verksamhet i vinstsyfte. Reglerna ansågs därmed oförenliga med etableringsfriheten.

De tyska reglerna riktade sig således mot räntebetalningar till moderbolag som saknade rätt till skattekredit i Tyskland, dvs. i praktiken moderbolag som inte var

DOM

Mål nr
4797-10

skattskyldiga i Tyskland. Om och i vilken utsträckning ett utländskt moderbolag beskattades i sitt hemland saknade däremot betydelse vid tillämpningen av bestämmelserna. Den svenska tioprocentsregeln uppställer inte något krav på att beskattningen av räntorna ska ske i Sverige utan genom regeln undantas även räntor som beskattas i den utländska mottagarens hemland. EU-domstolens resonemang i Lankhorst-Hohorst är därmed inte direkt överförbart på de svenska avdragsbegränsningsreglerna.

Av intresse är vidare att EU-domstolen i ett mål om de finska koncernbidragsreglerna uttalat att en medlemsstat kan villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom att uppställa krav beträffande hur koncernbidraget ska behandlas i mottagarens hemstat (se mål C-231/05, Oy AA, punkt 37). Även om uttalandet tog sikte på koncernbidragsregler, vilka syftar till att åstadkomma resultatutjämnning, får det anses ha viss relevans även när det gäller andra avdragsbestämmelser. Domstolen har också slagit fast att negativa skattemässiga konsekvenser som är en följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning inte kommer i konflikt med fördragsbestämmelserna om fri rörlighet (se t.ex. mål C-403/03, Schempp). Det förhållandet att avdragsbegränsningsreglerna är tillämpliga på räntebetalningar till mottagare i länder där räntor beskattas lägre än med tio procent, men inte på räntebetalningar till mottagare i Sverige som betalar full bolagsskatt på mottagna räntor, får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anses vara just en sådan följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att en tillämpning av de svenska avdragsbegränsningsreglerna inte innebär en inskränkning i etableringsfriheten.


Skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg

Skatterättsnämnden har i motiveringen till fråga 2 gjort bedömningen att skatteavtalet med Luxemburg inte hindrar en tillämpning av de aktuella bestämmelserna. [REDACTED] har dock i ansökan om förhandsbesked inte efterfrågat en

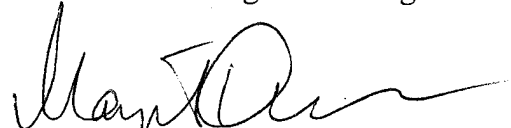
DOM

Mål nr
4797-10

prövning av de svenska bestämmelserna mot skatteavtalet. Det saknas därför anledning för Högsta förvaltningsdomstolen att ta ställning till den frågan.



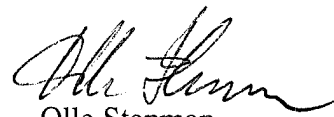
Peter Kindlund



Margit Knutsson

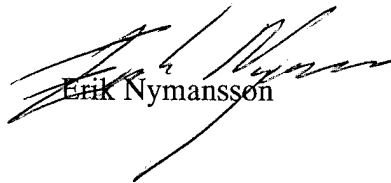


Kristina Ståhl



Olle Stenman

Skiljaktig mening



Erik Nymansson



Johan Rubenson

Föredragande justitiesekreterare

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Kristina Ståhl är skiljaktig när det gäller frågan om den s.k. ventilen är tillämplig och anför följande.

Enligt 24 kap. 10 b § första stycket IL gäller avdragsbegränsningsreglerna för ränteutgifter som avser interna skulder kopplade till interna förvärv av delägarrätter. Om förvärvet och den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade ska avdrag dock medges enligt den s.k. ventilen i 10 d § första stycket 2. Affärsmässigheten ska således enligt lagtexten relateras till dels det interna förvärvet, dels den interna skulden.

I förarbetena (prop. 2008/09:65 s. 68 f.) anges att innebörden av ”affärsmässigt motiverat” är att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som ska

bedömas. Det framhålls vidare att det när det gäller ett internt förvärv av delägarätter kan finnas flera affärsmässiga skäl för en sådan transaktion och det lämnas också ett exempel på en situation som är tänkt att omfattas av ventilen. Detta exempel avser en rent intern omstrukturering.

Jag anser att såväl lagens utformning som dess förarbeten talar för att det i begreppet affärsmässiga skäl ingår även organisatoriska skäl. Jag instämmer således inte i majoritetens uppfattning att man vid tillämpningen av bestämmelsen bör skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. För att avgöra om ventilen är tillämplig måste man därmed enligt min mening ta ställning till om förvärvet är motiverat av organisatoriska skäl och hur starka de i så fall är i förhållande till de skatteskal som också kan finnas. Motsvarande bedömning ska vidare göras när det gäller den skuld som är kopplad till förvärvet. Bedömningen ska göras utifrån samtliga relevanta omständigheter (se a. prop. s. 68).

Jag anser att en sådan bedömning, som rör utpräglade utrednings- och bevisfrågor, typiskt sett inte lämpar sig att göras i ett förhandsbeskedsärende där ramen för bedömningen sätts av de förutsättningar som sökanden väljer att presentera. Om det i ärendet aktualiseras någon mer principiell fråga när det gäller tillämpningen av ventilen kan detta dock vara ett skäl att ändå ta ställning till frågan förhandsbeskedsvägen. När det som i detta fall endast handlar om att mer allmänt värdera de uppgivna skälen för transaktionerna, och väga dessa mot eventuella skatteskal, är det däremot lämpligast att låta den bedömningen göras vid taxeringen. Jag anser därmed att Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser tillämpningen av ventilen borde ha undanröjts och ansökningen i den delen ha avvisats.

Avd. II

Föredraget januari–mars och oktober 2011

Målet har föredragits av justitiesekreterarna Fredrik Hammarström och Johan Rubenson.