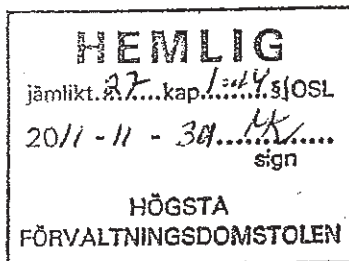


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
4798-10

meddelad i Stockholm den 30 november 2011

KLAGANDE

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 24 juni 2010 i ärende dnr 160-09/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked endast på så sätt att domstolen förklarar att diskrimineringsförbudet i skatteavtalet med Belgien inte hindrar en tillämpning av de aktuella bestämmelserna.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

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
4798-10

YRKANDEN M.M.

[REDACTED] yrkar att avdrag för ränteutgifterna ska medges och anför bl.a. följande.

Både förvärvet och skulden är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Den föreslagna omstruktureringen syftar till att skapa ett utpräglat ägarbolag med koncernledningsfunktioner i Sverige för de koncernbolag som är verksamma i [REDACTED]. Utöver en central rapporterings- och ledningsfunktion ska bolagets personal även tillhandahålla koncerninterna tjänster såsom ekonomi, HR, IT och strategiarbete. Det finns även planer på att bolaget ska överta de delar av [REDACTED]:s ekonomiavdelning som i dag arbetar med konsolidering och rapportering. Omstruktureringen förväntas underlätta bolagsstyrningen för det yttersta moderbolaget i koncernen.

Beroende på bl.a. skatte- och redovisningsmässiga effekter i Belgien kan omstruktureringen inte åstadkommas utan att ett koncerninternt skuldförhållande etableras. Någon möjlighet att finansiera förvärven på egen hand finns inte. Finansieringen inom koncernen är centraliserad vilket innebär att möjligheten att ta upp externa lån också är ytterst begränsad såväl i Sverige som i andra länder eftersom säkerheter i form av fasta tillgångar inte får lämnas lokalt. Av förarbetena till den aktuella bestämmelsen framgår att det endast i undantagsfall torde vara aktuellt att ifrågasätta själva finansieringen vid bedömningen av om en transaktion är huvudsakligen affärsmässig eller inte. Att internbankens placering i Belgien bidrar till en skatteförmån för koncernen kan inte automatiskt medföra att skulden blir mindre affärsmässig.

Bestämmelserna omfattar både inhemska och utländska juridiska personer men aktualiseras i princip enbart i situationer där ränta betalas till utländska koncernbolag. De hindrar därför svenska bolag att låna pengar från bolag i andra medlemsstater och står således i strid med den fria etableringsrätten enligt EUF-fördraget. För att sådana hinder ska kunna rättfärdigas krävs att de endast träffar fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som uteslutande har

DOM

Mål nr
4798-10

arrangerats i syfte att undanhålla skatt. Eftersom det står klart att de svenska bestämmelserna även träffar transaktioner som innehåller ett stort mått av affärsmässiga skäl kan de därmed inte rättfärdigas.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. I den del som avser tillämpningen av den s.k. ventilen anser Skatteverket i första hand att förhandsbeskedet ska fastställas. I andra hand anser verket att förhandsbeskedet i denna del ska undanröjas och ansöknings avvisas eftersom alla för bedömningen relevanta sakomständigheter inte har redovisats.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Är den s.k. ventilen tillämplig?

Huvudregeln om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen (1999:1229), 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.

DOM

Mål nr
4798-10

Vid tillämpningen av bestämmelserna bör man skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. En omorganisation är oftast en intern angelägenhet som i och för sig kan syfta till att förbättra företagsgruppens konkurrensförmåga, men innebär inte att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part. Koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån innebär inte någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Sådana omstruktureringar kan i de allra flesta fall i stället ske genom tillskott.

Externa förvärv kan som regel antas ske av affärsmässiga skäl och görs dessutom oftast i konkurrens med andra. Kostnaden för att finansiera ett förvärv är en viktig faktor för affärens lönsamhet och många gånger avgörande för om den över huvudet taget kommer till stånd. Att i sådana fall, i stället för att finansiera externt, välja att låna till en lägre kostnad från ett närstående bolag i ett lågskatteland kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte strida mot sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden. Den situationen omfattas inte heller av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning. Det gör däremot ett internt förvärv som föregåtts av ett externt förvärv. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen bör ventilen kunna tillämpas i en sådan situation om det interna förvärvet föregåtts av ett externt förvärv och det efterföljande interna förvärvet tidsmässigt och i övrigt framstår som endast ett led i att foga in det nya företaget i intressegemenskapen. I övriga fall bör av anförda skäl utrymmet för att tillämpa ventilen vara mycket begränsat.

██████████ förvärv av andelar i ██████████ och dess dotterbolag är ett led i en intern omstrukturering inom den aktuella intressesfären. Även om omstrukturen är väl motiverad för den verksamhet som bedrivs är enligt Högsta förvaltningsdomstolen förvärvet inte affärsmässigt motiverat i den mening som avses i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL.

DOM

Mål nr
4798-10

Skatteavtalet mellan Sverige och Belgien

██████████ har frågat om en tillämpning av avdragsbegränsningsreglerna strider mot diskrimineringsförbudet i skatteavtalet med Belgien. Detta förbud finns i artikel 24 i avtalet. Punkten 4 tar sikte på betalningar från inhemska till utländska mottagare. Av bestämmelsen följer att ränta som betalas från ett svenskt till ett belgiskt företag ska vara avdragsgill på samma villkor som om räntan betalas till ett annat svenskt företag. De villkor för avdragsrätt som uppställs i de svenska bestämmelserna är desamma oavsett om räntan betalas till en inhemsk eller till en utländsk mottagare. En tillämpning av bestämmelserna kommer därmed inte i konflikt med artikel 24.4 i avtalet.

Ränte- och royaltydirektivet

Skatterättsnämnden har prövat om rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt beskattningssystem för räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsstater (ränte- och royaltydirektivet) utgör hinder för att tillämpa avdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. IL. Nämnden fann att ett avdragsförbud i 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

DOM

Mål nr
4798-10

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.

De svenska bestämmelserna innebär att [REDACTED] inte får dra av räntor som betalas till det belgiska koncernbolaget [REDACTED]. Frågan är om detta utgör ett hinder för det gemensamma belgiska 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.

DOM

Mål nr
4798-10

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. skattecredit i Tyskland. EU-domstolen konstaterade att moderbolag som hade sitt säte i Tyskland i de allra flesta fall hade rätt till skattecredit, medan utländska moderbolag i allmänhet inte hade det. De tyska juridiska personer som var befriade från bolagsskatt, och som därmed inte hade rätt till skattecredit, var i huvudsak offentligrättsliga 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 skattecredit i Tyskland, dvs. i praktiken moderbolag som inte var skattskyldiga i Tyskland. Om och i vilken utsträckning ett utländskt moderbolag beskattades i sitt hemland saknade däremot betydelse vid tillämpningen av bestämmelserna. Den svenska tioprocentregeln 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 resultatutjämning, 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


DOM


Mål nr
4798-10

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.

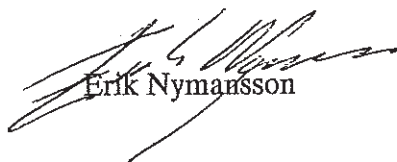
Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att en tillämpning av de svenska avdragsbegränsningsreglerna inte innebär en inskränkning i etableringsfriheten.



Peter Kindlund


Margit Knutsson


Kristina Ståhl
Skiljaktig mening


Olle Stenman


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

DOM

Mål nr
4798-10

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 delägarrätter 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

DOM

Mål nr
4798-10

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.