

HFD 2016 ref. 45

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen har ansetts kunna tillämpas när ett avtal med ett visst villkor ersatts med ett avtal med ett sämre, men i och för sig marknadsmässigt, villkor. Inkomsttaxering 2009–2011.

14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 7 juni 2016 följande dom (mål nr 6664–6666-14).

Bakgrund

Nobel Biocare Holding AB (bolaget) ingick i januari 2003 tre låneavtal med sitt schweiziska moderbolag Nobel Biocare Holding AG. Lånen löpte på 15, 25 respektive 30 år med villkor om amortering och med en rörlig ränta motsvarande Stibor plus en räntemarginal på 1,75 procentenheter för ett av lånen och 1,5 procentenheter för övriga två. Moderbolaget överlät fordringarna samma dag till ett systerbolag till bolaget hemmahörande i Nederländska Antillerna. I juni 2008 skrevs låneavtalen om. De nya avtalen saknade bestämmelser om löptid och amortering och räntan angavs följa koncernens månadsvis bestämda internränta. Amortering fortsatte dock att ske i enlighet med vad som gällde enligt 2003 års avtal och den enda faktiska förändringen i förhållande till de avtalen bestod i att räntan höjdes med 2,5 procentenheter. Dessa fordringar överläts till ett schweiziskt systerbolag till bolaget.

Skatteverket vägrade med stöd av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, bolaget avdrag för ränta motsvarande skillnaden mellan räntenivåerna i 2003 respektive 2008 års avtal. Besluten medförde att bolagets taxeringar 2009–2011 höjdes med ca 76 miljoner kronor, 241 miljoner kronor respektive 168 miljoner kronor. Skatteverket ansåg att ändringen av lånevillkoren som innebar en höjning av räntemarginalen stred mot armlängdsprincipen eftersom en oberoende låntagare inte utan kompensation skulle ha accepterat en räntehöjning på 2,5 procentenheter. Avtalsvillkoren i 2008 års avtal avvek därför från vad som skulle ha avtalats mellan två sinsemellan oberoende näringsidkare.

Bolaget överklagade till förvaltningsrätten som undanröjde Skatteverkets beslut på den grunden att Skatteverket inte hade visat att 2008 års avtal innehöll villkor som i sig inte var marknadsmässiga. Enligt förvaltningsrätten kunde frågan om de nya villkoren var marknadsmässiga inte avgöras genom en jämförelse

med 2003 års villkor. Förvaltningsrätten beviljade bolaget ersättning för kostnader i målen med 150 000 kr mot yrkade 251 350 kr.

Skatteverket överklagade till kammarrätten som fastställde de taxeringshöjningar som Skatteverket beslutat om. Kammarrätten anförde bl.a. följande. När avtalskontrahenter som är närstående till varandra har ett avtal och omförhandlar villkoren i det eller ersätter det med ett annat ska prövningen mot korrigeringsregeln avse hur oberoende parter hade agerat givet att de haft den avtalsrelation de närstående parterna har. 2008 års avtal innebar att bolaget fick betala en högre ränta än vad det skulle ha fått göra om 2003 års avtal fortsatt att gälla. Såvitt framgår fanns det enligt 2003 års avtal inte någon rätt för långgivaren att justera räntan och 2008 års avtal var således oförmånligt för bolaget. Det finns inget som visar att 2003 och 2008 års avtal skiljer sig åt på ett sådant sätt att det var affärsmässigt av bolaget att genom de senare avtalen åta sig att fortsättningsvis betala en högre ränta. Skatteverket har således visat att bolaget med ett närstående bolag ingått ett avtal som – i förhållande till det avtal som då löpte mellan parterna – varit oförmånligt för bolaget, utan att andra avtalsvillkor motiverat det och utan att någon ersättning för de ändrade villkoren utgått. En oberoende part hade inte gått med på en sådan ändring av avtalen. Därigenom har Skatteverket visat att avtalen 2008 inte var marknadsmässiga i korrigeringsregelns mening. Kammarrätten beviljade bolaget ersättning för kostnader i målen med 150 000 kr mot yrkade 276 000 kr.

Yrkanden m.m.

Bolaget yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förvaltningsrättens dom i beskattningsfrågan. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader med de belopp som yrkats i underinstanserna och med 384 000 kr exklusive mervärdesskatt i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget anför bl.a. följande.

Det är de villkor som föranlett de i deklarationen yrkade ränteavdragen, dvs. räntevillkoren enligt 2008 års avtal, som ska prövas mot korrigeringsregeln. Dessa villkor ska jämföras med vad två oberoende parter hade avtalat under ”motsvarande förhållanden” varmed avses de marknadsförhållanden som rådde under taxeringsåren 2009–2011. Om 2008 års avtal hade slutits med en utomstående långgivare hade ränteavdragen inte kunnat angripas av Skatteverket och bolaget ska inte hamna i ett sämre läge bara för att lånen togs upp inom koncernen. Syftet med korrigeringsregeln är att den skattemässiga effekten av en transaktion ska bli densamma oavsett om den ingåtts mellan närstående parter eller mellan oberoende parter. Det står två parter fritt att avsluta ett mellan dem gällande avtal och ersätta det med ett nytt med andra villkor. Ett sådant agerande kan inte underkännas med stöd av korrige-

ringsregeln. Det enda icke marknadsmässiga villkor som skulle kunna träffas av korrigeringsregeln är avsaknaden av villkor om kompensation när 2008 års avtal ingicks. En eventuell korrigering för detta hade dock bara kunnat ske genom en intäktsföring det året och går utanför saken i dessa mål.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Innebörden av korrigeringsregeln är i detta fall att man ska se på hur oberoende parter hade agerat givet att de haft den avtalsrelation som de närstående parterna hade när villkoren avtalades. Avtalen från 2003 var en omständighet att ta hänsyn till när avtalen skrevs om 2008 eftersom 2003 års avtal skulle fortsätta att gälla flera år utan möjlighet för långgivaren att ändra villkoren.

Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i frågan om korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL kan tillämpas när ett avtal med ett visst villkor ersätts med ett avtal med ett sämre, men i och för sig marknadsmässigt, villkor. Frågan om prövningstillstånd i målen i övrigt har förklarats vilande.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits (den s.k. arm-längdsprincipen). Detta gäller dock bara om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige, det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna och det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Av 14 kap. 21 § IL följer att resultatet av en näringsverksamhet beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna.

Vid tillämpningen av korrigeringsregeln har OECD:s riktlinjer, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, ansetts kunna ge vägledning (jfr RÅ 1991 ref. 107 och prop. 2005/06:169 s. 88–90).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Korrigeringsregeln

Mellan bolaget och ett systerbolag till det gällde sedan 2003 låneavtal som innehöll villkor om bl.a. löptid och ränta men utan möj-

lighet för långivaren att under löptiden höja räntan. Under pågående löptid skrevs nya låneavtal 2008 varvid en högre ränta bestämdes utan att bolaget kompenserades för höjningen. Den nya räntenivån var i och för sig marknadsmässig. Enligt bolagets uppfattning följer det redan härav att korrigeringsregeln inte kan tillämpas. Skatteverket å sin sida anser att även räntevillkoren enligt 2003 års avtal ska beaktas och eftersom en oberoende part inte hade gått med på en räntehöjning utan kompensation menar verket att korrigeringsregeln är tillämplig.

Frågan är om en prövning enligt korrigeringsregeln är begränsad till att enbart avse räntevillkoren i 2008 års avtal eller om det finns anledning att även beakta förekomsten av och innehållet i de avtal som sedan tidigare löpte mellan parterna.

En förutsättning för att korrigeringsregeln ska kunna tillämpas är att bolagets resultat blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Det är alltså resultateffekten som ska bedömas och inte hur en enskild intäkts- eller kostnadspost har påverkats.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen bör till grund för denna bedömning inte enbart läggas den nya räntenivån i 2008 års avtal utan samtliga villkor som parterna kom överens om när dessa avtal skrevs bör vägas in. Av särskild betydelse är den omständigheten att bolaget utan kompensation godtog en räntehöjning trots att 2003 års avtal inte innehöll någon sådan skyldighet för bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen håller med kammarrätten om att en oberoende part inte hade agerat på det sättet.

Som kammarrätten har funnit kan 14 kap. 19 § IL således tillämpas när ett avtal med ett visst villkor ersätts med ett avtal med ett sämre, men i och för sig marknadsmässigt, villkor. En sådan tolkning av korrigeringsregeln får anses förenlig med OECD:s riktlinjer.

Ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen

Målen avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar att bevilja bolaget ersättning för kostnader. Med beaktande bl.a. av att prövningen i målen begränsats till en enskild fråga bestäms ersättningen till skäliga 50 000 kr för processen i Högsta förvaltningsdomstolen.

Målen i övrigt

Högsta förvaltningsdomstolen finner inte skäl att meddela prövningstillstånd i målen i övrigt. Kammarrättens avgörande står därmed fast.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att 14 kap. 19 § inkomstskattelagen kan tillämpas när ett avtal med ett visst villkor ersätts med ett avtal med ett sämre, men i och för sig marknadsmässigt, villkor.

Beträffande målen i övrigt meddelar Högsta förvaltningsdomstolen inte prövningstillstånd. Kammarrättens avgörande står därmed fast.

Högsta förvaltningsdomstolen bestämmer att ersättning ska betalas till Nobel Biocare Holding AB för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 50 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Nymansson*, *Classon* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Stina Pettersson.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2013-06-03, ordförande Borglund):

Korrigeringsregeln

[text här utelämnad]

Korrigeringsregeln förutsätter för sin tillämpning att resultatet i bolaget har blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Regeln riktar sig således mot själva avtalsvillkoren. Dessa ska vara marknadsmässiga. Företag i intressegemenskap är skyldiga att iaktta marknadsmässiga avtalsvillkor i syfte att förhindra obehöriga inkomstöverföringar.

Förvaltningsrätten anser att lagtexten bör uppfattas så att det är det tillämpade avtalet som föranlett det i deklARATIONEN yrkade ränteavdraget som ska bli föremål för prövning mot korrigeringsregeln, dvs. i detta fall avtalen från 2008 (lån 2). Såväl förvaltningsrätten som Kammarrätten i Göteborg har i det ovan kallade Fordmålet, kammarrättens dom den 8 juni 2012 (mål nr 6565–6569-10) gjort bedömningen att det är lån 2 som ska prövas mot korrigeringsregeln. Vägledande praxis från Högsta förvaltningsdomstolen saknas.

Det som ska bedömas är enligt förvaltningsrättens mening således inte om det var affärsmässigt motiverat att ändra låneavtalen genom att ställa lånevillkoren 2003 och 2008 mot varandra utan att pröva vilka lånevillkor som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter vid avtalssituationen 2008.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att oriktig prissättning föreligger och att korrigeringsregeln är tillämplig. Om Skatteverket kan

visa att så är fallet är det den skattskyldige som har bevisbördan för att felprissättningen beror på något annat än ekonomisk intressegemenskap.

Skatteverket har gjort en jämförelse mellan de två avtalssituationerna 2003 och 2008 och hävdar att själva låneändringen inte varit affärsmässigt betingad. Förvaltningsrätten anser att en sådan jämförelse inte är relevant vid en tillämpning av korrigeringsregeln. Skatteverket har inte presenterat någon utredning i frågan om villkoren i avtalet från 2008 är marknadsmässiga eller något jämförelsematerial med objektiva uppgifter om vilka lånevillkor som vid lånetidpunkten gällde på kapitalmarknaden för liknande lån. Skatteverket har därmed inte gjort sannolikt att villkoren i det aktuella låneavtalet inte är marknadsmässiga och att räntan för aktuella taxeringsår har överstigit marknadsmässig ränta. Någon korrigerande av resultatet ska därmed inte ske. Skatteverkets beslut att korrigera bolagets resultat liksom beslutet att ta ut skattetillägg av bolaget, ska därför undanröjas.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

Bolaget har helt vunnit bifall till sina yrkanden i målen och är därmed berättigat till skälig ersättning för ombudskostnader. Det ankommer på den som begär ersättning att visa att de åtgärder för vilka ersättning begärs varit skäligen påkallade. Bolaget har begärt ersättning med 251 350 kr för ombudens arbete och med 5 680 kr för utlägg, allt inklusive mervärdesskatt. Sakförhållandena i målen har varit ostridiga och har inte krävt någon mer omfattande argumentation. Rättsfrågan är tydlig och kräver ett ställningstagande men inte någon omfattande analys och genomgång. Med hänsyn härtill anser förvaltningsrätten att bolagets ersättning ska bestämmas till skäliga 150 000 kr. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och undanröjer Skatteverkets beslut. – Förvaltningsrätten tillerkänner bolaget ersättning för ombudskostnader i målen med skäliga 150 000 kr.

Kammarrätten i Göteborg (2014-10-29, Bengtsson, Falkendal och Ståhl):

Vad målen gäller

Bolaget har den 3 januari 2003 ingått tre låneavtal med sitt moderbolag Nobel Biocare Holding AG. Samma dag har lånefordringarna och rätten till räntebetalningarna överlåtits till Nobel Biocare Investments NV (Investments).

De närmare villkor som har gällt för de skuldförhållanden som uppkommit mellan bolaget och Investments genom avtalen 2003 är i korthet följande. Det finns tre lån. Lånen löper över 15, 25 respektive 30 år. I avtalen anges hur de ska amorteras och därutöver gäller att borgenären kan kräva omedelbar återbetalning om avtalsvillkoren inte följs. Ränta utgår med Stibor och ett tillägg. Tillägget är för två av lånen 1,5 procentenheter och för det tredje lånet 1,75 procentenheter.

Den 23 juni 2008 har låneavtalen skrivits om. De nya avtalsvillkoren skiljer sig från de från 2003 såtillvida att enligt 2008 års avtal beräknas tilläggsräntan i enlighet med en policy som tillämpas i koncernen i övrigt. Tillämpningen av den koncerninterna räntepolicyn leder till att rän-

tan för respektive lån blir 2,5 procentenheter högre enligt 2008 års avtal än vad den var enligt 2003 års avtal.

I december 2008 genomfördes ett borgenärsbyte. En del av de räntor som målet avser har därför betalats till ett koncernbolag i Schweiz.

Skatteverket har för taxeringarna 2009–2011 vägrat bolaget avdrag för den del av räntebetalningarna som är en konsekvens av att högre ränta gäller enligt 2008 års avtal. Skattetillägg har också påförts vid 2009 års taxering.

Parterna är överens om att 2008 års avtal är marknadsmässiga, om ingen hänsyn tas till 2003 års avtal. Skatteverket anser emellertid att ett oberoende när villkoren i övrigt för lånen är lika. Därutöver anger Skatteverket att lånen 2003 saknade räntejusteringsklausul samt att det saknades skäl för bolaget att gå med på en högre ränta. Skatteverket menar att korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL är tillämplig förutsatt att räntan för lånen som upptogs 2003 var marknadsmässig.

Bolaget anser att det enda som ska bedömas är om räntan på lånen 2008 i sig är marknadsmässig. Är den det kan korrigeringsregeln inte användas för att ändra bolagets beskattning. Skulle domstolen inte dela denna bedömning anser bolaget alternativt att räntan i 2003 års avtal inte var marknadsmässig och att det därför fanns affärsmässiga skäl att acceptera de nya avtalsvillkoren 2008.

Mot ovan angiven bakgrund är det inledningsvis följande frågor som är av särskilt intresse: Ska vid prövningen av om räntebetalningarna är marknadsmässiga enligt korrigeringsregeln hänsyn endast tas till villkoren i 2008 års avtal? Eller påverkas bedömningen av om detta avtal är marknadsmässigt enligt korrigeringsregeln av de villkor som gällde mellan parterna enligt 2003 års avtal?

Hänsyn kan tas till villkor i 2003 års avtal

Bolaget gör som det får förstås gällande att det är korrigeringsregelns lydelse som leder till att man vid prövning av ett avtals marknadsmässighet inte kan ta hänsyn till andra omständigheter än de aktuella avtalsvillkoren. Vad som tidigare förevarit mellan parterna skulle alltså sakna betydelse. Skatteverket har motsatt uppfattning.

I korrigeringsregeln anges att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits.

Uppfattningen att det vid tillämpning av korrigeringsregeln inte kan tas hänsyn till vad som tidigare förevarit mellan avtalsparterna har visst stöd i tidigare avgöranden från kammarrätter (jfr Kammarrättens i Jönköping dom den 19 april 2010 i mål nr 1425–1428-09 och Kammarrättens i Göteborg dom den 8 juni 2012 i mål nr 6565–6569-10). Prövningen ska som framgår av korrigeringsregeln göras med ledning av hur oberoende parter skulle ha agerat i motsvarande situation. Parter som redan har ett avtal som gäller motsvarande affärsförhållanden kan i någon mening aldrig sägas vara oberoende av detta. Mot denna bakgrund kan bolagets uppfattning i och för sig framstå som en logisk följd av hur korrigeringsregeln utformats.

Enligt kammarrättens mening är det emellertid inte så som korrigeringsregeln ska förstås. Med oberoende parter avses i korrigeringsregeln parter som inte är koncernföretag eller annars är närstående. Något stöd för att andra företag som har en tidigare affärsrelation generellt inte skulle anses vara oberoende parter i korrigeringsregelns mening finns inte. Hänvisningen till oberoende parter innebär således inte att tidigare mellanhavanden mellan parterna saknar betydelse vid bedömningen av om ett senare avtal är marknadsmässigt.

Innebörden av korrigeringsregeln i en situation som den nu aktuella är i stället följande. När avtalskontrahenter som är närstående till varandra har ett avtal och ersätter detta avtal med ett annat, eller omförhandlar villkoren i ett tidigare avtal, ska prövningen mot korrigeringsregeln avse hur icke-närstående – oberoende – parter hade agerat givet att de haft den avtalsrelation de närstående parterna nu har.

Den fråga som ska ställas är alltså inte om 2008 års avtal hade ingåtts av oberoende parter som inte tidigare haft med varandra att göra. Frågan är i stället om 2008 års avtal hade ingåtts av från varandra fristående företag som vid denna tidpunkt varit bundna av ett avtal med motsvarande villkor som gällde enligt 2003 års avtal.

Bestämmelsens ordalydelse hindrar inte att regeln tillämpas på nu angivet sätt.

Skatteverket har visat att 2008 års avtal inte var marknadsmässiga

En förutsättning för att bolagets resultat ska kunna korrigeras med stöd av 14 kap. 19 § IL är att Skatteverket visar att den ränta som betalats i enlighet med 2008 års avtal inte är marknadsmässig.

2008 års avtal innebar att bolaget fick betala en högre ränta till Investments (och senare till ett schweiziskt bolag) än vad det skulle ha fått göra om 2003 års avtal fått fortsätta att gälla. Såvitt framgår fanns det enligt 2003 års avtal inte någon rätt till justering av räntan, utan en del av räntan var fast under låneperioden. Det har i målet inte visats eller ens påståtts att villkoret om fast ränta skulle ha varit ogiltigt.

2008 års avtal var således när det gäller ränta, i jämförelse med vad som gällde tidigare mellan parterna, förmånligt för de utländska koncernbolagen och oförmånligt för bolaget.

Det finns inte något i utredningen som visar att 2003 och 2008 års avtal, såvitt gäller andra villkor än nivån på räntan, skiljer sig åt på ett sådant sätt att det var affärsmässigt av bolaget att genom det senare avtalet åta sig att fortsättningsvis betala en högre ränta. Enligt avtalens ordalydelser finns det visserligen skillnader i fråga om amortering, vilket skulle kunna innebära att de senare avtalen inte hade samma löptid, men av utredningen i övrigt framgår att detta inte var avtalsparternas avsikt och inte heller kommit att tillämpas dem emellan.

Skatteverket har således visat att bolaget med ett närstående bolag ingått ett avtal som – i förhållande till det avtal som löpte mellan parterna – varit mycket oförmånligt för bolaget, utan att andra avtalsvillkor motiverat det och utan att någon ersättning för de ändrade villkoren utgått. Det är givet att en oberoende part inte hade gått med på en sådan ändring av avtalen. Därigenom har Skatteverket visat att avtalen 2008 inte var marknadsmässiga i korrigeringsregelns mening. Därmed har Skatteverket också uppfyllt den bevisbörda som åvilar myndigheten.

Bolaget har bevisbördan för att det funnits särskilda skäl för att ändra avtalen

Frågan är därefter om det funnits särskilda skäl att omförhandla 2003 års avtal och om dessa skäl är sådana att det vid en tillämpning av korrigeringsregeln kan godtas att 2008 års avtal varit marknadsmässigt, trots vad som ovan sagts. Det saken gäller är då närmast om de skäl för ändring som bolaget redovisat är sådana att även en oberoende part hade funnit anledning att gå med på en ändring av räntenivån utan kompensation.

Bolaget gör gällande att den ränta som utgick enligt 2003 års avtal inte var marknadsmässig och att detta utgjorde ett godtagbart skäl för bolaget att gå med på att ändra avtalen. Skatteverket delar uppfattningen att ett avtal som löper med en icke-marknadsmässig ränta kan ändras utan att det aktualiserar en tillämpning av korrigeringsregeln, men anser att bolaget inte visat att räntan enligt 2003 års avtal var lägre än marknadsräntan.

Som framgått är det Skatteverket som har bevisbördan för att korrigeringsregeln ska kunna tillämpas. Den invändning bolaget gjort är av en sådan karaktär att den närmast är att jämställa med en s.k. kompensationsinvändning, dvs. en invändning om att ett bolag som förfördelats i en koncernintern transaktion kompenserats för detta genom andra koncerninterna transaktioner.

För kompensationsinvändningar gäller att det är den enskilda parten som har bevisbördan (jfr prop. 1982/83:72 s. 11 och 12). Motsvarande bör gälla i förevarande fall. För att undgå beskattning med stöd av korrigeringsregeln måste bolaget därför åtminstone göra sannolikt att den ränta som utgick enligt 2003 års avtal inte var marknadsmässig.

Bolaget har inte gjort sannolikt att det funnits särskilda skäl för att ändra avtalen

Den ränta som gällde enligt 2003 års avtal har tillämpats inom koncernen från det att avtalen ingicks 2003 till juni 2008. Den har såvitt framgår lagts till grund för koncernbolagens beskattning, även om det möjligen är så att ränteintäkten inte varit skattepliktig för Investments och räntenivån därför inte prövats i förhållande till beskattningsanspråk hos Nederländska Antillerna.

Bolaget har vid upprepade tillfällen angett att räntenivåerna enligt 2003 års avtal var marknadsmässiga. Sådana uppgifter har lämnats i deklara-tionsbilagor vid taxeringarna 2004–2007 och i svar på förfrågan till Skatteverket 2005.

Bolaget gör nu gällande att räntenivåerna enligt 2003 års avtal inte var marknadsmässiga. Det menar att de uppgifter som lämnats tidigare var felaktiga och att det som avsågs var att räntorna utifrån ett svenskt perspektiv inte var högre än marknadsränta. Uppgifterna skulle alltså inte säga något om huruvida räntorna enligt 2003 års avtal var lägre än marknadsräntan.

Det förhållandet att bolaget tidigare tillämpat och uttryckligen försvarat de räntenivåer som gällde enligt 2003 års avtal innebär enligt kam-marrättens mening att det bör ställas förhållandevis stora krav på bolagets utredning för att nu komma till slutsatsen att räntenivåerna inte var marknadsmässiga.

Vidare gäller att bolaget väsentligen saknade extern finansiering både under 2003 och senare. Det betyder att bolaget i princip inte betalar några

räntor som ”bestämts av marknaden”, som de nu aktuella räntorna skulle kunna jämföras med. Avsaknaden av externa jämförelseräntor gör det mycket svårt att med någon säkerhet uttala sig om vad en marknadsmässig ränta för lånen 2003 skulle ha varit.

Utöver den nu redovisade bevisning som gäller räntenivåerna enligt 2003 års avtal finns i väsentligt avseende endast den av bolaget åberopade utredningen av PwC och de jämförelser från Bloombergs databas som Skatteverket åberopat vid den muntliga förhandlingen.

PwC:s utredning talar för att räntan enligt 2003 års avtal borde ha varit betydligt högre än den som tillämpats, medan Skatteverkets utredning talar emot denna slutsats.

Det är i bägge fallen frågan om utredningar som gjorts långt i efterhand; PwC:s utredning har gjorts 2011 och Skatteverkets 2014. Det är också frågan om standardiserade beräkningar som utgår från räntor avseende andra företag och som i jämförelse med transaktioner som det aktuella företaget faktiskt gjort på marknadsmässiga villkor har ett lågt bevisvärde. Beräkningarna är också naturligen mycket känsliga för vilka ingångsvärden som tillämpas.

Bolaget gör gällande att den avgörande skillnaden mellan beräkningarna är att PwC:s jämförelseföretag är företag med ett förhållandevis lågt kreditvärdighetsbetyg, medan Skatteverket har jämfört med räntan på företagsobligationer för företag med betydligt högre ranking. Bolaget menar att Skatteverket vid sin bedömning felaktigt utgått från att den aktuella skulden är eget och inte främmande kapital och att detta gjort att Skatteverket jämfört med fel företag. Kreditrisken har – menar bolaget – prövats utan att hänsyn tagits till låntagarens möjlighet att betala den aktuella räntan löpande och förmåga att återbetala eller refinansiera skulden vid förfall. En bank skulle vid sin bedömning av marknadsmässig ränta inför utlåning inte bortse från 11 miljarder kronor i skuld. Ett sådant synsätt är enligt bolaget orimligt och det finns inte stöd för detta i gängse finansieringsteori.

Bolagets invändningar illustrerar väl de svårigheter som finns med schabloniserade ränteberäkningar. Bolaget har stora skulder till koncernbolag och en utomstående kreditgivare hade naturligtvis varit tvungen att ta hänsyn till dessa när räntan förhandlades. Samtidigt kan man i detta sammanhang inte bortse från att det är frågan om lån från bolag som helt står under koncernens kontroll. Det finns i princip inga externa lån och koncernledningen har full insyn och kontroll över flera faktorer som har avgörande betydelse för räntenivån. Det gäller exempelvis vilka säkerheter som ska ställas för detta lån respektive för tillkommande externa lån eller hur prioritetsordningen ska vara vid framtida upplåning.

Sammanfattningsvis anser kammarrätten att bolaget inte har visat att räntan enligt 2003 års avtal låg under marknadsräntan. Mot bolagets påstående talar tidigare lämnade uppgifter och hur bolaget tidigare år har beskattats. Den studie som utförts av PwC 2011 och redogörelsen för koncernens prissättning på lån visar inte med tillräcklig styrka att räntan på lånen tagna 2003 inte varit marknadsmässig. Den utredningen motsägs vidare i viss utsträckning av de uppgifter Skatteverket lämnat.

Inte heller i övrigt visar utredningen i målet att det av andra skäl var affärsmässigt att gå med på en höjning av räntan genom 2008 års avtal.

Den inkomsttaxeringsfråga som återstår att ta ställning till är då hur bolaget resultat ska korrigeras.

Hur ska bolagets resultat korrigeras?

När ett bolags beskattning ändras med stöd av korrigeringsregeln ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om avtalet varit marknadsmässigt.

För oberoende parter som har ingått ett avtal som innehåller villkor om fast pris under en viss tid, såsom låneavtal med en fast räntedel, står valet mellan att låta avtalet gälla i enlighet med villkoren eller att omförhandla. Man kan utgå från att en part som agerar marknadsmässigt inte kommer att avstå från ett avtalat, förmånligt pris utan kompensation.

Skatteverket har i förevarande fall korrigerat bolagets resultat genom att vägra bolaget avdrag för den ytterligare ränta som betalats i anledning av 2008 års avtal. Skatteverket har således vid beskattningen fortsatt att tillämpa räntevillkoren i 2003 års avtal, trots att dessa villkor inte längre gällde mellan parterna.

Ett annat alternativ hade varit att påföra bolaget en intäkt motsvarande den kompensation bolaget borde ha krävt för att gå med på att ändra avtalen. Det hade i så fall inneburit att bolaget skulle ha tagit upp en intäkt vid 2009 års taxering. En sådan beskattning – som alltså gäller en intäkt och inte ett vägrat avdrag – ligger emellertid utanför ramen för den nu aktuella processen.

Frågan nu är i stället om det kan godtas att bolagets resultat korrigeras på det sätt som Skatteverket beslutat. För denna bedömning är det av visst intresse om 2008 års avtal är en ändring av 2003 års avtal eller om det är helt nya avtal. När avtal fortsätter att gälla samtidigt som avtalsvillkor justeras på ett icke marknadsmässigt sätt ligger det nära till hands att en ändring av resultatet bör åstadkommas genom att man bortser från villkorsändringarna. Är det frågan om helt nya avtal bör man i normalfallet i stället påföra en intäkt som motsvarar en fiktiv ersättning för hävningen av avtalet.

Visserligen finns det i förevarande fall vissa omständigheter som talar för att det är frågan om nya avtal. Hit hör att det 2008 upprättats nya kontrakt och att det i slutet av 2008 skett ett borgenärsbyte. Det mesta talar emellertid tydligt för att det i grunden varit fråga om samma skuldförhållanden och att de ändringar som gjorts av exempelvis villkor och parter närmast är justeringar inom ramen för samma grundläggande koncernintern finansiering. Mot denna bakgrund finner kammarrätten att det inte finns anledning att underkänna Skatteverkets korrigering av bolagets resultat.

Sammantaget gäller alltså att Skatteverket haft fog för besluten i den del som avser taxering 2009–2011. Förvaltningsrättens dom ska därför ändras i denna del och Skatteverkets beslut fastställas.

Skattetillägg

Det framgår klart att bolaget och Investments har avtalat om ränta på villkor som avviker från vad sinsemellan oberoende parter skulle ha avtalat och att dessa villkor har lett till ett sådant oriktigt resultat som kan föranleda beskattning enligt korrigeringsregeln.

Bolaget har inte lämnat några uppgifter i sin deklaration taxeringen 2009 som gjort att den skatterättsliga frågan kunnat bedömas. Bolaget

har alltså lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen 2009 och grund har funnits för att påföra bolaget skattetillägg för detta taxeringsår.

De rättsliga frågor som är aktuella i målet är komplicerade. Även om bolaget borde ha insett detta och tydligt redovisat svårigheterna och sin bedömning av dessa i deklarationen finner kammarrätten att bolaget bör befrias från skattetillägg. Målet gäller en svår skatterättslig fråga, vilket inte minst tidigare prövningar i domstolarna visar. Felaktigheten kan därför anses som ursäktlig och skattetillägg ska inte påföras bolaget vid taxeringen 2009.

Ersättning för kostnader

Bolaget är förlorande part i huvudfrågan. Som kammarrätten angett ovan utgör rättsfrågan i målen en svår skatterättslig fråga där det inte finns någon vägledning i form av prejudicerande avgöranden. Enligt kammarrättens bedömning har frågan i målen betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till ersättning för kostnader även i kammarrätten. Bolaget får anses skäligen tillgodosett med 150 000 kr för kostnader i kammarrätten. – Med ändring av förvaltningsrättens dom fastställer kammarrätten Skatteverkets beslut den 23 december 2010 och den 13 december 2012 i de delar de avser taxering av Nobel Biocare Holding AB för 2009–2011. – Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande i den del det avser skattetillägg. – Kammarrätten beviljar Nobel Biocare Holding AB ersättning för kostnader i kammarrätten med 150 000 kr.