

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
2674-14

meddelat i Stockholm den 23 december 2014

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Husqvarna Holding AB, 556037-1964
Box 7454
103 92 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 16 april 2014 i ärende dnr 71-13/D

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

YRKANDEN

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

Husqvarna Holding AB yrkar att avdrag för ränteutgifter ska medges i första hand enligt den s.k. ventilen i 24 kap. 10 e § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och i

Dok.Id 155462

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

andra hand med stöd av EU-rätten. Bolaget yrkar även att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättslig reglering

Ränteutgifter ska enligt 16 kap. 1 § IL som huvudregel dras av. För att förhindra skatteupplägg genom s.k. räntesnurror infördes 2009 vissa begränsningar i avdragsrätten vid internt finansierade förvärv av delägarrätter om förvärvet skett från ett företag som ingår i samma intressegemenskap som förvärvaren. I syfte att ytterligare begränsa avdragsrätten förändrades reglerna 2013 i vissa avseenden; bl.a. omfattar reglerna numera ränteutgifter avseende alla skulder inom en intressegemenskap. Begränsningsreglerna finns i 24 kap. 10 a–10 f §§.

Enligt 24 kap. 10 b § IL får ett företag som ingår i en intressegemenskap inte dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen. Enligt 10 d § första stycket ska ränteutgifterna dock dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 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 (tioprocentsregeln).

Företag anses enligt 24 kap. 10 a § IL vara i intressegemenskap med varandra bl.a. om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget.

Även om förutsättningarna enligt 24 kap. 10 d § första stycket IL inte är uppfyllda gäller enligt 10 e § första stycket att ränteutgifterna ska dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat (ventilen). Vid bedömningen av om skuldförhållandet är

Mål nr
2674-14

affärsmässigt motiverat ska enligt tredje stycket särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.

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. Finner Skatterättsnämnden med hänsyn till ansökans innehåll att förhandsbesked inte bör lämnas ska ansökan avvisas enligt 12 § samma lag.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

För att bolaget ska ha rätt till avdrag för de aktuella ränteutgifterna krävs enligt 24 kap. 10 e § första stycket IL att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Vad Högsta förvaltningsdomstolen först har att ta ställning till är om denna fråga bör prövas inom ramen för ett förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen prövade i HFD 2012 not. 23 i ett överklagat ärende om förhandsbesked frågan om bolaget hade rätt till avdrag för ränteutgifter avseende ett av de nu aktuella lånen och kom, i likhet med Skatterättsnämnden, fram till att så var fallet med stöd av ventilen i den då gällande lydelsen. Den nuvarande regleringen skiljer sig dock från den tidigare i flera viktiga hänseenden. Kretsen av företag som ska anses ingå i en intressegemenskap har utvidgats, uttrycket skuld har bytts ut mot skuldförhållande och det ska numera särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom tillskott.

Av förarbetena framgår bl.a. följande (prop. 2012/13:1, volym 1, s. 256 ff. och 334 f.). Syftet med att införa termen skuldförhållande var att tydliggöra att

bedömningen ska göras ur både gäldenärens och borgenärens perspektiv och att alla relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas. Av betydelse vid bedömningen av affärsmässigheten kan vara om intressegemenskapen bedriver reell ekonomisk verksamhet i det land där långgivaren är etablerad samt om ränteutgifterna är anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalas avseende lån från företag i andra länder med högre beskattning. Det bör även beaktas hur den valda finansieringsstrukturen ser ut, kapitalets ursprung och om olika former av finansiella instrument eller företag har använts på ett sätt som leder till en förmånlig skattesituation. Det förhållandet att det särskilt ska beaktas om tillskott hade kunnat lämnas medför inte att det enbart är den omständigheten som har betydelse för rätten till avdrag utan det ska göras en allsidig prövning av skuldförhållandet. Hänsyn bör bl.a. tas till om det finns juridiska hinder mot att lämna tillskott enligt lagstiftningen i det land där företaget hör hemma. Vidare bör vägas in i vilken utsträckning affärsmässiga överväganden skulle påverkas negativt av en alternativ finansiering genom tillskott och konsekvenserna av detta. Bedömningen ska inte bara göras utifrån det långgivande och låntagande företags situation. Det ska även beaktas om ett företag som befinner sig högre upp i intressegemenskapen än det företag som vill göra avdrag för ränteutgifter hade kunnat lämna ett tillskott till företaget.

Ett ärende om förhandsbesked prövas utifrån de omständigheter som sökanden väljer att presentera i ansökningen hos Skatterättsnämnden. En prövning av om ventilen i 24 kap. 10 e § första stycket IL är tillämplig förutsätter att en mängd omständigheter, hänförliga inte bara till sökanden utan även till dennes motpart i skuldförhållandet liksom till övriga företag som ingår i en intressegemenskap, är klarlagda. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening aktualiseras därmed – i avsevärt högre utsträckning än vad som var fallet med den tidigare regleringen av ventilen – utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte lämpar sig för att pröva inom ramen för ett förhandsbesked. Ansökningen borde därför ha avvisats.

BESLUT

Mål nr
2674-14

Vid sådant förhållande föranleder yrkandet om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen ingen åtgärd.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Karin Almgren, Margit Knutsson, Anita Saldén Enérus och Erik Nymansson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Karin Hansson.