

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6664–6666-14

meddelad i Stockholm den 7 juni 2016

KLAGANDE

Nobel Biocare Holding AB, 556619-5565

Ombud: Skattejuristerna Lennart Staberg
och Pär Magnus Wiséen
PwC
113 97 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 29 oktober 2014 i mål nr 4168–4170-13

SAKEN

Inkomsttaxering m.m.

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.

Dok.Id 169211

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

Mål nr
6664–6666-14

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten beslutat om sekretess.

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

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

Mål nr
6664–6666-14

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 långivaren 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.

Mål nr
6664–6666-14

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 korrigeringsregeln. Det enda icke marknadsmässiga villkor som skulle kunna träffas av korrigeringsregeln är avsaknaden av villkor om kompensation när 2008 års avtal ingicks. En eventuell korrigeringsåtgärd 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. armlängdsprincipen). 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 möjlighet 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

Mål nr
6664–6666-14

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 resultat-effekten 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.

Mål nr
6664–6666-14

Målen i övrigt

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

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Per Classon och Leif Gäverth

Föredragande har varit justitiesekreteraren Stina Pettersson.

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 3 juni 2013 i mål nr 11477-12, 11479-12 och 1189-13

Skatteverkets beslut den 23 december 2010, dnr 82-1453087 (taxeringsår 2009) och 82-1464154 (taxeringsår 2010), samt den 13 december 2012, dnr 82-2714727 (taxeringsår 2011)