



**KAMMARRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 05.

DOM

2018-06-29
Meddelad i Stockholm

Mål nr 5437-17
5438-17

KLAGANDE

Lexel AB, 556506-7823

Ombud: Henrik Kjellgren och Magnus Larsén
Skeppsbron Skatt AB
Skeppsbron 20
111 30 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 30 juni 2017 i mål nr 7550-16 och 26911-16, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning beskattningsår 2013 och 2014 m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten avslår överklagandet.
2. Kammarrätten förordnar med stöd av 43 kap. 5 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att bestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ samma lag ska fortsätta att vara tillämpliga på de uppgifter om enskilda ekonomiska förhållanden som lagts fram vid kammarrättens förhandling inom stängda dörrar och som inte har tagits in i denna dom.
3. Kammarrätten beviljar Lexel AB ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 50 000 kr och i kammarrätten med 50 000 kr.

Dok.Id 432058

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 2302	Birger Jarls Torg 5	08-561 690 00	08-14 98 89	måndag – fredag
103 17 Stockholm		E-post: kammarrattenistockholm@dom.se		08:00–16:00
		www.kammarrattenistockholm.domstol.se		

YRKANDEN M.M.

Lexel AB (bolaget) yrkar att kammarrätten upphäver Skatteverkets beslut och att avdrag för ränteutgifter medges i enlighet med inlämnade deklarationer. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 662 000 kr och i kammarrätten med 688 000 kr. Bolaget hänvisar till vad som tidigare anförts och tillägger i huvudsak följande.

Det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit var inte att intressegemenskapen skulle få en väsentlig skatteförmån. Det vidhålls också att den aktuella regleringen strider mot EU-rätten och att det inte är förenligt med skatteavtalet mellan Sverige och Frankrike att neka bolaget ränteavdrag.

Bolagets förvärv av aktierna i Schneider Electric Services International (SESI) var ett led i att infoga det av Schneider Electric Spain (SES) externt förvärvade Spanish Telvent Group (STG) i intressegemenskapen. Förvärvet av STG var externt och affärsmässigt. Betalning skedde till en för koncernen oberoende part och innebar en ökad skuldbelastning för koncernen som helhet. Det har därför funnits ett reellt finansieringsbehov hänförligt till en affärsmässig transaktion och det stod koncernen fritt att välja hur förvärvsbolaget skulle kapitaliseras. Utan bolagets förvärv hade SES blivit överskuldssatt. En sådan skuldsättning hade kraftigt försvårat fortsatt extern affärsverksamhet för SES. Eftersom bolagets interna förvärv och det aktuella skuldförhållandet har ett direkt samband med finansieringen av koncernens externa förvärv är förvärvet av andelarna i SESI och skuldförhållandet uteslutande betingade av affärsmässiga skäl.

Finansiering av förvärvet av STG skedde genom att moderbolaget Schneider Electric SE upptog obligationslån som förmedlades till SES via Boissière Finance SNC (BF). När SES avyttrade andelarna i SESI

återbetalade det spanska bolaget en del av sin skuld till BF varpå de externt upplånade medlen istället lånades ut till bolaget. Det interna skuldförhållandet motsvarar därför ett externt skuldförhållande.

SESI är inte ett operativt bolag utan innehar själva varumärket Schneider och är därför en strategisk tillgång. Avsikten var att andelarna i SESI skulle förvärfvas av ett holdingbolag, med säte i ett politiskt och ekonomiskt stabilt land, som inte bedriver någon operativ verksamhet. Bolaget svarade mot dessa kriterier, samtidigt som Sverige är ett viktigt land inom koncernen, vilket var anledningen till att andelarna förvärvades just av bolaget.

Inom koncernen tillämpas en policy innebärande att kostnader för en tillgång ska påföras det bolag som innehar tillgången så att kostnader och avkastning hänförliga till en tillgång finns inom samma företag. Hade bolagets förvärv av andelarna i SESI skett genom tillskott hade kostnaden stannat i Frankrike samtidigt som de tillgångar som motsvarade kostnaden funnits hos bolaget. Avsikten med förvärvet hade inte heller uppnåtts i det fall tillskott lämnats. Enligt bolagets uppfattning har tillskottsregeln även mindre betydelse i det aktuella målet. Tillskottsmöjligheten är något som ska beaktas vid rena interna transaktioner som inte medfört någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet. I aktuellt fall har skuldförhållandet dock föregåtts av en ökad skuldbelastning för koncernen som helhet och det rör sig inte om en sådan omstrukturering som kan ske genom tillskott.

Skuldförhållandet är upprättat mellan bolaget och BF som är koncernens internbank. BF finansierar utlåningen till företagen inom koncernen genom förmedlade lån från moderbolaget som sköter den långsiktiga externa upplåningen. Även om ränteinkomsten inte tas upp till omedelbar beskattning i Frankrike innebär det för skattegruppen i Frankrike att den går miste om skattemässiga underskott till högre belopp än det avdrag som

medges i Sverige. Det innebär ett lägre skattemässigt underskott i Frankrike och att ränteinkomsterna slutligen kommer att tas upp till beskattning. Bolaget delar därmed inte förvaltningsrättens bedömning att en uppskjuten beskattning i Frankrike med självklarhet innebär en väsentlig skatteförmån för koncernen eftersom ränteinkomsterna i förlängningen kommer att beskattas med en skattesats som väsentligen överstiger den svenska. Koncernen använder sig inte heller av måttet ”skatt att betala”. Även om det genom förvärvet skulle anses ha uppstått en skatteförmån, har syftet med skuldförhållandet inte varit att uppnå denna skatteförmån eftersom skatt att betala inte är en parameter som används inom koncernen.

Förvaltningsrätten har inte heller beaktat flera av de omständigheter som visar att det aktuella skuldförhållandet är affärsmässigt. Enligt bolagets uppfattning borde förvaltningsrätten ha beaktat att räntan på de koncerninterna lånen är mycket låg och understiger den ränta koncernen vid tidpunkten fick betala för sin externa upplåning. Utlåningen har skett från koncernens internbank och är en del i en effektiv likviditetshantering genom centraliserad upplåning och intern utlåning. Skuldförhållandet utgörs av en vanlig fordran respektive skuld. Räntan har inte lagts till skulden utan har betalats löpande och hybridinstrument har inte använts. De underskott i Frankrike mot vilka ränteinkomsterna från Sverige kan kvittas är hänförliga till normal affärsverksamhet. Det rör sig inte om tillskapade underskott eller avancerad och aggressiv skatteplanering. Det finns inte heller några övriga omständigheter som innebär att skuldförhållandet skulle vara skattedrivet.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader. För det fall kammarrätten anser att ersättning ska utgå vitsordar Skatteverket ersättning med skäliga 100 000 kr totalt för processen både i förvaltningsrätten och i kammarrätten. Skatteverket hänvisar till vad som tidigare anförts och tillägger i huvudsak följande.

Den aktuella regleringen står varken i strid med EU-rätten eller med skatteavtalet med Frankrike.

Bolagets skuldförhållande medför en väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen eftersom skuldförhållandet medför ränteavdrag för bolaget i Sverige samtidigt som BF inte beskattas för ränteintäkten pga. underskottssituationen i beskattningsenheten i Frankrike. Det är fråga om betydande belopp och skuldförhållandet har medfört en väsentlig skatteförmån under flera år.

Skatteverket ifrågasätter inte att det har funnits ett finansieringsbehov vid SES:s externa förvärv. Däremot ifrågasätts att det förelegat ett lånebehov för bolaget att genomföra det interna förvärvet av SESI. Det rör sig om två helt skilda förvärv. Det som ska bedömas är bolagets interna förvärv av andelar i SESI från SES. Detta förvärv saknar i sig koppling till det externa förvärvet av STG.

Det koncerninterna förvärvet av SESI är ett typexempel på en sådan situation där lånebehov saknas eftersom omstruktureringen lika gärna kunnat ske genom tillskott. Finansieringsbehovet är istället kopplat till det spanska bolagets förvärv. Någon ökad skuldbelastning uppstår normalt inte för koncernen som helhet med anledning av en intern omstrukturering. En grundförutsättning för att ett skuldförhållande ska anses vara affärsmässigt motiverat är att det finns ett lånebehov hos det svenska bolaget. Avsaknaden av lånebehov talar starkt för att skuldförhållandet har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Skatteverket kan inte heller se att koncernen som helhet har tillförts några medel till följd av de interna transaktionerna. Det rör sig endast om en rundgång av tillgångar inom koncernen och finansieringsbehovet hade kunnat ske genom tillskott för det fall kapitalet i SES behövde stärkas efter att det externa förvärvet genomförts. Det saknas vidare koppling mellan den externa upplåningen

och det aktuella skuldförhållandet. Endast förekomsten av externa lån inom en koncern visar inte att det rör sig om ett skatteneutralt slussat lån.

Kammarrätten har den 13 juni 2018 hållit muntlig förhandling i målen inom stängda dörrar. Vid den muntliga förhandlingen har frågor ställts till Jill-Alix Martineau, i egenskap av VP tax Western Europe i Schneider-Elctrickoncernen.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågorna i målet

Kammarrätten har att bedöma om bolaget ska få göra de aktuella ränteavdragen för beskattningsåren 2013 och 2014. Avgörande för den frågan är om bolaget har rätt till avdragen enligt den s.k. tioprocentsregeln och i så fall om det s.k. undantaget från tioprocentsregeln är tillämpligt, samt om en tillämpning av undantaget är förenligt med EU-rätten och skatteavtalet med Frankrike.

Avdragen gäller räntebetalningar som bolaget har gjort till BF. BF ingår i samma intressegemenskap som bolaget. Det står klart att beskattningen av den inkomst hos BF som motsvarar bolagets ränteutgift under de aktuella beskattningsåren varit sådan att bolaget uppfyller förutsättningarna för att få dra av ränteutgifterna enligt tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt 24 kap. 10 d § tredje stycket (numera fjärde stycket) IL får ränteutgifterna dock inte dras av om det huvudsakliga skälet till skuldförhållandet är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (undantaget från tioprocentsregeln).

Det är bolaget som ska visa att skälet till att skuldförhållandet har uppkommit inte huvudsakligen är att intressegemenskapen ska få

en väsentlig skatteförmån (prop. 2012/13:1 s. 250). Samtliga relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas, vilket innebär att en allsidig bedömning ska göras av kringliggande omständigheter som kan antas ha påverkat det valda förfarandet (prop. 2012/13:1 s. 253).

Är undantaget från tioprocentsregeln tillämpligt?

BF ingår i en beskattningsenhet i Frankrike. Av utredningen i målet framgår att skuldförhållandet till BF inte har medfört någon faktisk beskattning av ränteinkomsterna i Frankrike eftersom BF har kunnat kvitta ränteintäkterna mot underskott inom den franska beskattningsenheten. Samtidigt får bolaget enligt tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § första stycket IL ränteavdrag med motsvarande belopp i Sverige. Det är fråga om betydande belopp. Kammarrätten anser därför att intressegemenskapen har fått en väsentlig skatteförmån genom skuldförhållandet. Vad bolaget har anfört om att beskattningen i Frankrike initialt blir lägre men att detta senare uppvägs av en högre skattekostnad på grund av att den franska bolagsskattesatsen överstiger den svenska och att intressegemenskapen därför inte har fått någon skatteförmån medför inte någon annan bedömning. Avgörande för att bolaget ska få göra avdrag är därmed att bolaget visar att denna skatteförmån inte är det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit.

Bolaget har huvudsakligen gjort gällande att skuldförhållandet uppkom som ett led i att foga in det externt förvärvade STG i intressegemenskapen och att skuldförhållandet ska anses ha tillkommit av affärsmässiga skäl redan på den grunden att skuldförhållandet är hänförligt till ett internt förvärv som utgjort ett led i koncernens externa förvärv.

I likhet med förvaltningsrätten konstaterar kammarrätten att ränteavdragsbegränsningsreglerna i sin lydelse efter den 1 januari 2013 även omfattar skulder avseende externa förvärv av andelar. Därutöver har det enligt kammarrättens bedömning inte framkommit att bolagets interna förvärv av andelarna i SESI har en sådan koppling till SES:s förvärv av STG att förvärvet av SESI, tidsmässigt och i övrigt, endast varit ett led i att foga in STG i intressegemenskapen. SESI har inte varit föremål för ett externt förvärv i närtid innan bolagets interna förvärv av andelarna och det är inte heller det externt förvärvade bolaget som har infogats ytterligare i koncernen genom det aktuella förvärvet. Vad bolaget har anfört om att skuldförhållandet uppkommit som ett led i att foga in STG i intressegemenskapen saknar därför enligt kammarrättens mening betydelse för frågan om skatteförmånen ska anses som det huvudsakliga skälet till skuldförhållandets uppkomst eller inte.

Enligt kammarrättens bedömning talar dock det som bolaget har anfört om att kapitalstrukturen i SES behövde förstärkas för att det interna förvärvet inte enbart motiverats av skatteskal utan även av andra överväganden. De skäl som bolaget har anfört avser dock koncerninterna förhållanden utan inverkan på koncernens externa finansiella ställning. Andelarna i SESI ägdes redan av koncernen och det saknas enligt kammarrätten därför stöd för att det interna andelsförvärvet av SESI medfört något lånebehov för koncernen som helhet. Det är inte heller visat att det finns ett direkt samband mellan koncernens externa upplåning och det interna skuldförhållandet. Bolaget har inte heller på ett godtagbart sätt förklarat det affärsmässiga i att just bolaget förvärvade andelarna i SESI, varför möjligheten för koncernen att dra av ränteutgifter i Sverige istället för att öka underskottet i Spanien framstår som det huvudsakliga skälet till det interna förvärvet. För detta talar även det förhållandet att bolaget inte har amorterat på skulden samtidigt som bolaget under flera räkenskapsår, 2011 t.o.m. 2014, lämnat utdelningar som totalt överstigit en miljard kronor.

Kammarrätten instämmer vidare i förvaltningsrättens bedömning att det hade legat närmare till hands att lämna ett tillskott inom koncernen i det fall SES var i behov av kapitalisering. Det som bolaget har anfört är inte tillräckligt för att visa att det förelegat något faktiskt hinder mot att omstruktureringen i stället hade kunnat ske genom tillskott från moderbolaget.

Enligt kammarrättens bedömning ger omständigheterna i målen sammantaget stöd för att det är fråga om ett skuldförhållande som har upprättats för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja underskott i Frankrike samtidigt som avdrag medges i Sverige. Även med beaktande av vad bolaget särskilt har lyft fram anser kammarrätten att bolaget inte har visat att skälet till att skuldförhållandet har uppkommit inte huvudsakligen är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Undantaget från tioprocentsregeln är alltså tillämpligt.

Förenlighet med EU-rätten och skatteavtalet med Frankrike

Bolaget har även invänt att undantaget från tioprocentsregeln inte är förenligt med etableringsfriheten i artikel 49 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF, samt att en tillämpning av undantaget från tioprocentsregeln innebär en otillåten diskriminering enligt skatteavtalet med Frankrike.

Förenlighet med EU-rätten

Bolagets räntebetalningar till BF aktualiserar en gränsöverskridande situation. Kammarrätten anser i likhet med förvaltningsrätten att frågan om reglernas förenlighet med EU-rätten ska prövas utifrån etableringsfriheten.

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2011 ref. 90 II–V ansett att ränteavdragsbegränsningsreglerna, i deras lydelse fram till 2013, inte innebar en inskränkning i etableringsfriheten. De nya reglerna som trädde i kraft 2013 innebär en utvidgning av avdragsförbudets tillämpningsområde i förhållande till de tidigare bestämmelserna samtidigt som tioprocentsregeln har ändrats genom att det har införts ett nytt undantag till regeln. Högsta förvaltningsdomstolen har inte prövat 2013 års regler.

Så som förvaltningsrätten har redogjort för träffas en räntebetalning i en helsvensk situation inte av avdragsbegränsningsreglerna när koncernbidragsrätt föreligger mellan bolagen. I sådana fall anses ränteutgifterna inte ge upphov till någon väsentlig skatteförmån. Att inte medge ett dotterbolag avdrag för ränteutgifter som betalas till ett moderbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat när avdrag medges om moderbolaget är svenskt är en särbehandling som kan avhålla moderbolag från att bilda dotterbolag i Sverige. Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att en sådan oförmånlig behandling – som gör det mindre attraktivt för utländska bolag att etablera sig i Sverige genom dotterbolag – innebär en inskränkning i etableringsfriheten.

För att en skillnad i behandling till nackdel för företag som utnyttjar sin etableringsfrihet ska vara förenlig med FEUF krävs att den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är proportionerlig mot det mål som eftersträvas. När det gäller objektivt jämförbara situationer anser kammarrätten att det är möjligheten till ränteavdrag som ska bedömas och att kommersiellt verksamma koncernbolag får anses befinna sig i objektivt jämförbara situationer oavsett om de gör räntebetalningar till inhemska bolag inom koncernen eller räntebetalningar till koncernbolag i andra medlemsstater. Kammarrätten anser vidare att undantaget från tioprocentsregeln motverkar skatteflykt och att bestämmelsen är

ändamålsenlig för att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. I likhet med förvaltningsrätten anser kammarrätten att regleringen uppfyller sådana legitima syften som har godtagits som rättfärdigandegrunder i EU-domstolens praxis och kan motivera en inskränkning i den fria rörligheten. Bestämmelsen går inte heller längre än vad som är nödvändigt för att uppnå de legitima syften som eftersträvas. Kammarrätten bedömer också att undantaget från tioprocentsregeln, med den vägledning som ges i förarbetena, även är tillräckligt förutsebar för de företag som berörs av regleringen. Sammanfattningsvis anser kammarrätten att den inskränkning i etableringsfriheten som undantaget från tioprocentsregeln innebär kan rättfärdigas och att FEUF därmed inte hindrar en tillämpning av den bestämmelsen.

Skatteavtalet med Frankrike

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det inte strider mot diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike att neka bolaget avdrag för de aktuella ränteutgifterna.

Sammanfattning

Kammarrätten anser sammanfattningsvis att bolaget inte har visat att skälet till att det aktuella skuldförhållandet har uppkommit inte huvudsakligen är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Undantaget från tioprocentsregeln är därmed tillämpligt, vilket innebär att bolaget inte har rätt till avdrag för de aktuella ränteutgifterna. Bestämmelsen är förenlig med etableringsfriheten i FEUF och en tillämpning av den innebär inte en otillåten diskriminering enligt skatteavtalet med Frankrike. Vare sig FEUF eller skatteavtalet med Frankrike hindrar således en tillämpning av undantaget från

tioprocentsregeln. Bolaget ska därmed inte medges avdrag för de aktuella ränteutgifterna och överklagandet ska avslås i denna del.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har avslagit bolagets överklagande. Bolaget får dock anses berättigat till viss ersättning på grund av att målen avser frågor som är av betydelse för rättstillämpningen.

Med hänsyn till målens omfattning anser kammarrätten att det är skäligt med ersättning för kostnader med totalt 100 000 kr, varav 50 000 kr i förvaltningsrätten och 50 000 kronor i kammarrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Marie Jönsson
lagman
ordförande

Eva Hammar
kammarrättsråd
referent

Caroline Holmberg
tf. kammarrättsassessor

/Hannah Malmberg
föredragande jurist



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 22

DOM
2017-06-30
Meddelad i Stockholm

Mål nr
7550-16
26911-16

Sida 1 (13)

Bilaga A
Bilaga A

KLAGANDE

Lexel AB, 556506-7823

Ombud: Henrik Kjellgren och Magnus Larsén
Skeppsbron Skatt
Skeppsbron 20
111 30 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
11681 Stockholm

(Dnr 480 11853-16/5481 och 480544377-16/5481)

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets beslut 2015-12-15 och 2016-10-18, se bilaga 1 och 2.

SAKEN

Inkomstbeskattning beskattningsår 2013 och 2014
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket har genom omprövning beslutat att inte medge Lexel AB (bolaget) avdrag för räntekostnader belöpande på interna lån med 58 268 000 kr för beskattningsår 2013 och 61 917 332 kr för beskattningsår 2014. Skälen för besluten framgår av bilaga 1 och 2.

Bolaget yrkar att förvaltningsrätten ska upphäva besluten och bolaget medges ränteavdrag i enlighet med deklaration. Grunden för detta är att ränteinkomsten beskattas med minst tio procent i enlighet med normal fransk skattesats. Vidare har det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit inte varit att intressegemenskapen skulle få någon väsentlig skatteförmån. Beslutet att vägra avdrag strider därutöver mot diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike och innebär en otillåten restriktion av den fria etableringsrätten enligt artikel 49 i Fördraget om den Europeiska Unionens Funktionssätt (FEUF). Slutligen yrkar bolaget ersättning för sina ombudskostnader i förvaltningsrätten.

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat de överklagade besluten.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Ränteavdragsbegränsning enligt 24 kap. IL

Bolaget tog i december 2011 upp ett lån från Boissière Finances SNF (BF) om 4 951 718 000 kr för att förvärva 15 procent av aktierna i Schneider Electric Services International (SESI) från Schneider Electric Spain (SES). Bolaget, SESI och SES ingår i samma koncern.

Bolaget förvärvade andelen i SESI då säljaren, SES, behövde kapital i samband med att de förvärvade Spanish Telvent Group (STG) externt.

Ränteutgifter är som huvudregel avdragsgilla i näringsverksamhet. I 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen, IL, anges dock att ett företag inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett annat företag som ingår i samma intressegemenskap. Enligt 24 kap. 10 d § första stycket IL ska sådana ränteutgifter ändå 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. Denna regel benämns nedan som tioprocentsregeln. Enligt 24 kap. 10 d § tredje stycket IL får ränteutgiften likväl inte dras av om det huvudsakliga skälet till skuldförhållandets uppkomst är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Den regeln kommer i det följande att benämnas som undantaget från tioprocentsregeln.

Det är ostridigt i målet att bolaget och BF ingår i samma intressegemenskap. Det är vidare ostridigt att tioprocentsregeln är uppfylld. Förvaltningsrätten finner inte skäl att göra någon annan bedömning. Frågan i målet är således om bolaget ändå ska nekas avdrag för de aktuella räntekostnaderna med stöd av undantaget från tioprocentsregeln.

Förvaltningsrätten delar Skatteverkets bedömning att intressegemenskapen har fått en väsentlig skatteförmån genom skuldförhållandet. Detta med beaktande av att det är fråga om betydande belopp för vilka bolaget gör avdrag i Sverige samtidigt som motsvarande ränteintäkter kan kvittas mot underskott i Frankrike och därför inte blir föremål för någon faktisk beskattning.

Frågan är därmed om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få just en väsentlig skatteförmån.

Med "huvudsaklig" avses i IL cirka 75 procent eller mer (se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504). Av förarbetena till 24 kap. 10 d § tredje stycket IL bekräftas att samma betydelse avses även här (se prop. 2012/13:1 s. 251). Det krävs således inte att syftet bakom skuldförhållandets uppkomst endast är att få skatteförmåner. Regeln kan tillämpas även när andra orsaker i viss mån har konstaterats.

Av förarbetena till undantagsregeln framgår bl.a. följande. Avsikten med bestämmelsen är att avdrag inte ska få göras för ränteutgifter om de relevanta transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmässiga skäl. Det kan t.ex. gälla omotiverad slussning när ett företag som har stora underskott och som saknar medel att låna ut ändå agerar som långgivare genom att pengar slussas dit från andra företag inom intressegemenskapen. Kapitalets ursprung är vidare en faktor som bör ingå i bedömningen. Egenupparbetade medel som lånas ut kan tala för att det rör sig om sunda affärsmässiga skäl. Även räntan bör beaktas. Den omständigheten att förfarandet medför skatteförmåner vid mer än ett beskattningsår kan också beaktas (jfr prop. 2012/13:1 s. 252 ff.).

Av förarbetena framgår vidare att det även ska beaktas om tillskott kunnat ske från det långivande företaget eller från ett företag som direkt eller indirekt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget. Flera remissinstanser har bekräftat att valet av om finansiering ska ske genom lån eller tillskott inte sällan bestäms av enbart skatteskal (prop. 2012/13:1 s. 253 och 262).

I rättsfallet HFD 2011 ref. 90 I, som avsåg de tidigare ränteavdragsbegränsningsreglerna som upphörde år 2013, anförde Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. följande. Man bör vid tillämpning av bestämmelserna 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.

Eftersom skuldförhållandet medfört en väsentlig skatteförmån och några klara skäl utöver att få en skatteförmån inte kan utläsas ur transaktionerna uppkommer frågan om bolagets invändningar är tillräckliga för att skatteförmånen inte ska anses som det huvudsakliga skälet till skuldförhållandets uppkomst. Bolaget har huvudsakligen motiverat att skuldförhållandet uppkommit som ett led i att infoga det externt förvärvade STG i intressegemenskapen, att åtgärden vidtogs för att göra kapitalstrukturen i SES långsiktigt hållbar och att bolagets skuld motsvaras av en extern skuld.

Förvaltningsrätten konstaterar att tillämpliga bestämmelser i 24 kap. IL innebär att även skulder avseende externa förvärv av andelar omfattas. Därutöver har i målet inte framkommit att SESI varit föremål för ett externt förvärv i närtid innan den interna omstruktureringen. Vad bolaget har anfört om att skuldförhållandet uppkommit som ett led i att infoga det externt förvärvade STG i intressegemenskapen medför därför inte att skatteförmånen inte ska anses som det huvudsakliga skälet till skuldförhållandets uppkomst.

Förvaltningsrätten anser med hänvisning till hur Högsta förvaltningsdomstolen resonerade i HFD 2011 ref. 90 I att skuldförhållandet inte är tillkommet av affärsmässiga skäl. Den nu aktuella lagtexten hindrar dock inte att organisatoriska, dvs. inte affärsmässiga, skäl beaktas vid bedömningen om un-

dantagsregeln ska tillämpas även om avsikten enligt förarbetena är att endast räntor avseende skuldförhållanden som uppkommit av sunda affärsmässiga skäl ska få dras av (jfr prop. 2012/13:1 s. 334).

Vad bolaget har uppgett om att omstruktureringen vidtogs för att göra kapitalstrukturen i SES långsiktigt hållbar efter förvärvet av STG leder emellertid enligt förvaltningsrättens mening inte till att skatteförmånen inte ska anses som det huvudsakliga skälet till skuldförhållandets uppkomst. Detta med beaktande av att en intern omstrukturering inte innebär att koncernen som helhet tillförs några medel. I det fall SES var i behov av kapitalisering hade det mest naturliga varit att lämna ett tillskott inom koncernen. Det har således inte visats att det förelegat ett reellt lånebehov eftersom ett internt förvärv inte innebär en ökad skuldbelastning inom koncernen.

Bolaget har dock även anfört att bolagets skuld motsvaras av en extern skuld, där utlåningen från BF speglas av motsvarande inlåning till BF från koncernens moderbolag. Koncernmodern lånade i sin tur upp medel externt.

Förvaltningsrätten ifrågasätter inte att det kan finnas affärsmässiga skäl till att öka en koncerns externa upplåning. Det har emellertid inte framkommit att det finns någon koppling mellan den externa upplåningen och det aktuella skuldförhållandet. Vad bolaget i generella termer har anfört om att interna lån som lämnas typiskt sett speglas av extern upplåning och att i det fall något lån inte lämnats till bolaget hade lånebehovet i koncernen sjunkit med samma belopp, visar inte att det rör sig om ett slussat externt lån där lånevillkor, löptid, räntenivåer o.s.v. är i princip identiska. Därmed är de externa lånen enligt förvaltningsrättens bedömning inte av betydelse för att avgöra syftet bakom det aktuella skuldförhållandet.

Sammanfattningsvis finner förvaltningsrätten att det inte har framkommit annat än att tillskott hade kunnat ske inom koncernen varför det aktuella skuldförhållandet inte behövdes för att göra omstruktureringen.

Förvaltningsrätten anser således med beaktande av vad som framkommit om skuldförhållandets uppkomst, och att bolaget inte har anfört några sunda affärmässiga skäl för detta, att skuldförhållandet huvudsakligen är uppkommet för att bolaget ska få en väsentlig skatteförmån. Undantagsregeln är därmed tillämplig varför avdrag enligt 24 kap. 10 d § tredje stycket IL inte ska medges.

Ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rätten

Utgångspunkter för bedömningen

Bolaget har gjort gällande att bestämmelserna i 24 kap. IL strider mot EU-rätten. Den bestämmelse som aktualiseras i målet är undantaget till tioprocentsregeln.

Den aktuella EU-rättsliga friheten som här aktualiseras är etableringsfriheten. 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 jämföras enligt artikel 54 även bolag.

De svenska bestämmelserna innebär att bolaget inte får dra av räntor som betalas till det franska koncernbolaget BF. Frågan är då om undantaget från tioprocentsregeln utgör en förbjuden inskränkning av etableringsfriheten. För att så ska vara fallet krävs att de svenska avdragsbegränsningsreglerna kan anses negativt särbehandla räntebetalningar till utländska mottagare jämfört med svenska. 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 (jfr HFD 2011 ref. 90 II-V samt EU-domstolens dom i mål Verder LabTech, C-657/13, p. 34).

Högsta förvaltningsdomstolen fann i HFD 2011 ref. 90 II-V att ränteavdragsbegränsningarna i 24 kap. IL inte innebar någon otillåten inskränkning av etableringsfriheten. Vid den prövningen omfattade bestämmelserna i 24 kap. 10 b § IL inte ränteutgifter för samtliga skulder, vilket bestämmelsen numera gör, utan vissa närmare angivna skuldförhållanden. Undantagsregelns förenlighet med etableringsfriheten har dock inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen.

Förvaltningsrätten konstaterar att undantaget från tioprocentsregeln enligt sin lydelse är tillämpligt oavsett beskattningsnivån eller skatterättslig hemvist hos mottagaren av ränteutgiften. I en motsvarande helsvensk situation där BF hade varit ett svenskt företag hade emellertid de aktuella bolagen haft möjlighet att lämna och ta emot koncernbidrag. I en sådan situation, eller vid sådana förhållanden som avses i 35 kap. 2 a § IL, hade ränteavdraget enligt förarbetena inte medfört en väsentlig skatteförmån (jfr prop. 2012/13:1 s. 254 och 334). Eftersom möjligheten att lämna koncernbidrag således är avgörande för bedömningen om det föreligger en väsentlig skatteförmån anser förvaltningsrätten att undantagsregeln kan avhålla bolag i andra medlemsstater att etablera dotterbolag i Sverige. Förvaltningsrätten anser att en sådan oförmånlig behandling utgör en inskränkning i etableringsfriheten (jfr EU-domstolens avgörande i mål Thin Cap, C-524/04, p. 60–63).

En nästa fråga blir om denna inskränkning kan rättfärdigas. EU-domstolen har fastslagit att behovet av att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan motivera inskränkningar i den fria rörligheten (se t.ex. domarna i målen Oy AA, C-231/05, p. 60, SIAT, C-

318/10, p. 45, National Grid Indus, C-371/10, p. 45 och DMC, C- 164/12, p. 46 och Verder LabTech p. 42). Behovet av att förebygga minskade skatteintäkter är dock inte i sig ett syfte som kan motivera en inskränkning av etableringsfriheten (se EU-domstolens dom i målet Schweppe, C- 196/04, p. 49).

Syftet med förändringen av ränteavdragsreglerna var att ytterligare skydda den svenska bolagsskattebasen eftersom skyddet inte var fullgott med de tidigare reglerna (se prop. 2012/13:1 s. 229). Det specifika syftet med införandet av undantagsregeln är att förhindra skatteflyktsliknande förfaranden och aggressiv skatteplanering med ränteavdrag (a. prop. s. 251).

Enligt förvaltningsrätten står det därmed klart att syftet såsom det framkommer i förarbetena såväl som genom reglernas utformning är att förhindra att i Sverige upparbetade vinster genom ränteavdrag, som tillkommit för att skapa just ett ränteavdrag och som inte är ett resultat av något riktigt affärsförhållande, inte beskattas här. Förvaltningsrätten anser att de aktuella reglerna, som anknyter till bestämmelserna om koncernbidrag vilket tydligast kommer till uttryck genom att bestämmelserna inte avses att tillämpas när koncernbidrag kan ges, kan rättfärdigas på ett sätt som är snarlikt det i OY AA p. 55 och 56. Förvaltningsrätten anser sammantaget att det är fråga om ett syfte som omfattas av behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna såsom detta har framkommit i EU-domstolens praxis.

Därmed uppkommer frågan om bestämmelserna går utöver vad som är nödvändigt för att syftet ska uppnås samt om de i övrigt är tillräckligt klara, precisa och proportionella. Förvaltningsrätten anser att när det är fråga om inskränkning av etableringsfriheten med hänsyn till bevarandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten ensamt eller i kombination med att förhindra skatteflykt är det inte enbart specifikt fiktiva ej affärsmässiga

upplägg som skapats för att undgå skatt som får träffas av den nationella lagstiftningen (jfr EU-domstolens avgörande SGI, C-311/08, p. 66). Detta krav har däremot uppställts i domstolens praxis för att inskränkande skatteflyktsregler ska få uppställas när behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten inte kunnat motivera inskränkningen (jfr EU-domstolens avgörande Thin Cap, C-524/04, p.74).

Vid bedömningen av om reglerna går utöver vad som är nödvändigt för att syftet ska uppnås beaktar förvaltningsrätten särskilt att de tidigare inte lika omfattande reglerna, som enligt HFD 2011 ref. II-V inte stred mot etableringsfriheten, inte var tillräckligt långtgående för att syftet skulle kunna uppnås eftersom de visade sig vara enkla att kringgå (jfr prop. 2012/13:1 s. 229 och 233). Förvaltningsrätten anser därmed att det funnits ett behov av att utvidga reglerna för att syftet ska kunna uppnås. Förvaltningsrätten anser sammantaget att såsom reglerna har utformats går de inte utöver vad som är nödvändigt för att syftet ska kunna uppnås.

En regel som inte uppfyller kraven på rättssäkerhet anses inte vara proportionerlig i förhållande till dess syften. För denna bedömning är det av betydelse om det är möjligt att i förväg bestämma den aktuella regelns tillämpningsområde, dvs. om den är tillräckligt förutsebar (se SIAT, C-318/10, p. 57 och 58 samt VEMW, C-17/03, p. 80 och där anmärkta rättsfall).

Ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör en komplex lagstiftning där frågan om räntor till följd av ett skuldförhållande får dras av kan vara svår att bedöma i förväg (jfr lagrådets yttrande i prop. 2012/13:1 bilaga 6 s. 19). De fall som i förväg är tveksamma torde dock vara sådana som är en följd av aggressiv och avancerad skatteplanering. Förvaltningsrätten anser att när det handlar om att komma åt avancerad skatteplanering och komplexa upplägg kan en högre grad av komplexitet hos lagstiftningen accepteras än vad som normalt är fallet. Vidare finns vägledning för vad som kan beaktas vid de

olika stegen av bedömningen i förarbetena. Förvaltningsrätten anser sammantaget att de i målen aktuella ränteavdragsbegränsningsreglerna är så klara och precisa som enligt EU-domstolens praxis krävs av en inskränkning i etableringsfriheten.

Förvaltningsrätten anser därmed att en tillämpning av 24 kap. 10 d § tredje stycket IL inte strider mot EU-rätten.

Ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike

Bolaget anför även att ett nekat avdrag strider mot diskrimineringsbestämmelsen i artikel 24.4 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. Av bestämmelsen framgår att det inte är tillåtet att föreskriva andra villkor för avdragsrätt på räntebetalningar till franska företag, än vad som gäller för avdragsrätt på räntebetalningar till svenska företag.

Skatteavtalet med Frankrike överensstämmer i relevanta delar med OECD:s modellavtal. Detta innebär att ledning kan hämtas ur kommentaren till modellavtalet.

Utgångspunkten vid tolkning av skatteavtal är generellt att fokus ska läggas på textens ordalydelse och på att utröna de avtalsslutande parternas gemensamma avsikt med avtalet (se 1969 års Wienkonvention om traktaträtten artiklarna 31-33 samt RÅ 1996 ref. 84). Vad gäller tolkningen av artikel 24 specifikt framgår det av punkterna 1-3 i kommentaren till modellavtalet att man ska göra en restriktiv tolkning av diskrimineringsbestämmelserna.

OECD lämnar i p. 7 i kommentaren till artikel 1 i modellavtalet vissa generella uttalanden om syftet med skatteavtal. Syftet med dubbelbeskattningsavtal är att främja utbytet av varor och tjänster, kapitalrörelser och arbets-

kraftens rörlighet genom att undanröja internationell dubbelbeskattning. Avtalen får emellertid inte underlätta skatteundandragande eller skatteflykt. Skattskyldiga kan vara lockade att missbruka skattelagstiftningen i ett land genom att utnyttja skillnaderna mellan olika länders lagstiftning. Det ankommer på staterna i fråga att i inhemsk lagstiftning införa bestämmelser för att motverka eventuella kringgåenden. Dessa stater kommer då att i sina bilaterala dubbelbeskattningsavtal vilja behålla rätten att tillämpa de bestämmelser av detta slag som finns i inhemsk lagstiftning.

Det har ovan konstaterats att undantaget från tioprocentsregeln formellt inte gör någon skillnad på svenska och utländska bolag. Med beaktande av att regleringen enligt sin ordalydelse inte missgynnar utländska bolag finner förvaltningsrätten att en tillämpning av undantaget från tioprocentsregeln inte strider mot dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike. Denna slutsats stämmer även väl överens med skatteavtalens syfte att inte underlätta skatteundandragande eller skatteflykt.

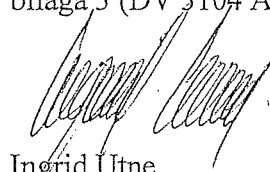
Överklagandet ska mot denna bakgrund avslås.

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte vunnit bifall till sitt överklagande. Det finns därför inte någon möjlighet att bevilja bolaget ersättning på denna grund. Inte heller i övrigt har framkommit någon grund för att bevilja bolaget ersättning. Yrkandet härom ska således avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 3 (DV 3104 A).



Ingrid Utne

Rådman

Nämndemännen Anna Carin Wallin, Ingegerd Linton och Monica Söderlund har också deltagit i avgörandet.

Linnéa Öhrvik har föredragit målen.

Handläggare

Nina Haegermarck
010-5743570

nina.haegermarck@skatteverket.se

LEXEL AB
c/o SCHNEIDER ELECTRIC SVERIGE AB
FRÖSUNDAVIKS ALLÉ 1
169 70 SOLNA

Skattebetalare:

LEXEL AB

Person-/Organisationsnr:

556506-7823

Beskattningsår:

2013-01-01 - 2013-12-31

Omprövning på initiativ av:

Skatteverket

Omprövat beslut:

Skatteverkets grundläggande beslut
om årlig beskattning.

Omprövningen gäller:

Avdrag för ränteutgifter på
koncerninternt lån.

BESLUT

Skatteverket beslutar att:

inte medge avdrag för ränteutgifter på ett koncerninternt lån med 58 268 000 kr.

MOTIVERING**Bakgrund**

I er inkomstdeklaration har ni gjort avdrag för ränteutgifter på ett koncerninternt lån från Bossiere Finances SNF (BF) med 58 268 000 kr. Lånet på 4 951 718 000 kr togs upp i december 2011 då ni förvärvade 15 procent av aktierna i Schneider Electric Services International (SESI) från koncernbolaget Schneider Electric Spain (SES). Ni finansierade förvärvet genom att ta upp ett lån hos BF. Ni har inte amorterat något på lånet sedan det togs upp.

Ni ägs av det danska bolaget Schneider Nordic Baltic. Både ni, BF, SESI, och SES ingår i samma koncern och är direkta eller indirekta dotterbolag till det

franska bolaget Schneider Electric Industries SAS, som också äger återstående 85 % av aktierna i SESI.

BF är Schneider Electric-koncernens finansbolag som har hand om bl.a. cash-pool och utlåning inom koncernen till ca 100 bolag. Ni har angivit att BF finansierat utlåningen till er helt med lån från andra koncernbolag. Då BF hanterar likvida medel för samtliga företag som ingår i cash-pool-verksamheten är det inte möjligt för er att ange från vilka koncernbolag finansieringen kommer.

Orsaken till att ni förvärvade andelen i SESI var att säljaren, SES, behövde kapital i samband med att de förvärvade ett annat företag, Spanish Telvent Group, externt för ca 1,6 miljarder USD. SES finansierade förvärvet av Spanish Telvent Group huvudsakligen med lån och till en mindre del tillskott. SES hade också interna och externa lån hänförliga till förvärvet av aktierna i SESI. För att minska sina finansieringskostnader sålde SES sin andel i SESI och återbetalade dessa lån.

Enligt er uppgift redovisade SES överskott t.o.m. beskattningsår 2010 men detta förändrades oväntat under 2011 p.g.a. den ekonomiska krisen.

BF är föremål för en beskattning på 34,43 procent i Frankrike. De har dock inte betalat någon skatt på ränteinkomsten från er för räkenskapsår 2013. BF ingår i en beskattningsenhet i Frankrike som består av ca 60 franska koncernbolag. De kan därför kvitta sitt överskott mot underskott i andra koncernbolag. För räkenskapsår 2013 har beskattningsenheten redovisat underskott.

Skatteverket har bett er om ytterligare uppgifter gällande den franska beskattningsenheten. Ni anser inte att ni kan eller behöver lämna dessa uppgifter då de avser franska företag. Vi saknar därför uppgift om i vilka företag underskotten uppstått, storleken på underskotten och eventuella utnyttjade underskott från tidigare beskattningsår samt hur underskotten uppstått. Vi har inte heller fått begärd kopia av den "global tax return" där alla överskott och underskott enligt er uppgift räknas ihop. Ni har däremot angivit att underskotten avser förluster i företagets ordinarie verksamhet. Huvuddelen av förlusterna kommer från Schneider Electric Industries SAS. Ni har också angivit att beskattningsenheten redovisar underskott för räkenskapsår 2013 och därför inte har behövt utnyttja utnyttjade underskott från tidigare år.

Gällande rätt

De nuvarande reglerna om begränsad avdragsrätt för ränteutgifter på koncerninterna lån trädde i kraft den 1 januari 2013 och finns i 24 kap. 10a-f §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Reglerna tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012.

Enligt huvudregeln får ett företag inte göra avdrag för ränteutgifter på lån till ett företag inom intressegemenskapen (24 kap. 10b § IL).

Enligt den så kallade tioprocentsregeln medges dock avdrag för ränteutgifter på koncerninterna lån i det fall den inkomst 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. (24 kap. 10d § 1 st. IL).

Bedömningen av beskattningsnivån enligt tioprocentsregeln ska göras enligt ett s.k. hypotetiskt test, utifrån antagandet att ränteintäkten varit mottagarens enda inkomst. Hänsyn ska alltså inte tas till överskott eller underskott som härstammar från normal drift eller till normalt avdragsgilla utgifter hos det mottagande företaget.

I undantaget från tioprocentsregeln uttrycks att avdrag inte får göras om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. (24 kap. 10d § 3 st IL).

Era synpunkter

Ni anser att räntan är avdragsgill då beskattningen av motsvarande inkomstränta i BF överstiger 10 procent. Ni anser att undantaget från tioprocentsregeln inte är tillämpligt då syftet med förvärvet av aktierna i SESI inte var att koncernen skulle få en skatteförmån.

Ert förvärv av aktierna i SESI var en konsekvens av Schneider Electric-koncernens förvärv av Spanish Telvent group, som var ett externt förvärv på affärsmässiga grunder. Orsaken till att ni förvärvade aktierna var att SES behövde kapital och att ni hade tillräcklig finansiell styrka för att bära finansieringskostnaderna för förvärvet. Ni anser därför att förvärvet var affärsmässigt. Ni anser också att förvärvet var också en god investering för er.

Ni anser inte att det var möjligt att finansiera ert förvärv av aktierna i SESI med tillskott. Då ni inte var ett dotterbolag till SES skulle det ha varit alltför omständigt för SES att tillskjuta aktierna till er. Ni anser inte heller att något koncernbolag hade kunnat tillskjuta medel till er för förvärvet. Enligt er uppgift hade de koncernbolag som finns ovanför er i koncernstrukturen inte tillräckliga medel för att lämna tillskott. Långgivaren, BF, äger inga aktier och har inget inflytande i er. Ni anser därför att den enda möjligheten att finansiera förvärvet var med lån. Det var då mest naturligt och ekonomiskt att ta ett internt lån från koncernens internbank.

Ni anser inte heller att skuldförhållandet medför någon väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen. SES kunde före avyttringen av aktierna i SESI dra av räntekostnader hänförliga till aktieinnehavet i Spanien där skattesatsen var 30 procent. Att aktierna och ränteavdraget överfördes till Sverige där skattesatsen är 22 procent medförde därför inte någon förbättrad skattesituation för koncernen. Ni anser inte att det har någon betydelse att SES numera redovisar underskott, då skattemässiga underskott kan rullas framåt i Spanien. Ni anser inte heller att det innebär någon skatteförmån för intressegemenskapen att ränteintäkterna inte beskattas i Frankrike p.g.a. att de kan kvittas mot underskott. Även om BF inte betalar någon skatt på ränteintäkterna innebär redovisningen av ränteintäkterna en minskning av den uppskjutna skattefordran som är hänförlig till förlusterna på intressegemenskapsnivå. Underskottet har också uppkommit i de franska bolagens ordinarie affärsverksamhet.

Ni menar också att räntenivån på Euribor + 1 % är lågt satt och att om syftet var att uppnå en skatteförmån skulle intressegemenskapen ha valt en högre räntenivå. Om Skatteverket ändå anser att skuldförhållandet innebär en skatteförmån anser ni att skatteförmånen inte är väsentlig, då skatteeffekten av ränteavdraget är låg i förhållande till koncernens totala skattekostnad. Ni påpekar också att ett företag inte har någon skyldighet att amortera sina lån.

Skatteverkets bedömning

Ni är i intressegemenskap med BF. Den ränta ni betalat till dem är därför inte avdragsgill enligt huvudregeln.

Då beskattningsnivån hos mottagaren av ränteinkomsten överstiger 10 procent anser Skatteverket att tioprocentsregeln är uppfylld. En prövning av avdragsrätten för aktuell ränta ska därför göras utifrån undantaget från tioprocentsregeln.

Skatteverket bedömer att skuldförhållandet medför en väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen. Det är fråga om betydande belopp och ni gör avdrag för räntorna i Sverige där beskattningen är 22 procent samtidigt som motsvarande ränteintäkter kan kvittas mot underskott i Frankrike och därför inte beskattas. Att ränteintäkterna minskar de franska koncernföretagens uppskjutna skattefordran saknar enligt Skatteverkets uppfattning betydelse. En prövning ska därför göras om den väsentliga skatteförmånen är det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit. Av förarbetena framgår bland annat att med "huvudsaklig" avses ca 75 procent eller mer (prop. 2013/13:1 s. 251).

Avsikten med undantaget från tioprocentsregeln är att man inte ska få göra avdrag för ränteutgifter om man inte har genomfört de relevanta transaktionerna av sunda affärsmässiga skäl. I lagtexten räknas inte upp i vilka situationer avdrag ska göras. Istället framgår det av förarbetena att vägledning kan hämtas från vad som anges om vilka skuldförhållanden som ska anses som affärsmässigt motiverade vid tillämpning av ventilen. Enligt Skatteverkets uppfattning kan ventilen och undantaget från tioprocentsregeln sägas utgöra två sidor av samma mynt, då det i båda fallen är graden av affärsmässighet som ska fastställas.

Det framgår även att uttrycket "skuldförhållandet" har använts för att tydliggöra att en bedömning ska göras utifrån både gäldenärens och borgenärens perspektiv samt att även de relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas (prop. 2012/13:1 s. 251). Det innebär att man vid bedömningen ska beakta samtliga skäl som finns för det aktuella förfarandet och balansera dessa mot varandra. Det är främst en fråga om att bedöma och balansera har skattedrivna transaktionerna är. En samlad bedömning måste göras på intressegemenskapsnivå av samtliga omständigheter som kan antas ha påverkat det valda förfarandet i varje enskilt fall. Vid denna bedömning har även beskattningsnivån och möjligheten att utnyttja underskottsavdrag hos mottagaren av räntan betydelse.

När det gäller en koncerns internbanksverksamhet konstaterar regeringen att det kan finnas affärsmässiga skäl för att viss långsiktig upp- respektive utlåning

sker via t.ex. moderbolaget. En affärsmässigt bedriven verksamhet ska inte drabbas så långt det är möjligt. En effektiv likvidhantering inom en koncern är exempel på ett affärsmässigt skäl för skuldförhållandet. Det ska dock vägas mot övriga omständigheter som legat till grund för skuldförhållandet. (prop. 2012/13:1 s. 258).

Skulden uppkom i samband med ert interna förvärv av aktierna i SESI. Förvärvet skedde inte i anslutning till något externt förvärv av samma aktier. När det gäller lån vid interna förvärv av delägarätter framgår det av förarbetena att ventilen även fortsättningsvis bör tolkas restriktivt (prop. 2012/13:1 s. 256). Samma restriktiva tolkning bör enligt Skatteverkets uppfattning tillämpas när det gäller undantaget från tioprocentsregeln. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger inget lånebehov vid finansiering av interna förvärv av delägarätter, till skillnad från vid exempelvis finansiering av den löpande verksamheten eller externa förvärv. Att SES förvärv av aktierna i Spanish Telvent Group var externt saknar påverkar enligt Skatteverkets uppfattning inte bedömningen.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i flera domar prövat ventilens tillämplighet enligt de ränteavdragsbegränsningsregler som gällde fram till den 31 december 2012. HFD har uttalat att man vid tillämpning av bestämmelserna bör skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl (bl.a. HFD 2011 ref 90 I-II). HFD gör i dessa avgöranden bedömningen att koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån inte innebär någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet, men kan medföra en lägre skattekostnad för den. HFD konstaterar att sådana omstruktureringar i de allra flesta fall kan ske genom tillskott. Ventilen ansågs inte vara tillämplig i dessa avgöranden. Enligt Skatteverkets uppfattning är HFDs praxis beträffande de äldre reglerna fortfarande fullt giltiga när det gäller interna förvärv av delägarätter, där det interna förvärvet inte föregåtts av ett externt förvärv av samma delägarätter. Denna praxis är enligt Skatteverkets uppfattning giltig även vid tillämning av undantaget från tioprocentsregeln.

Av förarbetena framgår att regeringen anser att frågan om tillskott hade kunnat lämnas eller inte kan vara en sådan omständighet som ska beaktas även vid undantaget från tioprocentsregeln. Vid bedömningen av om det varit möjligt för det långivande företaget att lämna ett tillskott istället för ett lån ska hänsyn tas till om det finns faktiska juridiska hinder för att lämna tillskott enligt lagstiftningen i det land där företaget hör hemma eller andra omständigheter som påverkar möjligheten att lämna tillskott, t.ex. graden av inflytande i det långivande företaget genom exempelvis ägarandel. Om det vid bedömningen konstateras att det långivande företaget inte haft möjlighet att lämna tillskott måste man även undersöka om något annat företag inom intressegemenskapen haft en sådan möjlighet. (prop. 2012/13:1 s. 253-263).

Skuldförhållandet uppkom enligt er uppgift därför att koncernbolaget BF behövde kapital. Intressegemenskapen har dock inte tillförts något kapital genom transaktionerna som endast innebär att aktier och lån har flyttats inom intressegemenskapen. Enligt Skatteverkets uppfattning är detta ett typexempel på en sådan situation där lånebehov saknas eftersom omstruktureringen lika

gärna hade kunnat ske genom tillskott. Enligt Skatteverkets bedömning har det inte framkommit några beaktansvärda hinder för att tillskott skulle ha kunnat lämnas.

För intressegemenskapen innebär transaktionerna att avdrag för räntekostnader hänförliga till förvärvet kan göras i Sverige istället för i Spanien. Då SES sedan 2011 redovisar underskott innebär detta en skattefördel för intressegemenskapen. Skatteverket anser att det innebär en skattefördel även om räntekostnaderna i annat fall skulle ha ökat SES outnyttjade underkott. Enligt Skatteverkets uppfattning är det mer troligt att skuldförhållandet uppkom för att uppnå skattefördelar för intressegemenskapen.

Ni har inte heller amorterat något på lånet sedan det togs upp i december 2011. Samtidigt har ni för räkenskapsåren 2011 t.o.m. 2013 lämnat utdelning med totalt 650 mkr. Ni har ett fritt eget kapital på 850 mkr efter lämnade utdelningar. Detta tyder, enligt Skatteverkets uppfattning, på att syftet varit att bygga upp en så stor skuld som möjligt till BF. De synpunkter ni i övrigt har framfört påverkar inte Skatteverkets bedömning.

Sammantaget anser Skatteverket att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. De räntekostnader ni betalat till BF är därför inte avdragsgilla enligt undantaget från tioprocentsregeln.

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Nina Haegermarck, särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Handläggare

Nina Haegermarck 010-574 35 70
010-5743570

Eva Sahlgren 010-574 29 15

SKEPPSBRON SKATT
ATT: MAGNUS LARSÉN, HENRIK KJELLGREN
SKEPPSBRON 20
111 30 STOCKHOLM

Skattebetalare:

LEXEL AB

Person-/Organisationsnr:

556506-7823

Beskattningsår:

2014-01-01 - 2014-12-31

Omprövning på initiativ av:

Skatteverket

Omprövat beslut:

Skatteverkets grundläggande beslut
om årlig beskattning.

Omprövningen gäller:

Inkomst av näringsverksamhet:
Avdrag för ränta på koncerninternt
lån.

BESLUTSkatteverket beslutar att inte medge avdrag för ränteutgifter på ett
koncerninternt lån med 61 917 332 kr.

Skatteverket beslutar att beskattningen blir följande:

- statlig inkomstskatt enligt följande:
Överskott av näringsverksamhet: 409 939 243 kr

MOTIVERING**Bakgrund**

Lexel AB ingår i Schneider Electric-koncernen (koncernen) som är en
multinationell koncern med verksamhet i mer än 100 länder. Koncernens
verksamhet avser olika former av energihantering och automationsprocesser.
Koncernens moderföretag är Schneider Electric SE (SESE) med hemvist i
Frankrike.

I december 2011 förvärvade ni 15 procent av aktierna i det belgiska koncernbolaget Schneider Electric Services International (SESI) från det spanska koncernbolaget Schneider Electric Espana SA (SEE). För att finansiera förvärvet tog ni upp ett koncerninternt lån på 4 951 718 000 kr från det franska koncernbolaget Bossiere Finances SNF (BF). Lånet från BF löper till den 12 december 2016. Räntan är EURIBOR plus 1 procent. Ni har gjort avdrag för ränteutgifter på lånet med 61 917 332 kr. Ni har inte amorterat något sedan ni tog upp lånet.

BF fungerar enligt er uppgift som koncernens internbank och hanterar koncernens cashpool. Den externa upplåningen sker i moderbolaget SESE som i sin tur vidareutlånar medlen till BF. Den koncerninterna utlåningen sker samordnat via BF. Ni ägs av det danska bolaget Schneider Nordic Baltic. Både ni, BF, SESI, och SEE är direkta eller indirekta dotterbolag till det franska bolaget Schneider Electric Industries SAS (SEISAS) som också äger återstående 85 % av aktierna i SESI.

Orsaken till att ni förvärvade andelen i SESI var enligt er uppgift att säljaren, SEE, behövde minska sin skuldsättning. SEE genomförde under 2011 ett större företagsförvärv i Spanien, då de förvärvade Spanish Telvent Group (Telvent) externt för 1,6 mdr USD. SEE finansierade förvärvet genom att moderbolaget emitterade obligationslån på den europeiska obligationsmarknaden. Kapitalet vidareutlånades inom koncernen via BF till SEE. Genom att avyttra andelen i SESI till er fick SEE in kapital som kunde användas för att lösa en del av den upplåningen. Enligt er uppgift redovisade SEE överskott t.o.m. beskattningsår 2010 men sedan 2011 redovisar de underskott p.g.a. den ekonomiska krisen.

BF är föremål för en beskattning på 34,43 procent i Frankrike. De har dock inte betalat någon skatt på ränteinkomsten från er för räkenskapsår 2014. BF ingår i en beskattningsenhet i Frankrike som består av ca 60 franska koncernbolag. De kan därför kvitta sitt överskott mot underskott i andra koncernbolag inom beskattningsenheten. För räkenskapsår 2014 har beskattningsenheten redovisat underskott. De företag som redovisar de största underskotten inom beskattningsenheten är SEISAS och Schneider Electric Amérique du Nord. SEISAS redovisar en bokförd vinst men redovisar skattemässigt underskott p.g.a. att de fått skattefria utdelningar och lägre beskattad royalty från dotterbolag. Resultatet har också påverkats av icke skattepliktiga uppskrivningar och icke avdragsgilla avskrivningar. Förlusten i Schneider Electric Amérique du Nord är i sin helhet hänförlig till valutakursförändringar.

Gällande rätt

De nuvarande reglerna om begränsad avdragsrätt för ränteutgifter på koncerninterna lån trädde i kraft den 1 januari 2013 och finns i 24 kap. 10a-f §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Reglerna tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012.

Enligt huvudregeln får ett företag inte göra avdrag för ränteutgifter på lån till ett företag inom intressegemenskapen (24 kap. 10b § IL).

Enligt den så kallade tioprocentsregeln medges dock avdrag för ränteutgifter på koncerninterna lån i det fall den inkomst 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. (24 kap. 10d § 1 st. IL).

Bedömningen av beskattningsnivån enligt tioprocentsregeln ska göras enligt ett s.k. hypotetiskt test, utifrån antagandet att ränteintäkter varit mottagarens enda inkomst. Hänsyn ska alltså inte tas till överskott eller underskott som härstammar från normal drift eller till normalt avdragsgilla utgifter hos det mottagande företaget.

I undantaget från tioprocentsregeln uttrycks att avdrag inte får göras om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. (24 kap. 10d § 3 st IL).

Era synpunkter

Ni anser att ni ska medges avdrag för räntekostnaderna med stöd av tioprocentsregeln. Ni anser att undantaget från tioprocentsregeln inte är tillämpligt.

Enligt er uppfattning ska undantaget från tioprocentsregeln tillämpas om de skattemässiga skälen uppgår till 75 %. Om övriga skäl, d.v.s. affärsmässiga- och organisatoriska skäl, överstiger 25 procent ska avdrag medges.

Ni anser att en intern överlåtelse av aktier som sker som ett direkt led i att finansiera ett externt förvärv av andra aktier generellt bör betraktas som fullt ut affärsmässig. I det läget finns det enligt er uppfattning inte något utrymme för att tillämpa undantaget från tioprocentsregeln som förutsätter att skuldförhållandet är till 75 % skattemässigt motiverat.

Om ett koncerninternt skuldförhållande speglas av ett externt lån bör undantaget till tioprocentsregeln aldrig kunna tillämpas. I sådana fall har intressegemenskapen en faktisk ränteutgift som är betydligt större än värdet av en eventuell skatteförmån.

Ert förvärv av aktierna i SESI var en konsekvens av Schneider Electric-koncernens förvärv av Telvent, som var ett externt förvärv på affärsmässiga grunder. Efter att SEE förvärvat Telvent behövde SEE refinansieras och ert förvärv av aktierna i SESI var ett led i refinansieringen. Ert förvärv av aktierna i SESI var med andra ord ett led i att föga in Telvent i intressegemenskapen. Skuldförhållandet bör därmed beaktas som huvudsakligen affärsmässigt motiverat (jmf HFD 2012 not. 23).

Det lån som ni tog upp för att förvärva aktierna i SESI härrör i sin helhet från koncernintern upplåning. Koncernens faktiska räntekostnader på dessa lån har varit betydligt större än en eventuell skatteförmån. De beskrivna transaktionerna har inte ens gett upphov till någon skatteförmån för koncernen.

Ni anser inte att förvärvet hade kunnat finansieras med kapitaltillskott, då de medel som lånats ut till er härrör från extern upplåning på vilken SESE betalat

ränta. Om SESE istället hade tillskjutit medlen skulle de ha betalat den externa räntan utan att samtidigt erhålla någon ränteintäkt från er. Det är fullt ut affärsmässigt att samordna upplåning inom en koncern genom en internbank. Det är också affärsmässigt att finansiera verksamhet i dotterbolag delvis genom lån, då en finansiering helt genom eget kapital innebär en inlåsning av kapitalet.

Ni anser att ett vägrat avdrag för räntekostnaderna skulle strida mot diskrimineringsförbudet (artikel 24.4) i skatteavtalet med Frankrike. Av bestämmelsen framgår att det inte är tillåtet att föreskriva andra villkor för avdragsrätt på räntebetalningar till franska företag än vad som gäller för avdragsrätt på räntebetalningar till svenska företag. Ni hänvisar till HFD 2011 ref. 90 IV där Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) prövade om ränteavdragsbegränsningsreglerna i dess lydelse före den 1 januari 2013 stod i strid med nämnda artikel i skatteavtalet. HFD ansåg inte det med följande motivering:

"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."

HFDs bedömning avsåg ventilen i dess tidigare utformning. Ni anser inte att HFDs bedömning är tillämplig på undantaget från tioprocentsregeln. Undantaget från tioprocentsregeln tillämpas inte om mottagaren av räntan är ett konventionellt beskattat aktiebolag till vilket räntebetalaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt (prop. 2012/13:1 s. 254). Rent faktiskt gäller olika villkor för avdragsrätt beroende på räntemottagarens nationalitet. En tillämpning av ränteavdragsbegränsningsreglerna strider därför mot diskrimineringsförbudet i skatteavtalet med Frankrike.

Ni anser också att en tillämpning av ränteavdragsbegränsningsreglerna inte är förenlig med EU-rätten. Bestämmelserna innebär en otillåten restriktion i etableringsfriheten och detta kan inte rättfärdigas med någon grund som har erkänts av EU-domstolen. Härtill kommer att bestämmelserna innehåller rekvisit som är så vaga att det inte är möjligt att i förväg bestämma dess omfattning med tillräcklig precision, något som inte är tillåtet enligt EU-rätten. En direkt tillämpning av EU-rätten innebär således att de aktuella ränteutgifterna ska dras av.

Skatteverkets bedömning

Intressegemenskap

Ni är i intressegemenskap med BF. Den ränta ni betalat till dem är därför inte avdragsgill enligt huvudregeln.

Beskattning hos mottagaren

Då beskattningsnivån hos mottagaren av ränteinkomsten överstiger 10 procent anser Skatteverket att tioprocentsregeln är uppfylld. En prövning av

avdragsrätten för aktuell ränta ska därför göras utifrån undantaget från tioprocentsregeln.

Väsentlig skatteförmån

Det är skuldförhållandet mellan er och BF som ska bedömas. Skatteverket bedömer att skuldförhållandet medför en väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen. Det är fråga om betydande belopp och ni gör avdrag för räntorna i Sverige där beskattningen är 22 procent samtidigt som motsvarande ränteintäkter kan kvittas mot underskott i Frankrike och därför inte beskattas. En prövning ska därför göras om den väsentliga skatteförmånen är det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit. Av förarbetena framgår bland annat att med "huvudsaklig" avses ca 75 procent eller mer (prop. 2013/13:1 s. 251).

Är den väsentliga skatteförmånen det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit?

Av förarbetena (prop. 2012/13:1 s. 248-254) framgår även att uttrycket "skuldförhållandet" har använts för att tydliggöra att en bedömning ska göras utifrån både gäldenärens och borgenärens perspektiv samt att även de relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas. Detta innebär att man ska göra en allsidig bedömning på intressegemenskapsnivå av de omständigheter som kan antas ha påverkat det valda förfarandet. Avsikten med undantaget från tioprocentsregeln är att man inte ska få göra avdrag för ränteutgifter om man inte har genomfört de relevanta transaktionerna av sunda affärsmässiga skäl. I lagtexten räknas inte upp i vilka situationer avdrag ska göras. Istället framgår det av förarbetena att vägledning kan hämtas från vad som anges om vilka skuldförhållanden som ska anses som affärsmässigt motiverade vid tillämpning av ventilen. Enligt Skatteverkets uppfattning kan ventilen och undantaget från tioprocentsregeln sägas utgöra två sidor av samma mynt, då det i båda fallen är graden av affärsmässighet som ska fastställas.

Skuldförhållandet mellan er och BF uppkom i samband med ett internt förvärv av delägarätter. Skatteverket vill poängtera att det inte är fråga om ett externt förvärv som följts av ett efterföljande internt förvärv av samma delägarätter. Det är här fråga om två olika förvärv; SEEs externa förvärv av Telvent och ert interna förvärv av andelar i SESI.

HFD har prövat ventilens tillämplighet vid interna förvärv enligt 2009-års ränteavdragsbegränsningsregler. Den praxis som utvecklats av HFD är mycket restriktiv (HFD 2011 ref 90 I-V och HFD 2013-11-30 mål nr. 7649-09). HFD gör i dessa avgöranden bedömningen att koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån inte innebär någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet, men kan medföra en lägre skattekostnad för den. HFD konstaterar att sådana omstruktureringar i de allra flesta fall kan ske genom tillskott. Ventilen ansågs inte vara tillämplig i dessa avgöranden.

Enligt Skatteverkets uppfattning är HFDs praxis beträffande de äldre reglerna fortfarande fullt giltiga när det gäller interna förvärv av delägarätter, där det interna förvärvet inte föregåtts av ett externt förvärv av samma delägarätter. Av

förarbetena framgår att ventilen även fortsättningsvis bör tolkas restriktivt (prop. 2012/13:1 s. 256). Det framgår också av förarbetena att vid tillämpning av undantaget från tioprocentsregeln kan vägledning hämtas från vad som anges om vilka skuldförhållanden som ska anses som affärsmässigt motiverade vid tillämpning av ventilen (prop. 2012/13:1 s. 253). Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger inget lånebehov vid finansiering av interna förvärv av delägarätter, till skillnad från exempelvis finansiering av den löpande verksamheten eller vid externa förvärv.

Ni hänvisar till HFD 2012 not 23 som också gäller ventilens tillämplighet enligt 2009-års ränteavdragsbegränsningsregler. Avgörandet gäller vid ett internt förvärv som föregåtts av ett externt förvärv av samma delägarätter. Denna situation är inte aktuell här. För övrigt anser Skatteverket att praxis beträffande de äldre reglerna i stort sett är obsolet när det gäller interna förvärv av delägarätter som skett i nära anslutning till ett externt förvärv av samma delägarätter. Det beror på att de äldre reglerna bara omfattade skulder som avsåg interna förvärv av delägarätter medan de nya reglerna omfattar alla interna skulder och således även skulder avseende externa förvärv av delägarätter.

Enligt er uppgift uppkom skuldförhållandet därför att koncernbolaget BF behövde kapital. Koncernen tillfördes dock inte något kapital genom det interna andelsförvärvet och det interna lånet. Enligt Skatteverkets uppfattning är detta ett typexempel på en sådan situation där lånebehov saknas eftersom omstruktureringen lika gärna hade kunnat ske genom tillskott. Finansieringsbehovet verkar istället ha uppkommit i samband med att SEE förvärvade Telvent. Skatteverket ifrågasätter inte att det uppkommit ett finansieringsbehov för koncernen vid förvärvet av Telvent. Däremot ifrågasätter Skatteverket att det funnits ett lånebehov vid ert interna andelsförvärv, då ett internt andelsförvärv inte medför någon ökad skuldbelastning för koncernen.

Av förarbetena framgår att regeringen anser att frågan om tillskott hade kunnat lämnas eller inte kan vara en sådan omständighet som ska beaktas även vid undantaget från tioprocentsregeln. Vid bedömningen av om det varit möjligt för det långivande företaget att lämna ett tillskott istället för ett lån ska hänsyn tas till om det finns faktiska juridiska hinder för att lämna tillskott enligt lagstiftningen i det land där företaget hör hemma eller andra omständigheter som påverkar möjligheten att lämna tillskott, t.ex. graden av inflytande i det långivande företaget genom exempelvis ägarandel. Om det vid bedömningen konstateras att det långivande företaget inte haft möjlighet att lämna tillskott måste man även undersöka om något annat företag inom intressegemenskapen haft en sådan möjlighet (prop. 2012/13:1 s. 253-263). Enligt Skatteverkets bedömning har det inte framkommit några beaktansvärda hinder för att tillskott skulle ha kunnat lämnas.

Ni menar att ert lån från BF i sin helhet härrör från extern upplåning. Utlåningen från BF speglades av en motsvarande inlåning till BF från SESE som i sin tur lånat upp medel externt genom emissioner av obligationslån. Skatteverket ser inte att ert interna lån speglas av någon extern upplåning i det avseendet att det ska röra sig om ett slussat externt lån. För att det ska röra sig om speglade lån

anser Skatteverket att lånen i allt väsentligt bör vara i princip identiska ifråga om lånevillkor, löptid, räntenivåer, amorteringskrav etc. Det har inte framkommit i ärendet att så är fallet. Enligt Skatteverkets uppfattning har de externt upptagna lånen huvudsakligen använts i koncernen för det externa förvärvet av Telvent.

När det gäller en koncerns internbanksverksamhet konstaterar regeringen att det kan finnas affärsmässiga skäl för att viss långsiktig upp- respektive utlåning sker via t.ex. moderbolaget. En affärsmässigt bedriven verksamhet ska inte drabbas så långt det är möjligt. En effektiv likvidhantering inom en koncern är exempel på ett affärsmässigt skäl för skuldförhållandet. Det ska dock vägas mot övriga omständigheter som legat till grund för skuldförhållandet. (prop. 2012/13:1 s. 258). Den omständigheten att ni betalar ränta till koncernens internbank får enligt Skatteverkets uppfattning mindre tyngd då ni enligt vår uppfattning inte haft något lånebehov i samband med den interna omstruktureringen.

För intressegemenskapen innebär transaktionerna att avdrag för räntekostnader hänförliga till förvärvet kan göras i Sverige istället för i Spanien. Då SEE sedan 2011 redovisar underskott innebär detta en skatteförmån för intressegemenskapen. Ni har inte heller amorterat något på lånet sedan det togs upp i december 2011. Samtidigt har ni för räkenskapsåren 2011 t.o.m. 2014 lämnat utdelning med totalt 1 050 mkr. Enligt Skatteverkets uppfattning tyder detta på att syftet varit att behålla en så stor skuld som möjligt till BF för att kunna göra årliga avdrag för räntekostnader i Sverige.

Skatteverket har gjort en sammanvägd och allsidig bedömning av samtliga omständigheter i ärendet som kan antas ha påverkat det valda förfarandet och finner att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet mellan er och BF har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. De räntekostnader ni betalat till BF är därför inte avdragsgilla enligt undantaget från tioprocentsregeln.

Skatteverkets inställning till diskrimineringsartikeln i skatteavtalet med Frankrike

Syftet med diskrimineringsbestämmelsen i artikel 24.4 i skatteavtalet med Frankrike är att avdrag inte ska vägras enbart på den grunden att betalningen sker till en begränsat skattskyldig mottagare. De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna gör ingen skillnad på om mottagaren är begränsat eller obegränsat skattskyldig.

Skatteavtalet med Frankrike ansluter väl till utformningen av OECDs modellavtal. Det framgår av kommentaren till artikel 24 (p. 1-3 under "general remarks") i OECDs modellavtal att de specifika diskrimineringsbestämmelserna ska tolkas enligt sin ordalydelse. Ingenting ska läsas in i bestämmelserna som inte direkt följer av ordalydelsen.

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är utformade så att man vid bedömningen av avdragsrätten bl.a. beaktar beskattningsnivån hos den som faktiskt har rätt till inkomsten samt vilka skatteförmåner som uppkommer för

intressegemenskapen. De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är desamma oavsett om mottagaren är svensk eller utländsk och detta gäller även tillämpningen av undantaget från tioprocentsregeln.

När man bedömer om en diskrimineringsartikel i ett skatteavtal är tillämpligt är det av avgörande betydelse hur den svenska lagregel som är föremål för bedömning är utformad. Ränteavdragsbegränsningsreglerna gör inte någon skillnad mellan svenska och utländska betalningsmottagare och ägandet av det bolag som begär avdrag saknar betydelse för avdragsrätten. Därför är reglerna inte utformade på ett diskriminerande sätt.

Det kan nämnas att Skatterättsnämnden i bl.a. ett förhandsbesked från den 10 juli 2014, dnr 82-13/D, i sin motivering avseende frågan om tioprocentsregeln och undantaget från tioprocentsregeln strider mot EES-avtalet, angett att deras uppfattning är att bestämmelsen innebär en inskränkning av etableringsfriheten. I sin motivering synes Skatterättsnämnden utgå från att regelverket vid tillämpning av undantaget från tioprocentsregeln gör skillnad beroende på om det är ett svenskt eller ett utländskt bolag. Det stämmer inte. Det blir en skillnad i praktiken mellan situationer där det föreligger rätt att dra av koncernbidrag mellan de inblandade bolagen och där sådan rätt inte föreligger. När koncernbidragsrätt finns blir det meningslöst att vägra avdrag för räntan eftersom samma resultat kan uppnås genom öppna koncernbidrag men skillnaden är inte mellan svenskt och utländskt bolag. När koncernbidragsrätt saknas ska bedömningen göras på samma sätt oavsett om räntemottagaren är ett utländskt eller ett svenskt subjekt.

Sammanfattningsvis anser därför Skatteverket att det inte finns någon anledning att göra en annan bedömning avseende nu gällande ränteavdragsbegränsningsreglernas förhållande till åberopat skatteavtal än den HFD gjorde i HFD 2011 ref. 90 IV avseende 2009-års reglers förhållande till det belgiska skatteavtalet. HFD anförde bl.a. följande:

"S AB 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 företag 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 en utländsk mottagare. En tillämpning av bestämmelserna kommer därmed inte i konflikt med artikel 24.4 i avtalet."

Det villkor som uppställs i nu gällande ränteavdragsbegränsningsregler för avdragsrätt är, precis som 2009-års regler, desamma oavsett om räntan betalas till en inhemsk eller utländsk mottagare. Reglerna strider således inte mot diskrimineringsförbudet i det åberopade skatteavtalet.

Skatteverkets inställning till EU-rätten

Artikel 49 i EUF-fördraget förbjuder alla inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Enligt

artikel 54 ska bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

En tillämpning av de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för vissa räntor innebär att svenska företag i vissa fall inte får dra av ränteutgifter på lån som betalas till koncernföretag i ett annat EU-land. Frågan är om de nya ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör ett hinder mot etableringsfriheten.

Vid en prövning av de ursprungliga begränsningsreglerna mot etableringsfriheten fann Högsta förvaltningsdomstolen att de svenska reglerna inte innebar någon inskränkning i den friheten (HFD 2011 ref. 90 II-V).

Tillämpningsområdet för tioprocentsregeln har vidgats jämfört med de ursprungliga begränsningsreglerna men regeln i sig är oförändrad (jfr prop. 2012/13:1 s. 270).

Av det anförda följer enligt Skatteverkets uppfattning att Högsta förvaltningsdomstolens praxis har giltighet vid en prövning av den aktuella regleringen.

Skatteverket ansluter sig till den bedömning som gjorts i förarbetena (prop. 2012/13:1 s. 268 f.), i Högsta förvaltningsdomstolens praxis och i regeringens svar den 20 februari 2015 på Europeiska Kommissionens formella underrättelse angående avdragsrätt för ränta för koncerninterna lån (Fi2014/4205). Enligt Skatteverkets uppfattning innebär reglerna inte någon inskränkning av etableringsfriheten. För det fall en indirekt inskränkning skulle anses föreligga anser Skatteverket att reglerna kan rättfärdigas och att de är proportionerligt utformade.

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Nina Haegermarck, särskilt kvalificerad beslutsfattare.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.