

Ref 63

En i förväg avtalad nedsättning av priset för en vara, som sker vid betalning i förtid, har inte ansetts vara en ränteinkomst för köparen vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Förhandsbesked om inkomstskatt.

24 kap. 2 och 3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 november 2021 följande dom (mål nr 6695-20).

Bakgrund

1. Utgångspunkten är att ränteutgifter är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen av en näringsverksamhet. Det finns dock bestämmelser som begränsar rätten till avdrag. För vissa företag, bl.a. aktiebolag, finns det en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton som innebär att endast en viss del av räntenettet är avdragsgillt. Med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna.

2. Vid tillämpningen av de bestämmelser som på olika sätt begränsar rätten till avdrag för ränteutgifter avses med ränteutgifter ränta och andra utgifter för kredit, och utgifter som är jämförbara med ränta. Med ränteinkomster avses inkomster som motsvarar ränteutgifter.

3. Klaganden är ett aktiebolag som är komplementär i ett kommanditbolag och beskattas för 25 procent av kommanditbolagets resultat. Kommanditbolaget köper varor i fast räkning från ett säljande bolag och säljer dem vidare i kommission till återförsäljare.

4. Enligt ett leveransavtal mellan det säljande bolaget och kommanditbolaget ska kommanditbolaget betala inom 30 dagar från fakturadatum. Om kommanditbolaget betalar tidigare än 30 dagar får det enligt avtalet en prisjustering, beräknad utifrån en överenskommen justeringsränta och hur många dagar tidigare som betalningen har skett. Kommanditbolaget lånar pengar externt med varorna som säkerhet och betalar som regel det säljande bolaget inom sju dagar från fakturadatum.

5. Klaganden ansökte om förhandsbesked och frågade bl.a. om den justering av priset som sker när kommanditbolaget betalar det säljande bolaget för en vara i förtid är en ränteinkomst för

kommanditbolaget vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

6. Skatterättsnämnden ansåg att prisjusteringen inte är en ränteinkomst.

Yrkanden m.m.

7. *Klaganden* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som avser den justering av priset som sker när kommanditbolaget betalar det säljande bolaget i förtid och yrkar att denna prisjustering ska anses vara en ränteinkomst för kommanditbolaget vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas i den del det har överklagats.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om en i förväg avtalad nedsättning av priset, som sker vid betalning i förtid, är en ränteinkomst för köparen vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

Rättslig reglering m.m.

10. I 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om bl.a. räntor i inkomstslaget näringsverksamhet. Vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster vid tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet definieras i 2 och 3 §§. Med ränteutgifter avses ränta och andra utgifter för kredit, och utgifter som är jämförbara med ränta. Med ränteinkomster avses inkomster som motsvarar ränteutgifter.

11. I 21–29 §§ finns bestämmelser om avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Med negativt räntenetto avses enligt 23 § skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna. Enligt 24 § första stycket får ett företag bara dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget. Avdragsunderlaget utgörs enligt 25 § av resultatet av näringsverksamheten beräknat på visst sätt.

12. Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton har föranletts av direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden) samt av

OECD:s rekommendationer avseende ränteavdragsbegränsningar (åtgärd 4) inom det s.k. BEPS-projektet mot skattebaseroering och vinstförflyttning. Avdragsbegränsningen ska enligt förarbetena vara förenlig med direktivet och OECD:s rekommendationer (prop. 2017/18:245 s. 83).

13. Syftet med avdragsbegränsningen är dels att öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital, dels att motverka internationell skatteplanering med ränteavdrag (a. prop. s. 84).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Räntebegreppet

14. Begreppet ränta har tidigare inte varit definierat i inkomstskattelagen. I praxis har man i fråga om avkastningen på en fordran i regel skilt mellan ränta och kapitalvinst. Ränta har karaktäriserats som en förutsebar ersättning för kredit som beräknas utifrån kreditbelopp och kredittid. Till kapitalvinst har hänförs sådan avkastning som inte beror på och inte kan beräknas på grundval av låneavtalet (se bl.a. RÅ 1997 ref. 44, RÅ 2001 ref. 21, HFD 2021 ref. 30 och prop. 1989/90:110 s. 459).

15. De nu aktuella bestämmelserna i 24 kap. inkomstskattelagen trädde i kraft den 1 januari 2019. Definitionerna av ränteutgifter och ränteinkomster gäller endast vid tillämpningen av bestämmelserna i det kapitlet. Av förarbetena framgår att definitionerna har utformats för att räntebegreppet ska fylla avsedd funktion inom ramen för bestämmelserna i kapitlet och med beaktande av vad som följer av direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s BEPS-rekommendationer (prop. 2017/18:245 s. 208). Tidigare praxis rörande räntebegreppet ger därför endast begränsad vägledning vid tolkningen av definitionerna.

16. I förarbetena anges följande. Rättedefinitionen bör ta sikte på ränta i ekonomisk mening. En sådan utformning följer av direktivet och av OECD:s rekommendationer. I dessa avses med räntekostnader kostnader för alla former av skulder, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffande av kapital, enligt vad som definieras i nationell rätt. Definitionen av ränteutgifter har utformats i linje med detta. Det anges vidare att med ränta avses det belopp som låntagaren ska betala till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att låna pengar, oavsett den beteckning som avtalsparterna har valt att ge ersättningen (a. prop. s. 209 f.).

17. Även definitionen av ränteinkomster har utformats med direktivet och OECD:s rekommendationer som förebild. Genom

definitionen har det etablerats ett samband mellan ränteutgifter och ränteinkomster som behöver beaktas vid bedömningen av vad som är en ränteinkomst. I förarbetena beskrivs detta samband så, att avgörande för prövningen av om en inkomst är en ränteinkomst är om den skulle vara en ränteutgift om den som uppbär inkomsten i stället hade haft motsvarande utgift (a. prop. s. 216 f.).

Bedömningen i detta fall

18. Kommanditbolaget köper varor från det säljande bolaget med villkor att betalning ska ske inom 30 dagar. Om kommanditbolaget betalar leverantörsskulden i förtid så får det en i förväg avtalad nedsättning av priset.

19. Klaganden har anfört att betalningen i förtid görs för att kommanditbolaget ska verka för att minska kapitalbindningen hos det säljande bolaget. Enligt klaganden påverkar det kommanditbolagets behov av extern finansiering och som ersättning sker en räntekompensation genom nedsättningen av priset.

20. I förarbetena anges att s.k. tillskriven ränta på kredit på grund av köp av varor eller tjänster i en näringsverksamhet, såsom leverantörsskulder och motsvarande kundfordringar, inte omfattas av räntedefinitionen. Det är fråga om en kalkylmässig kostnad som kan vara av intresse för att återspegla ett företags finansiella situation och nämnda posters bidrag till behovet av finansiering men som inte utgör någon ränta i den mening som definitionen tar sikte på (a. prop. s. 211).

21. Det uppstår alltså inte någon räntekostnad för kommanditbolaget vid betalning av leverantörsskulden inom stipulerad tid, dvs. kommanditbolaget har då inte någon utgift för en kredit och det säljande bolaget får inte någon ränteinkomst. Den nedsättning av priset som sker vid betalning i förtid kan därför inte ses som en räntekompensation som skulle kunna vara en ränteinkomst för kommanditbolaget.

22. Den omständigheten att en betalning av leverantörsskulden i förtid påverkar kommanditbolagets behov av extern finansiering innebär vidare inte att kommanditbolaget tillhandahåller det säljande bolaget någon form av kredit. Nedsättningen av priset kan därför inte heller av den anledningen anses vara en ränteutgift för det säljande bolaget respektive en ränteinkomst för kommanditbolaget.

23. Den nedsättning av priset som kommanditbolaget får vid förtida betalning är alltså inte en ränteinkomst enligt definitionen i 24 kap. 3 § inkomstskattelagen.

24. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas i den del det har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i bilagan till detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, von Essen, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Jenny Björstrand*.

Skatterättsnämnden (2020-11-05, Eng, ordförande, *Pettersson, Bengtsson, Pahlsson, Sundin och Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1: Justeringen av priset som sker när Kommanditbolaget betalar det säljande bolaget i förtid är inte en ränteinkomst.

Fråga 2: Justeringen av priset som sker när återförsäljarna betalar Kommanditbolaget i förtid är inte en ränteinkomst. Justeringen av priset som sker när återförsäljarna betalar Kommanditbolaget efter 30 dagar från fakturadatum är en ränteinkomst för Kommanditbolaget.

Fråga 3: Svaren på frågorna påverkas inte av Kommanditbolagets redovisningsmässiga klassificering av justeringarna.

Skatterättsnämndens bedömning

Utgångspunkten för definitionen på ränta vid tillämpning av reglerna i 24 kap. inkomstskattelagen är att det ska vara fråga om ränta i ekonomisk mening och att det är det belopp som låntagaren ska betala till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att låna pengar som är "räntan".

I nu aktuellt ärende sker en justering av priset dels om betalning sker i förtid dvs. innan 30 dagar förflutit från fakturadatum, dels om betalning sker efter att de 30 dagarna förflutit. Frågan är om de justeringarna omfattas av räntedefinitionen i 24 kap. Att betalning ska ske inom 30 dagar får anses vara ett normalt betalningsvillkor. Den omständigheten att Kommanditbolaget och återförsäljarna kan välja att betala tidigare och därmed får en justering av priset innebär inte att en ränteinkomst enligt 24 kap. uppstår för någon av dem. Justeringarna kan inte anses utgöra utgifter för krediter. De är i stället snarast att se som korrigeringar av den tillskrivna ränta som kan sägas ingå i det ursprungliga fakturerade beloppet

och som i sig inte utgör ränta enligt definitionen i 24 kap. Justeringarna kan inte heller ses som dold räntekompensation.

Om återförsäljarna betalar efter 30 dagar från leverans betingar de sig dock en ytterligare kredit utöver det avtalade betalningsvillkoret. Den kostnad som då tillkommer bör ses som en utgift för en kredit som utgör ränta enligt 24 kap.

Bedömningarna förändras inte av den redovisningsmässiga klassificeringen av justeringarna.