



Meddelad i Jönköping

KLAGANDE

[Redacted text]

MOTPART
Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Länsrättens i Östergötlands län dom den 16 juni 2005
i mål nr 765--770-05, se bilaga A

SAKEN

Näringsverksamhet; avdrag för kostnad för ränta på lån till utländskt moderbolag
Eftertaxering för inkomst för 1999-2002 i Linköping
Inkomsttaxering 2003 och 2004 i Linköping
Skattetillegg
Ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

[Redacted] AB (tidigare [Redacted]
[Redacted] härefter bolaget), fullföljer sin talan och yrkar ersättning för biträdeskostnader även i kammarrätten. Bolaget yrkar därvid ersättning med totalt 183 311 kr, varvid 123 211 kr avser processen i länsrätten och 60 100 kr processen i kammarrätten.

Skatteverket bestrider bifall till yrkandena och anför därvid bl.a. följande. Bolagets kostnadsräkning framstår som högt beräknad med beaktande av att målen gäller en avgränsad fråga avseende en transaktion mellan bolaget och dess ägare där bolaget i huvudsak utan biträde bort kunna bidra med relevanta fakta. Skatteverket anser därför att ersättning inte bör

Dok.Id 35200

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 2203	Slottsgatan 5	036-15 65 00	036-16 19 68	måndag – fredag
550 02 Jönköping		E-post: kammarrattenijonkoping@dom.se		09:00-11:30 13:00-15:00

medges med ett högre belopp än ett skäligt belopp om 75 000 kr för det fall rätt till ersättning skulle befinnas föreligga.

Parterna har i kammarrätten i allt väsentligt anfört detsamma som hos Skatteverket och i länsrätten.

DOMSKÄL

Tillämpliga bestämmelser och omständigheter framgår av länsrättens dom och Skatteverkets beslut.

Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning att den ränta som bolaget erlagt på det i målet aktuella lånet inte kan betraktas som marknadsmässig.

Vad sedan gäller frågan om vilken ränta som i förevarande fall kan anses vara i nivå med den på marknaden förekommande, gör kammarrätten följande bedömning.

Inledningsvis kan konstateras att en marknadsmässig ränta kan återfinnas i ett intervall av olika räntesatser. Följaktligen kan frågan om den ränta som bolaget betalat till moderbolaget i alla delar är affärsmässigt betingad, dvs. kan antas ha kunnat avtalas mellan även helt oberoende parter, inte besvaras med någon absolut exakthet. Av detta skäl finns anledning till försiktighet när det gäller att fastställa marknadsmässig ränta.

Skatteverket har härvid gjort gällande - vilket länsrätten anslutit sig till - att en marknadsmässig ränta borde ha varit en räntenivå baserad på den s.k. Stiborräntan med tillägg av en procentenhet. Stiborräntan avser ränta som svenska banker tar ut vid utlåning mellan varandra. Enligt kammarrätten ter sig en ränta avseende krediter mellan banker som mindre ändamålsenlig i förevarande fall än bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag.

Kammarrätten gör således bedömningen att bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag bäst återspeglar en marknadsmässig räntenivå i förevarande fall. Därvid har såväl av kammarrätten inledningsvis nämnda försiktighetsprincip som av bolaget åberopade rapport och riktlinjer från OECD beaktats.

Kammarrätten finner sammanfattningsvis för det aktuella lånet att den marknadsmässiga ränta som bolaget hade kunnat erhålla för sin kredit i Sverige skall fastställas till bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag innebärande följande för respektive taxeringsår. 1999: 5,94 %; 2000: 4,9 %; 2001: 5,36 %; 2002: 5,39 %; 2003: 5,53 %; 2004: 4,78 %.

Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning att förutsättningar för eftertaxering och påförande av skattetillägg föreligger. Såvitt avser frågan om befrielse från påförda skattetillägg bedömer kammarrätten att några skäl till sådan inte föreligger.

Bolaget har vunnit bifall till en mindre del av sitt yrkande. Kammarrätten finner att bolaget får anses ha haft ett visst behov av biträde för att föra sin talan i länsrätten och kammarrätten. Kammarrätten tillerkänner bolaget ersättning för detta med skäliga 40 000 kr exklusive moms.

DOMSLUT

Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och bestämmer, med ändring av Skatteverkets beslut och länsrättens dom, att bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag enligt vad som ovan angetts för respektive taxeringsår skall läggas till grund för beräkning av bolagets avdrag för räntekostnader. Det ankommer på Skatteverket att företa vederbörliga omräkningar.

Kammarrätten beviljar bolaget ersättning för kostnader i målet med
40 000 kr exklusive moms.

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

[Redacted signature block]

Referent

Föredragande

[Redacted signature block]

LÄNSRÄTTEN I
ÖSTERGÖTLANDS LÄNDOM
2005-06-16
Meddelad i
LinköpingMål nr
765--770-05
BILAGA A Rotel 1

KLAGANDE

MOTPART

Skatteverket
Skattekontor 1 i Linköping
581 80 Linköping

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut den 25 november 2004, diariernr 1 05 676450-04/5472

SAKEN

Näringsverksamhet; avdrag för ränta på lån till utländskt moderbolag
Eftertaxering för inkomst för 199-2002 i Linköping
Inkomsttaxering 2003 och 2004 i Linköping
Skattetillägg
Ersättning för biträdeskostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för
kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen)

AB (bolaget) yrkar att det överklagade beslutet skall undanröjas. Vidare yrkar bolaget ersättning för biträdeskostnader i målen med 116 278 kr. Bolaget anför i huvudsak följande. Den räntenivå som Skatteverket hänvisar till avser rörliga lån och kan inte jämföras med det bundna långfristiga lån som det är fråga om i förekommande fall. En armlängds-mässig räntenivå är enligt Skatteverkets handledning för internationell beskattning avhängigt ett flertal olika faktorer, som typ av kredit, säkerhet, löptid, låntagarens kreditvärdighet och kreditens storlek. En marknadsmässig ränta kan inte utgöras av en genomsnittsränta. Bevisbördan för att fråga är om en felaktig prissättning som har samband med ekonomisk intresse-gemenskap åligger Skatteverket. – I förevarande fall kan fråga inte vara om annat än en bunden kredit med en löptid om tio år, eftersom det är vad parterna har avtalat. Vid avtalets undertecknande bestämdes vilken ränta som skulle tas ut i olika skeden av avtalets löptid. Vid denna tidpunkt var de

Dok.Id 7407

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 406	Brigadgatan 3	013-25 10 00	013-25 11 40	måndag – fredag
581 04 Linköping		E-post: lansratteniostergotland@dom.se		09:00 - 12:00 13:00 - 15:00

tillämpliga räntemarginalerna betydligt högre än vad de är idag. Enligt avtalsvillkoren har bolaget haft en ensidig rätt att amortera på skulden, vilket är ett för bolaget gynnsamt villkor som i sig betingar en högre räntesats. Det förhållandet att det finns en intressegemenskap med långgivaren innebär inte att villkoren avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. [REDACTED] Bank [REDACTED] har i intyg den 16 september 2004 angivit bl.a. följande. En finansiering av det aktuella förvärvet är att anse som förvärvskredit med aktierna som säkerhet. Vid en tänkt bankfinansiering i dagsläget hade [REDACTED] krävt en hög egen insats samt en räntemarginal om 2-4 % relaterat till Stibor. En garanti från moderbolaget skulle vara av begränsat värde på grund av dess ekonomiska ställning. Möjligheterna att genomföra en bankfinansiering vid förvärvstillfället var ytterst tveksam. – Primärt är räntenivån på lån i svenska kronor avgörande, men då det saknas detaljerad information som tar hänsyn till låntagarens kreditvärdighet kan räntor i USD tjäna som vägledning. Den genomsnittliga räntan i svenska kronor och USD har dessutom varit i princip densamma under åren 1994-2003. Federal Reserves statistik över obligationsräntor tar hänsyn till kreditvärdighet, löptid m.m. och visar att den räntenivå som har tillämpats på skuldförbindelsen har varit marknadsmässig. – Moderbolagets egna långfristiga externlåneränta uppgick till 10,25 % under år 1996 när lånet togs, vilket visar att den ränta som betalats av bolaget har varit marknadsmässig. Koncernintern prissättning skall baseras på information tillgänglig vid transaktionens ingång. Dessutom är det irrelevant om den allmänna räntenivån har gått ned under kredittiden. Vid fastställandet av en marknadsmässig ränta går det inte att bortse från amerikanska interpriseringsregler och reglerna i dubbelbeskattningsavtalet mellan länderna. Från ett amerikanskt prissättningsperspektiv accepteras inte att det amerikanska bolaget lånar ut till en lägre ränta än det själv betalar på sina lån. En oberoende part skulle med största sannolikhet inte låna ut pengar utan att åtminstone själv få kostnadstäckning. – I et återopat diagram jämförs [REDACTED] AB:s nettovinstmarginal och avkastning på eget kapital med andra svenska bolag

i samma bransch för perioden 1996-2001. Av diagrammet framgår att [REDACTED] AB:s finansiella nyckeltal har legat betydligt under de övriga företagens nyckeltal och har uppvisat större fluktuationer över åren. Detta förhållande motiverar en högre räntesats eftersom risken är högre. – Skatteverket har inte visat att bolaget har lämnat oriktiga uppgifter i sina deklara- tioner, varmed grund för påförande av skattetillägg och för eftertaxering saknas. I vart fall föreligger skäl att efterge skattetilläggen. Påförda skatte- tillägg strider mot artikel 6 i Europakonventionen. Hänsyn bör tas till den enskilde skattskyldiges personliga insikter om respektive skattefråga i det aktuella fallet. Det kan inte presumeras att ett moderbolag i en stor koncern bör ha hög insikt om skattelagstiftningen och därmed borde inse behovet av att upplysa om svårbedömda frågor i deklARATIONEN. Med hänsyn till sakfrå- gans svåra beskaffenhet måste dess handlande anses som ursäktligt. I vart fall måste det anses vara uppenbart oskäligt att ta ut påförda skattetillägg i dessa mål.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet samt avstyrker att bolaget beviljas ersättning för sina kostnader i målet. Verket anför bl.a. följande. Vid bedömning av räntenivån har bolaget utgått från STIBOR (Stockholm inter bank rate) med ett tillägg om 1 %. Vid jämförelse med svenska ban- kers kvartalsvisa utlåningsränta till icke finansiella företag 1998-2003 framgår att räntenivån förhåller sig till STIBOR med genomsnittligt tillägg om 1,14 %. Den tillämpade räntenivån har även jämförts med den ränta som bolaget under de aktuella åren erlagt för checkräkningskredit. God sä- kerhet har funnits för lånet och bolagets kreditvärdighet har varit fullgod. Det har funnits ett skattemässigt intresse att allokera den svenska koncer- nens vinstmedel till Delaware, USA, genom det ränteavdrag som har åstad- kommits på lånet och som i sin tur kunnats kvittas mot mottagna koncern- bidrag från [REDACTED] AB. Den överränta som har betalats på lånet är att bedöma som förtäckt utdelning, för vilken avdragsrätt saknas. – I föreva- rande fall påminner förhållandena om vad som är fallet när en rörlig ränta

avtalats mellan parter. Den avtalade räntan har de facto varit föränderlig och inte fast eftersom avtalet har ändrats flera gånger under löptiden såväl beträffande räntan som lånets storlek. Bolaget har endast delvis utnyttjat sin rätt att amortera lånet, trots att räntorna varit förhållandevis höga. En oberoende låntagare torde ha förhandlat om räntevillkoren eller vänt sig till en utomstående kreditgivare för att försöka få bättre räntevillkor. Vid bedömning av om en marknadsmässig räntenivå har tillämpats måste beaktas att den allmänna räntenivån har fallit under de år som lånet har löpt, varmed räntenivån vid skuldförhållandets ingående inte är avgörande. Det förhållandet att ingen anpassning har gjorts till ett lägre ränteläge innebär ett avsteg från affärsmässiga principer. – Intyget från N [REDACTED] har avgivits utan någon egentlig kreditprövning eller att någon närmare analys har gjorts av den underliggande säkerheten i form av aktierna i [REDACTED] AB. Företaget har haft högsta kreditvärdighet och har haft positiva resultat över åren. Uppgifterna i intyget är för allmänt hållna för att de skall kunna tillmätas bevisvärde i detta fall. – Den höga ränta som framgår av statistik från Federal Reserve kan förklaras med att riskpremien är hög i en företagsobligation och att säkerheterna är låga eller obefintliga. I detta fall har betryggande säkerhet funnits i form av aktierna i [REDACTED] AB, varför så höga räntesatser som anges i den åberopade statistiken inte framstår som motiverade. Dessutom skulle företagets höga rating ha beaktats vid en kreditgivning, vilket hade inneburit lägre ränta. – Bedömningen av räntenivån kan inte låsas till ränteläget när den ursprungliga krediten togs. Hänsyn måste tas till att den allmänna räntenivån har gått ned väsentligt under de år som krediten har löpt. Eftersom bolaget har haft möjlighet att säga upp lånet, har en omförhandling av räntesatsen varit möjlig. En oberoende låntagare skulle i en motsvarande situation ha kunnat söka bättre kreditmöjligheter på annat håll. – Den värdering som gjordes av L [REDACTED] & T [REDACTED] i december 1996 av aktierna i [REDACTED] AB bygger på en positiv resultatutveckling. Den omständigheten att bolaget senare visat sig ha ett något fluktuerande resultat över åren torde inte ha påverkat räntenivån vid lånets upptagande. Det

ifrågavarande lånet har tagits för att finansiera det koncerninterna förvärvet av aktierna i [REDACTED] AB. Därmed framstår det inte som påkallat med någon högre riskpremie jämfört med sedvanlig ränta på lån i verksamheten. – Bolaget har i sina inkomstdeklarationer yrkat avdrag för en inte marknadsmässig ränta på lånet till moderbolaget utan att samtidigt lämna upplysningar som skulle göra det möjligt att bedöma bolagets rätt till avdraget. Härigenom har bolaget lämnat sådana oriktiga uppgifter som medför att förutsättningar föreligger för eftertaxering och påförande av skattetillegg.

DOMSKÄL

[REDACTED] AB har i inlämnade deklarationer avseende taxeringsåren 1999-2004 yrkat avdrag för kostnader för ränta som utgått på lån upptaget av det utländska moderbolaget. Huvudfrågan i målet är om den erlagda räntan motsvarar den som allmänt gäller på marknaden eller om räntan varit högre och detta kan natas bero på den ekonomiska intressegemenskapen mellan parterna. I sistnämnda fall är bolaget inte berättigad till avdrag för hela räntekostnaden, utan korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL skall tillämpas. Det är Skatteverket som primärt har bevisbördan för att den tillämpade räntenivån inte kan anses marknadsmässig. Beviskravets styrka är den som allmänt gäller i skattemål (jfr RÅ 1991 ref. 107).

Såväl den svenska lagstiftningen i aktuellt hänseende som artikel 9 i OECD:s modellavtal bygger på den s.k. armlängdsprincipen. Denna princip utgår från att varje företag inom en multinationell koncern skall behandlas som om det vore fristående – på armlängds avstånd – från de andra företagen inom koncernen vid den skattemässiga bedömningen av transaktioner i företagsgruppen. Svensk rättspraxis rörande fastställande av armlängdsmässig ränta handlar främst om ett motsatt förhållande än det nu aktuella, d.v.s. att ett utländskt dotterbolag erhåller lån från ett svenskt moderbolag, antingen räntefritt eller till reducerad ränta. Till hjälp vid tolkning av artikel 9

i OECD:s modellavtal har skattekommittén (CFA) inom OECD senast 1995 antagit riktlinjer för internprissättningsfall (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), vilka kan tjäna som ledning i förevarande fall. Av riktlinjerna framgår att företagen bör bestämma internpriset för en viss transaktion i enlighet med armlängdsprincipen, baserad på den information som var tillgänglig vid transaktionens genomförande. När det som i förevarande fall är fråga om koncerninterna lån är utgångspunkten att ränteersättningen skall motsvara den ränta oberoende företag (t.ex. banker) vid tiden för skuldförhållandets uppkomst faktiskt debiterat eller skulle ha kunnat debitera ett annat företag. Det i målet aktuella skuldförhållandet ingicks under år 1996, varmed det i första hand är räntenivån vid denna tidpunkt som är avgörande för om den avtalade räntan kan anses marknadsmässig.

Om en räntenivå skall anses armlängdsmässig i det enskilda fallet beror emellertid på en rad faktorer såsom typ av kredit, eventuella säkerheter, lånets löptid, låntagarens kreditvärdighet, kreditens storlek och den aktuella valuta. Vid bedömningen av räntenivån på internationella krediter hämtas i första hand ledning i den valuta i vilken krediten har lämnats, vilket i förevarande fall är svenska kronor. I detta fall är det således räntenivån i Sverige som skall ligga till grund för jämförelsen. Vidare skall ställning tas till om kreditens löptid om tio år motiverar en högre räntesats. Det kan konstateras att lån med längre löptid generellt sett löper med en högre ränta än rörliga lån. I förevarande fall har räntan emellertid omförhandlats vid flera tillfällen under kredittiden och bolaget har även haft möjlighet att fritt amortera på skulden. Kreditvillkoren är således sådana att fråga närmast är om rörlig räntesättning. Under sådana förhållanden är det oundvikligt att beakta den allmänna räntenivåns utveckling under löptiden. Lånevillkorens föränderlighet medför således att räntenivån vid skuldförhållandets ingående inte ensamt kan anses avgörande.

Vid bedömning av vilken ränta bolaget hade kunnat få av en oberoende långivare skall även kreditvärdigheten beaktas. Genom bolagets aktieinnehav i [REDACTED] AB samt dess koncern tillhörighet får tillfredsställande säkerhet för krediten anses ha funnits. Det förhållande att [REDACTED] AB:s har haft ett fluktuerande resultat över åren föranleder inte annan bedömning, liksom heller inte vad som anförs i intyget från [REDACTED]. Intyget är allmänt hållet och saknar en analys av den underliggande säkerheten i form av aktierna i [REDACTED] AB. Skatteverkets utredning ger stöd för uppfattningen att det inte kan anses föreligga sådana brister i bolagets kreditvärdighet att en högre räntesats än vad som allmänt gäller på marknaden är motiverad. En högre räntesats synes heller inte vara motiverad på grund av bolagets ändamål med lånet, d.v.s. finansiering av det koncerninterna förvärvet av aktierna i [REDACTED] AB.

Vid fastställande av en armlängdmässig ränta gäller att räntenivån i Sverige, liksom i utlandet, kan anses utgöra ett brett intervall av olika räntesatser. Mot bakgrund av vad som anförts ovan finner länsrätten dock att förhållandena i det aktuella fallet inte föranleder att ett högre ränteläge än normalt bör tillämpas vid bestämmande av vad som kan anses vara en marknadsmässig ränta. Det framstår därför som lämpligt att lägga den genomsnittliga svenska bankräntan under de aktuella åren till grund för bedömningen av vilken räntenivå som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter. Skatteverkets utredning av den allmänna räntenivån får anses visa att den genomsnittliga bankräntan har legat i nivån STIBOR med tillägg av 1 %. Enligt länsrättens mening kan en sålunda fastställd räntenivå anses utgöra en marknadsmässig ränta för det aktuella lånet. Skäl saknas att beakta den av bolaget åberopade statistiken från Federal Reserve angående räntor hänförliga till av BAA-ratade företag utställda obligationer. Detta gäller särskilt med hänsyn till vad som anförts om bolagets kreditvärdighet.

Den räntesats som tillämpats för den i målet ifrågavarande krediten överstiger vad som kan betraktas som marknadsmässigt, vilket innebär ett avsteg från affärsmässiga principer. Det står klart att intressegemenskapen i koncernförhållandet har medfört att hänsyn tagits till andra förhållanden än de är strikt affärsmässiga. Såvitt framkommit har det inte förekommit andra transaktioner ägnade att kompensera bolaget för den höga räntenivån. Bolagets resultat skall därför beräknas som om den ifrågavarande krediten löpt med en marknadsmässig ränta. Skatteverket har således haft fog för att på sätt skett höja bolagets inkomst av näringsverksamhet för inkomståren 1998-2003.

Genom att i sina självdeklarationer för inkomståren 1998-2003 yrka avdrag för kostnader för ränta på det ifrågavarande lånet från moderbolaget utan att upplysa om omständigheterna kring krediten, har bolaget lämnat sådan oriktig uppgift som skall föranleda eftertaxering (1998-2001) och påförande av skattetillägg.

Fråga är därefter om det finns skäl att befria bolaget från skattetillägget. Enligt länsrättens mening är sakfrågans svårighetsgrad inte sådan att bolagets handlande kan anses ursäktligt. Denna bedömning grundas främst på att en koncern av den aktuella storleken bör ha goda sakkunskaper på området eller åtminstone ha goda förutsättningar att inhämta sådana kunskaper (jfr RÅ 2000 ref. 66). Med beaktande bl.a. av att de bolagets felaktiga yrkanden i deklarationerna synes ha sin grund i ett upplägg syftande till att utjämna koncernens vinster, kan omständigheterna inte anses vara sådana att det är uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Skattetillägget strider inte heller mot Europakonventionen (jfr RÅ 2000 ref. 66). Skäl att befria bolaget från skattetillägget föreligger inte.

Av det anförda framgår att bolagets överklagande skall avslås.

