



KLAGANDE

Scania Credit AB, 556062-7373

Ombud: Jasmine Lawson

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 9 augusti 2018
i mål nr 4052-16, 21105-16 och 15000-17, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning för beskattningsåren 2013–2015 m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.
2. Kammarrätten bifaller överklagandet i sak och beslutar att Scania Credit AB har rätt till avdrag för ränteutgifter med ytterligare 13 390 471 kr för beskattningsår 2013, 4 499 328 kr för beskattningsår 2014 och 4 845 786 kr för beskattningsår 2015.
3. Kammarrätten bifaller överklagandet delvis när det gäller ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och beslutar att Scania Credit AB ska beviljas ersättning för sina kostnader där med totalt 75 000 kr.
4. Kammarrätten beviljar Scania Credit AB ersättning för sina kostnader i kammarrätten med 50 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Scania Credit AB (bolaget) yrkar och åberopar detsamma som i förvaltningsrätten. Bolaget yrkar även att kammarrätten ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i kammarrätten med 157 500 kr.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och för fram bl.a. följande. Verket anser att prövningen av bolagets avdrag för ränteutgifter ska göras mot den s.k. ventilen i 24 kap. 10 e § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eftersom förutsättningarna för att medge avdrag med stöd av den s.k. tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § IL inte är uppfyllda. Om kammarrätten ändå skulle bedöma att förutsättningarna att medge avdrag med stöd av tioprocentsregeln är uppfyllda anser Skatteverket att undantaget från tioprocentsregeln inte kan tillämpas i ett fall som det förevarande (HFD 2021 not. 10). Överklagandet ska då bifallas. I sådant fall tillstyrker verket att bolaget beviljas ersättning för kostnader i kammarrätten med 50 000 kr och, om kammarrätten anser att bolaget även är berättigat till ytterligare ersättning i förvaltningsrätten, med ytterligare 25 000 kr där.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Förhandsavgörande

Av artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt framgår att när det vid en domstol i en medlemsstat uppkommer en fråga om tolkningen av fördragen eller giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutats av unionens institutioner får den domstolen, om den anser att ett beslut i frågan är nödvändigt för att döma i saken, begära att EU-domstolen meddelar ett förhandsavgörande.

Kammarrätten anser att det inte finns skäl att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Yrkandet ska därför avslås.

Ränteavdrag

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att förutsättningarna för att tillämpa tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § IL är uppfyllda. Det innebär att avdragen för de aktuella ränteutgifterna måste prövas mot undantaget från denna regel.

Vid en sådan prövning ska EU-domstolens avgörande i målet Lexel AB, C-484/19 (EU:C:2021:34), och Högsta förvaltningsdomstolens efterföljande dom HFD 2021 not. 10 beaktas. Av dessa avgöranden följer att undantaget inte kan tillämpas i ett fall som det förevarande och att avdrag därför inte kan nekas på denna grund. Eftersom det inte heller har kommit fram att avdrag kan nekas på någon annan grund ska överklagandet i denna del bifallas.

Ersättning för kostnader

Bolaget har vunnit bifall till sina yrkanden och har enligt kammarrätten haft behov av att anlita ombud för att tillvarata sin rätt. Bolaget har därför rätt till ersättning för ombudskostnader.

Kostnader i förvaltningsrätten

Bolaget har i förvaltningsrätten begärt ersättning för kostnader med häften av 511 000 kr, dvs. 255 000 kr. Av ingiven kostnadsspecifikation framgår att ersättningen gäller ca 197 timmars arbete avseende både bolaget och ett annat koncernbolag. Det framgår också att arbetet har utförts av personal hos Ernst & Young AB med en genomsnittlig timkostnad om ca 2 593 kr (511 000/197). Arbetet har omfattat genomgång och analys av Skatteverkets

obligatoriska omprövningsbeslut och yttranden samt upprättande av ett antal egna yttranden.

Av kostnadsspecifikationen framgår inte hur många personer som har utfört arbetet eller om olika timkostnadsbelopp har tillämpats för olika personer och för olika arbetsuppgifter. Redogörelsen för nedlagt arbete är vidare kortfattad och det framgår inte hur mycket tid som lagts ned på de olika momenten. På grund av dessa brister går det enligt kammarrättens mening inte utifrån kostnadsspecifikationen att närmare bedöma om den begärda ersättningen är skälig. Kammarrätten måste därför göra en sammantagen skälighetsbedömning av hela det arbete som har utförts (HFD 2019 ref. 16).

Vid en sådan bedömning anser kammarrätten, särskilt med beaktande av att bolagets ombud samtidigt har företrätt ett annat koncernbolag i förvaltningsrätten där frågeställningarna varit i princip desamma som de nu aktuella, att bolagets ersättning i förvaltningsrätten kan bestämmas till skäliga 75 000 kr, vilket motsvarar ca 30 timmars arbete. Bolagets överklagande i denna del ska därför bifallas delvis.

Kostnader i kammarrätten

Bolaget har i kammarrätten begärt ersättning med hälften av 315 000 kr, dvs. 157 500 kr. Arbetet, som även i kammarrätten har fördelats på bolaget och det andra koncernbolaget, har utförts av tre personer hos Ernst & Young AB. Dessa personer har tillsammans lagt ned totalt 104,4 timmar med en genomsnittlig timkostnad om ca 3 017 kr (315 000/104,4). Timkostnadsbeloppen har varierat mellan 2 400 kr och 4 400 kr och har baserats på vem som har utfört arbetsuppgifterna.

Mot bakgrund av målens karaktär och svårighetsgrad anser kammarrätten att timkostnaderna för de olika arbetsmomenten är skälig i sig. Den nedlagda tiden, dvs. hälften av 104,4 timmar, framstår dock som väl

tilltagen. Vid denna bedömning har kammarrätten särskilt beaktat att bolagets ombud även i kammarrätten har företrätt ett annat koncernbolag där frågeställningarna i princip varit desamma som de nu aktuella och att vissa delar av argumentationen i kammarrätten varit upprepningar av det som förts fram i förvaltningsrätten. En tidsåtgång motsvarande ca 15 timmar framstår i stället som mer skälig. Bolaget ska därför medges ersättning för kostnader i kammarrätten med 50 000 kr.

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

Cecilia Silfverhjälm
kammarrättsråd
ordförande

Magnus Mathiasson
kammarrättsråd

Fredrik Hammarström
kammarrättsråd
referent

Henrik Dahlén
kammarrättssekreterare
föredragande

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**

Avdelning 21

DOM
2018-08-09
Meddelad i
StockholmMål nr
4052-16,
21105-16,
15000-17**KLAGANDE**Scania Credit AB, 556062-7373
151 87 SödertäljeOmbud: Frida Lauri
Scania
151 87 Södertälje**MOTPART**Skatteverket
106 61 Stockholm

(Dnr 480-64494-16/5481, m.fl)

ÖVERKLAGAT BESLUTSkatteverkets beslut 2015-12-15, 2016-08-17, 2017-05-26, se bilaga 1–3
(bilagor till besluten utelämnade här)**SAKEN**Inkomstbeskattning 2013–2015; ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap.
inkomstskattelagen (1999:1229)
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandena.

Förvaltningsrätten beviljar Scania Credit AB ersättning med 50 000 kronor
för kostnader i målen hos förvaltningsrätten.

Dok.Id 739771

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se www.domstol.se/forvaltningsratt	08-561 680 01	måndag – fredag 08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Scania Credit AB (bolaget) yrkar att de överklagade besluten ska undanröjas och att bolaget ska beviljas ersättning för biträdeskostnader i målen med sammanlagt 255 000 kronor exklusive mervärdesskatt.

Skatteverket vidhåller sina beslut och avstyrker bifall till ersättningsyrkandet, men anser att ersättning kan utgå med skäliga 50 000 kronor om bolaget skulle vinna bifall till sina överklaganden.

VAD PARTERNA FÖRT FRAM

Bolaget för fram i huvudsak följande.

10-procentsregeln

10-procentsregeln i 24 kap. d § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är uppfylld för ifrågavarande räntor samtidigt som det huvudsakliga skälet till att det aktuella skuldförhållandet har uppkommit inte har varit att ge Scandiakoncernen en väsentlig skatteförmån. Ränteutgifterna är därför fullt ut avdragsgilla. Det är inte relevant, som Skatteverket har gjort, att pröva de affärsmässiga skälen för skuldförhållandet enligt 24 kap. 10 e § IL.

Koncernens internbank Scania Treasury Luxembourg Sàrl (STL) är föremål för normal bolagsskatt i Luxemburg om drygt 29 procent. Med tillämpning av det hypotetiska testet i 10-procentsregeln blir räntan således föremål för en beskattning klart överstigande 10 procent. Avdragsrätten ska därför prövas mot undantagsregeln i 24 kap. 10 d § [dåvarande] tredje stycket IL.

Det underskott som finns i STL avser skattemässigt avdragsgilla nedskrivningar av värdet på dotterbolagsaktier, dvs. det motsvaras av en faktisk av-

dragsgill utgift för STL. Underskottet ska följaktligen inte beaktas vid det hypotetiska test som 10-procentsregeln förutsätter. De ekonomiska verkningarna har inte belastat någon annan än STL. Det finns varken i lagtext, förarbeten eller praxis något stöd för Skatteverkets påstående att bedömningen ska göras utifrån ett koncernperspektiv. Underskottets storlek ska inte påverka bedömningen av beskattningsnivån i bolaget. Reglernas utformning ger inte stöd för att en tillämpning av 10-procentregeln kan underlåtas på den grunden att det räntemottagande företaget har ett inrullat underskott som har uppkommit innan det ingick i samma koncern som det låntagande företaget. Att underskottet är förvärvat och mycket stort saknar relevans för bedömningen. Den tolkning som förvaltningsrätten har gjort i mål 2405-15, rörande ett annat bolag i Scaniakoncernen, är relevant även i de mål som nu är föremål för prövning.

Bolaget anser således att 10-procentsregeln är uppfylld, varför avdrag för ränteutgifterna endast kan vägras om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållande har uppkommit är att Scaniakoncernen ska få en väsentlig skatteförmån. Bolaget anser att så inte är fallet. Bolaget är ett kundfinansieringsbolag och finansierar tillsammans med koncernens övriga ca 40 finansbolag i dagsläget ca 40 procent av alla fordon som säljs inom koncernen. Samtliga finansbolag lånar kontinuerligt lång- och kortfristigt för att finansiera sin verksamhet. Vid varje nytt lån görs jämförelser av de villkor som erbjuds av externa banker och i de fall det är affärsmässigt fördelaktigt vänder sig bolaget till koncernens internbank för att ta upp lån. Scaniakoncernens internbank har sedan länge haft sitt säte utanför Sverige. Bolagets finansieringsbehov och därmed det skuldförhållande som det är fråga om i det aktuella fallet har dock varit relativt stabilt över åren. Internbanken finansierar sig till övervägande del genom överskott i den egna verksamheten och får löpande in medel när koncernbolagen amorterar sina lån. Vid behov härutöver fås tillskott från koncernens moderbolag. För finansbolagen är kostnaden för finansiering via eget kapital väsentligt dyrare

än lånefinansiering. En fullständig tillskottsfinansiering skulle leda till att de inte kan konkurrera på marknaden. Det hade inte varit affärsmässigt möjligt att lämna tillskott till bolaget i stället för lån. Det kan noteras att Skatteverket drar slutsatsen att till den del de belgiska bolagen kapitaliserades från Sverige måste dessa tillskott ha bestått av fordringsrätter som tidigare beskattats i Sverige. Detta är felaktigt då endast en mindre del avsåg äldre fordringsrätter medan en större del avsåg nya fordringar som bland annat uppkommit vid finansieringen av en intern omstrukturering. Det förhållandet att STL vid varje årsskifte sätter ner sitt aktiekapital för att senare få samma kapital tillskjutet från sitt moderbolag några dagar in på det nya året saknar relevans för bedömningen av avdragsrätten för de aktuella räntorna. Det i målen aktuella skuldförhållandet är helt opåverkat av dessa transaktioner.

Det fanns tungt vägande affärsmässiga skäl för att flytta internbanksverksamheten från Belgien. Eftersom koncernen har svenska kronor som funktionell valuta skulle valet av annan redovisningsvaluta i internbanken, där eget kapital är så pass stort, få stor påverkan på koncernens balansräkning. Efter bl.a. ett möte mellan Scantias finanschef och Belgiens Minister of Enterprises fick de belgiska bolagen Scania Treasury Belgium NV (ST NV) och Scania Group Treasury Belgium NV (SGT NV) dispens från kravet på att använda euro som redovisningsvaluta för åren 2009–2011. Om de belgiska bolagen hade varit tvungna att ha euro som redovisningsvaluta skulle varje procents förändring i kursen ha medfört en förändring av koncernens eget kapital med två procent och en sådan exponering var inte acceptabel. Av diskussionerna med myndigheterna framgick att dispensen skulle kunna ifrågasättas löpande och att det var osäkert om bedömningen verkligen skulle bli densamma vid nästa förnyelse. Mot bakgrund av hur ärendet hanterats av de belgiska myndigheterna kom önskemål från högsta ledningen om att flytta verksamheten från Belgien.

Det andra skälet till att flytta från Belgien var en följd av diskussioner med belgiska myndigheter avseende de s.k. NID-avdragens storlek jämfört med ränteinkomsterna i de belgiska företagen. De belgiska myndigheterna ifrågasatte inte utnyttjandet av NID-avdraget som sådant. Det blev däremot tydligt i diskussionerna att Belgien ville se högre ränteinkomster i företagen, vilket innebar att de belgiska företagen skulle ha att åsätta sina fordringar en ränta som enligt bolagets mening inte var marknadsmässig. Vid tidpunkten för flytten var den allmänna uppfattningen att räntor från Sverige som betalades till internbanken i Belgien var avdragsgilla. Den svenska skattesituationen, det vill säga avdragsrätten för svenska räntor, skulle därför vara oförändrad efter en flytt till Luxemburg. Det fanns därför inte några skattemässiga incitament att flytta verksamheten till STL.

De kan inte godta det ensidiga angreppssätt som Skatteverket förespråkar, där skuldförhållandet bedöms endast med ledning av hur borgenären beskattas. Vad lånen har använts till, dvs. gäldenärens underliggande behov av finansiering, torde rimligen utgöra en helt central del av skälen bakom skuldförhållandet. Skuldförhållandet har etablerats i tiden efter att internbanken flyttade till Luxemburg. De skäl som motiverade flytten av internbanken ska således inte sammanblandas med de skäl som motiverat de skuldförhållanden som fortlöpande etableras inom ramen för bolagets och internbankens respektive verksamhet. Under alla omständigheter kan inte skälen för flytten av internbanken tillåtas att helt överskugga att de härefter uppkomna skuldförhållandena avser kreditgivning inom ramen för bolagets kärnverksamhet.

I det första mål som avgjorts av Kammarrätten i Stockholm angående undantaget från 10-procentsregeln (1770-1771-17) medförde avsaknaden av faktiskt verksamhet hos den aktuella koncernens internbank – ett nybildat företag som inte bedrev någon egentlig verksamhet – att flytten av fordringarna till detta företag framstod som artificiell. Detta ska ställas i

kontrast till vad som gäller i bolagets fall, där långgivaren har varit en sedan länge etablerad och verklig internbank. Bolagets internbank i Luxemburg har haft en aktiv och fortlöpande verksamhet med avseende på just koncernintern utlåning till en stor mängd koncernbolag. Utlåningen från internbanken kan därför inte beskrivas som ”huvudsakligen skattedriven” på det sätt som gällde i kammarrättsdomen.

Det är inte korrekt att, såsom Skatteverket gör, påstå att det har handlat om att tillskjuta ”långfristiga interna lån” till ett för ändamålet förvärvat underskottsbolag. Förutom att de har utvecklat grunden för omstruktureringen och flytten av hela internbanksfunktionen till Luxemburg har de klargjort att det skuldförhållande som nu ska bedömas har uppkommit i tiden efter flytten till Luxemburg. Det handlar om fullt affärsmässiga skuldförhållanden.

EU-rätten

Som en sista grund för överklagandet anser bolaget att yrkat avdrag ska medges med stöd av EU-rätten. Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att de ränteavdragsbegränsningsregler som gällt till och med den 31 december 2012 varit förenliga med EU-rätten, men någon prövning av 2013 års regler har ännu inte gjorts. EU-kommissionen har i en formell underrättelse till Sverige den 26 november 2014 förklarat att dessa regler strider mot etableringsfriheten i artikel 49 i Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt. Bolagets inställning i frågan får stöd av EU-domstolens dom den 22 februari 2018 i mål C-398/16, där den kom fram till att de nederländska reglerna för begränsningar av ränteavdrag inte var förenliga med EU-rätten och därför inte fick tillämpas. Domstolen fann bl.a. att de nederländska reglerna utgjorde en begränsning av etableringsfriheten. En motsvarande bedömning i fråga om de svenska reglerna och undantaget från tioprocentregeln redovisas bl.a. i Kammarätten i Stockholms dom den 13

april 2018 i mål nr 1770–1771-17. Frågan är om denna begränsning kan rättfärdigas. I sin dom berörde kammarrätten inte EU-domstolens resonemang i denna del. Enligt bolagets mening visar en jämförelse mellan de svenska reglerna och EU-domstolens avgörande rörande de nederländska reglerna att den inskränkning i etableringsfriheten som föreligger inte kan rättfärdigas. Ett vägrat avdrag skulle därmed stå i strid med EU-rätten.

Ersättning för biträdeskostnader

Kostnaderna avser biträde från Ernst & Young och motsvarar för de aktuella målen tillsammans med målen 19 123-16, 14 999-17 och 22 838-17 rörande Scania Finans AB 197 timmars arbete. De samlade kostnaderna om 511 000 kronor exklusive mervärdesskatt fördelar sig lika mellan nyssnämnda bolag och bolaget varför de yrkar ersättning med hälften vardera i sina respektive mål. Bolaget anser att det är skäligt att medge ersättning med hela det yrkade beloppet.

Skatteverket för fram i huvudsak följande.

10-procentsregeln respektive ventilen (24 kap. 10 d § resp. 10 kap. e § IL)

Eftersom Skatteverket har bedömt att kravet på 10 procents beskattning av ränteinkomsterna inte är uppfyllt har prövningen av ränteavdragen skett mot den s.k. ventilen i 24 kap. 10 e § IL. Skatteverket har därvid ansett att det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna inte kan anses vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Den inkomst som motsvarar ränteutgiften är inte föremål för en beskattning som överstiger 10 procent. STL kan kvitta den inkomst som motsvarar bolagets ränteutgift mot stora förlustavdrag som uppkom för mer än tio år sedan, när detta företag ingick i en annan koncern. Bolaget förvärvade STL i

slutet på 2010 för ca 220 miljoner kr, motsvarande 0,45 procent av det samlade underskottet på ca 49 miljarder kr. Skatteverket har genom en uppskattning beräknat att STL pga. det stora underskottet kommer i en skatteposition först om ca 40 år. Skatteverket anser att den dom från förvaltningsrätten rörande ett annat koncernföretag som bolaget hänvisar till, där kravet på 10 procents beskattning har ansetts uppfyllt, är felaktig och har överklagat den till Kammarrätten i Stockholm (mål 5477-16).

För det fall förvaltningsrätten anser att det hypotetiska testet i 10-procentsregeln innebär att inkomsten som motsvarar ränteutgiften ska anses ha beskattats med mer än 10 procent hos STL anser Skatteverket att avdrag för ränteutgifterna ska nekas med stöd av 24 kap. 10 d § [dåvarande] tredje stycket IL. Med hänsyn till vad som framkommit med avseende på kapitaliseringen av ST NV och SGT NV under 2008 och 2009 samt den därpå följande kapitaliseringen av STL under 2011 och etableringen av nu aktuell skuldstruktur saknar den skapade skuldstrukturen affärsmässiga skäl och har huvudsakligen etablerats i syfte att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. STL har i sin helhet kapitaliserats genom tillskott från de belgiska koncernbolagen via SHE AB. Det framgår också att när internbanken behöver tillföras nytt kapital brukar detta ske genom tillskott från koncernens moderbolag. Frågan om tillskott hade kunnat lämnas i stället för lån kan vara en sådan omständighet som ska beaktas även vid tillämpningen av undantaget från 10-procentsregeln. I detta fall finns inga juridiska hinder för att lämna tillskott i stället för lån.

Huvuddelen av skuldförhållandet har ursprungligen uppkommit genom lån från Scania CV AB (Sverige) samt Scania Group Treasury BV (Nederländerna). Under 2007 flyttades fordringarna genom apportemission till de belgiska bolagen ST NV samt SGT NV. De belgiska bolagen har haft rätt till NID-avdrag enligt belgiska regler. Förutsättningarna för 10-procentsregeln skulle inte ha varit uppfyllda om bolagen utnyttjar maximalt

NID-avdrag i Belgien. När Scania-koncernen förvärvar ett helt externt bolag i Luxemburg utan tillgångar bortsett från ett gigantiskt underskottsavdrag måste antas att förvärvet av just det bolaget sker uteslutande i syfte att komma åt förlustavdraget och att ränteintäkterna ska kunna styras till det bolaget utan att någon faktisk beskattning sker. Vad bolaget har anfört om att det funnits skäl att flytta internbanksverksamheten från Belgien till Luxemburg kan inte föranleda någon annan bedömning eftersom de skälen inte kan motivera förvärvet av ett tomt underskottsbolag.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det skuldförhållandet mellan bolaget och STL som ska bedömas vid en prövning av undantaget från 10-procentsregeln och det uppstod tidigast 2011-02-17 när ST NV och SGT NV överlät fordringarna till STL. Det är inte riktigt, som bolaget har påstått, att det skuldförhållande som nu ska bedömas har uppkommit i tiden efter flytten av internbanken. Låneskulderna har visserligen en ungefärlig löptid om 16 månader, men det innebär inte att skulden betalas då, utan det vanliga är att lånen endast skrivs om när de har löpt ut. Det finns inte någon direkt koppling mellan bolagets kundutlåning och bolagets upplåning från STL Sarl. Eftersom den skapade finansieringsstrukturen är skattedriven saknar det emellertid i princip betydelse vad lånen har använts till.

EU-rätten

Skatteverket anser inte att ränteavdragsbegränsningarna strider mot EU-rätten. Vid en prövning av de ursprungliga begränsningsreglerna mot etableringsfriheten har Högsta förvaltningsdomstolen funnit att de svenska reglerna inte innebär någon inskränkning i den friheten (HFD 2001 ref. 90 II–V). Tillämpningsområdet för 10-procentsregeln har vidgats jämfört med de ursprungliga begränsningsregler som bedömdes av Högsta förvaltningsdomstolen men regeln i sig är oförändrad (jfr prop. 2012/13 s. 270). Enligt Skatteverkets uppfattning har Högsta förvaltningsdomstolens

praxis giltighet vid prövning av den nu aktuella regleringen. Skatteverket ansluter sig till den bedömning som har gjorts i förarbetena (prop. 2012/13:1 s. 268f), 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 och om så skulle anses vara fallet så kan reglerna rättfärdigas samtidigt som de är proportionerligt utformade.

Ersättning för kostnader

Enligt Skatteverkets uppfattning ska bolaget inte vinna helt eller delvis bifall till sitt yrkande. Frågorna är inte av betydelse för rättstillämpningen. Det föreligger inte heller synnerliga skäl för ersättning. För det fall förvaltningsrätten anser att bolaget ska vinna bifall till sina överklaganden anser Skatteverket att ersättning kan utgå med skäliga 50 000 kronor.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågorna i målen

Den huvudsakliga frågan i målen är om bolaget har rätt till avdrag för de ränteutgifter som bolaget under beskattningsåren 2013–2015 har betalat till STL, med säte i Luxemburg, för lån från bolaget.

Det är ostridigt att de aktuella ränteutgifterna omfattas av förbudet mot avdrag för ränteutgifter i 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Frågan är om det finns förutsättningar att bevilja bolaget ränteavdrag enligt något av undantagen från förbudet eller om EU-rätten ändå medför att bolaget inte kan nekas avdrag.

Skatteverket anser för sin del att rätten till avdrag ska prövas mot den s.k. ventilen i 24 kap. 10 e § eftersom kravet på tio procents beskattning av ränteinkomsterna enligt den s.k. 10-procentsregeln i 24 kap. 10 d § inte är uppfyllt och anser alternativt att i vart fall undantaget i nyss nämnda regel (dåvarande tredje stycket) utesluter avdrag. Bolaget å sin sida anser att avdrag ska medges enligt 10-procentsregeln eller i vart fall på grund av att EU-rätten medför att avdragsförbudet sätts ur spel.

Det är bolaget som har bevisbördan för att förutsättningarna för att tillämpa något av undantagen är uppfyllda (prop. 2012/13:1 s. 250). I fråga om undantaget från 10-procentsregeln innebär det att bolaget har att göra sannolikt att det bakom uppkomsten av det skuldförhållande som räntorna hänförs till finns skäl av sådan styrka att det huvudsakliga skälet inte har varit att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Den fråga som förvaltningsrätten först har att ta ställning till är om den inkomst som motsvaras av den aktuella ränteutgiften skulle ha beskattats hos STL med minst 10 procent, om inkomsten skulle ha varit STL enda inkomst – det s.k. hypotetiska testet. Om denna fråga besvaras jakande har förvaltningsrätten att ta ställning till om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit har varit att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån varför bolaget i så fall inte har rätt till avdrag för ränteutgiften i fråga (den s.k. undantagsregeln). Om bolaget bedöms sakna rätt till avdrag har förvaltningsrätten slutligen att ta ställning till om det kan strida mot EU-rätten att neka bolaget avdrag, varför avdrag ändå ska medges.

**Skulle inkomsten ha beskattats med mer än 10 procent hos STL Sarl
(det s.k. hypotetiska testet)?**

Det hypotetiska testet innebär enligt förarbetena (prop. 2008/09:65 s. 85) följande. Vid bedömningen av om kriterierna för minst tio procents beskattning är uppfyllda hos det företag som är mottagare av inkomsten ska hänsyn bara tas till den inkomst som motsvarar den aktuella ränteutgiften. Hänsyn ska alltså inte tas till överskott eller underskott som härstammar från normal drift eller till normalt avdragsgilla utgifter hos det mottagande företaget. Vidare bör villkoren för att tillämpa regeln inte anses vara uppfyllda t.ex. om ränteinkomsten kan neutraliseras genom ett grundavdrag, fribelopp eller liknande avdrag.

Det är ostridigt att bolagsskattesatsen i Luxemburg för de aktuella åren uppgick till 29 procent. Det är vidare ostridigt att inkomster motsvarande de aktuella ränteutgifterna inte skulle bli föremål för någon effektiv beskattning, pga. ett skattemässigt underskott hos STL som har uppkommit till följd av nedskrivning av dotterbolagsaktier under tid då STL inte ingick i Scaniakoncernen. Frågan uppkommer om detta medför att beskattningskravet på minst 10 procent inte är uppfyllt eller om det skattemässiga underskottet är ett sådant underskott som inte ska beaktas vid det hypotetiska testet och således inte påverka bedömningen av beskattningsnivån.

Förvaltningsrätten har i ett tidigare avgörande (mål nr 2405-15) rörande ett annat bolag i Scandiakoncernen funnit att ett underskott hänförligt till nedskrivning av dotterbolagsaktier inom ramen för en verksamhet som bedrevs innan bolaget köptes in till koncernen ska ses som en normalt avdragsgill utgift i verksamheten hos övertagande bolag varför det inte skulle beaktas vid det hypotetiska testet och således inte påverka frågan om beskattningen uppgick till minst 10 procent. Kammarrätten i Stockholm har

i dom den 21 december 2017 (mål nr 5477-16) delat förvaltningsrättens bedömning. Det finns inga skäl som motiverar någon annan bedömning i detta mål. Kravet på 10 procents beskattning är således uppfyllt.

**Har det huvudsakliga skälet till skuldförhållandet varit att intresse-
gemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (undantagsregeln)?**

Även om kravet på minst tio procents beskattning är uppfyllt ska, enligt den s.k. undantagsregeln till 10-procentregeln (vid aktuell tidpunkt 24 kap. 10 d § tredje stycket IL), avdrag nekas om det huvudsakliga skälet till skuldförhållandet har varit att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Av lagstiftningens förarbeten (prop. 2012/13:1, volym 1 s. 245ff och 333ff) framgår följande.

Bestämmelsen föreslogs för att motverka koncerninterna skuldförhållanden som främst tillkommit av skatteskal även om räntemottagaren beskattas med minst tio procent. Det är företaget som vill erhålla ett ränteavdrag som ska visa att skuldförhållandet inte främst tillkommit av skatteskal. Syftet med bestämmelsen är att förhindra aggressiv skatteplanering med ränteavdrag. Med ”huvudsakligen” avses i IL ca 75 procent eller mer (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 505). En bedömning – på intressegemenskapsnivå – ska göras i varje enskilt fall med beaktande av samtliga relevanta omständigheter för att avgöra om det huvudsakliga skälet till att transaktionerna vidtagits och avtalsförhållandena uppstått är för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Man ska således beakta både långgivarens och låntagarens skattemässiga situation. Vägledning om vilka skuldförhållanden som ska anses som affärsmässigt motiverade kan hämtas från vad som anges vid tillämpning av [den s.k.] ventilregeln [i 24 kap. 10 e §]. Frågan om tillskott hade kunnat lämnas eller inte kan vara en sådan omständighet som ska beaktas även vid tillämpningen av undantagsregeln tillsammans med övriga omständigheter. Avsikten är att avdrag inte ska få göras för

ränteutgifter om de relevanta transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmissiga skäl. Vad gäller kriteriet ”väsentlig skatteförmån” är det inte möjligt att ange någon beloppsgräns men som vägledning kan sägas att det inte ska vara fråga om mindre belopp och att det t.ex. kan beaktas om förfarandet medför skatteförmåner vid mer än ett beskattningsår.

Omständigheter som enligt förarbetena (a. prop. s. 253 f.) bör beaktas är t.ex. om det handlar om slussning av räntebetalningar via andra företag i intressegemenskapen och slussningen framstår som omotiverad vid sidan av de skatteeffekter som uppnås. Vid bedömningen av om det rör sig om omotiverad slussning är den valda strukturen relevant. Ett exempel på i sammanhanget omotiverad slussning är att 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 i intressegemenskapen i syfte att uppnå skattefördelar. Om t.ex. skuldförhållandet har upprättats för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja ett underskott i ett företag i ett visst land genom att ett lån eller kapital för utlåning slussas dit bör avdrag inte få göras. Ett sådant förfarande bör anses ha genomförts för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Beskattningsnivån hos mottagaren av räntan är en annan av de omständigheter som bör beaktas vid bedömningen av om skuldförhållandet har uppkommit av skatteskal eller inte.

I förevarande fall har följande hänt.

Under 2010 beslutade Scaniakoncernen att flytta sin internbank från Belgien till Luxemburg. Detta gjordes genom att koncernens fordringsportföljer flyttades från koncernbolagen ST NV och SGT NV, båda med säte i Belgien, till det av bolaget nyförvärvade företaget STL (dåvarande Cable & Wireless Hemisphere Sarl), med säte i Luxemburg.

STL förvärvades av Scaniakoncernen genom att koncernbolagen ST NV och SGT NV i november 2010 förvärvade det då vilande bolaget Scania Holding

Europe AB (SHE AB) som i sin tur förvärvade STL från en extern part i december samma år. När koncernen förvärvade STL hade det ett skattemässigt underskott som förvärvsåret uppgick till nära 5,5 miljarder euro.

I februari 2011 överlät ST NV och SGT NV koncernfordringar om sammanlagt drygt 47 miljarder kr till STL, som betalade för fordringarna genom att ställa ut två reverser. Efter en apportemission i SHE AB respektive en apportemission i STL utsläcktes sedan de två reverserna. Därmed ökade det egna kapitalet i STL med ett belopp motsvarande summan av fordringarna.

Sammanfattningsvis kom STL, efter dessa transaktioner, att utgöra Scania-koncernens internbank i stället för de belgiska företagen ST NV och SGT NV.

De nekade ränteavdragen uppgår till 13 390 471, 4 449 328 respektive 4 845 786 kronor beskattningsåren 2013, 2014 respektive 2015.

Som förvaltningsrätten tidigare har konstaterat överstiger beskattningen av de ränteintäkter som motsvarar bolagets ränteutgifter 10 procent. Med hänsyn tagen till möjligheten att göra avdrag för underskott uppkommer emellertid i praktiken ingen beskattning eftersom de ränteintäkter som svarar mot bolagets ränteutgifter neutraliseras av underskott hos mottagande koncernföretag. Därigenom uppkommer vad som får anses vara en väsentlig skatteförmån i jämförelse med om mottagande företag inte hade haft ett sådan underskott. Frågan uppstår om detta kan anses ha varit det huvudsakliga skälet till det aktuella skuldförhållandets uppkomst, dvs. att bolagets nya internbank i Luxemburg genom diverse transaktioner fortsättningsvis har kommit att bli fordringsägare gentemot bolaget för de lån som nu aktuella räntor avser. Bolaget, som är ett av koncernens många

kundfinansieringsbolag, har redogjort för vad det anser vara det affärsmässiga med att hålla sig med en internbank och med lån från banken och har förklarat att det alltsedan det etablerades har varit i behov av kort- och långfristiga lån för att finansiera sin verksamhet, vilket inte har förändrats genom att internbanken har flyttat från Belgien till Luxemburg. Skatteverket pekar emellertid på möjligheten för bolaget att finansiera sig via tillskott från koncernens moderbolag och anför att det är vad som har brukat ske när internbanken behöver tillföras nytt kapital. Skatteverket anför vidare att villkoren enligt 10-procentsregeln sannolikt inte skulle ha varit uppfyllda för det fall koncernen hade fortsatt att bedriva internbanken från Belgien och att detta hade en avgörande betydelse för koncernens beslut att flytta fordringsportföljerna från de Belgiska bolagen till det Luxemburgska bolaget. Skatteverket har uppgivit att det inte finns skäl att ifrågasätta att det kan ligga vissa affärsmässiga övervägande bakom den finansieringsstruktur som gjorts inom koncernen, men denna har förändrats i takt med att skatteregler och rättspraxis har förändrats. Enligt Skatteverkets mening visar utredningen tydligt att förändringarna har gjorts för att uppnå skattefördelar. Bolaget å sin sida har lyft fram vad det anser vara affärsmässiga orsaker till flytten och uppger vidare att bolaget genom ett definitivt och oåterkalleligt avstående från NID-avdrag hade kunnat säkerställa att den effektiva skattesatsen hos mottagande bolag, den dåvarande internbanken i Belgien, hade överstigit tio procent. Avdragsrätten för räntor hade därför varit oförändrad om internbanken hade legat kvar i Belgien.

Förvaltningsrätten konstaterar att valet att utnyttja NID-avdraget i Belgien har legat i bolagets hand. Således hade bolaget kunna se till att ränteavdragen motsvarades av ränteinkomster som beskattades med minst tio procent hos mottagaren i Belgien, varvid frågan – då som nu – hade blivit om det ändå fanns skäl att neka ränteavdrag med hänvisning till undantaget från 10-procentsregeln. Förvaltningsrätten anser mot den bakgrunden att flytten som sådan av internbanken från Belgien till

Luxemburg, där den nominella bolagsskattesatsen är högre än i Belgien, inte huvudsakligen har skett för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Bolaget har även presenterat skäl till varför det finansierar sig genom lån snarare än genom tillskott. Förvaltningsrätten noterar att finansiering genom lån snarare än genom tillskott inte i sig påvisar avsaknaden av affärsmässiga skäl eller är en tillräcklig förutsättning för att en väsentlig skatteförmån ska uppkomma. Det som i förevarande fall gör att en väsentlig skatteförmån uppkommer vid flytten – även om NID-avdrag inte skulle användas i Belgien – är att ränteinkomsterna hos internbanken i Luxemburg i praktiken inte kommer att beskattas alls eftersom de neutraliseras av internbankens skattemässiga underskott. Skatteverket har, utan egentliga invändningar från bolaget, beräknat att så kan komma att ske under uppemot 40 års tid. Enligt förvaltningsrättens mening ger de skäl som enligt bolaget har motiverat flytten från Belgien till Luxemburg inte någon förklaring till varför fordringarna behövde flyttas från de belgiska bolagen till ett företag i Luxemburg som när det förvärvades av koncernen hade ett ansevärt skattemässigt underskott som under en lång följd av år skulle komma att neutralisera ränteinkomsterna från de fordringar som förlades i företaget. I avsaknad av några närmare skäl för detta kan förvaltningsrätten inte dra någon annan slutsats än att det huvudsakliga skälet till förfarandet måste antas vara att den intressegemenskap som bolaget och det luxemburgska bolaget ingår i därigenom får en väsentlig skatteförmån. Förfarandet synes i själva verket vara mycket snarlikt ett sådant som undantaget från tioprocentsregeln, enligt lagstiftningens förarbeten, tar sikte på. Av angivna skäl har bolaget alltså inte rätt till avdrag för de omtvistade ränteutgifterna.

Strider det mot EU-rätten att neka bolaget avdrag?

Bolagets räntebetalningar till internbanken i Luxemburg aktualiserar en gränsöverskridande situation. Förvaltningsrätten har därför att ta ställning

till huruvida ovanstående tillämpning av de i målen aktuella ränteavdragsbegränsningsreglerna (24 kap. 10 b § och 24 kap. 10 d § IL) är förenlig med EU-rätten.

Svenska bestämmelser på området har inte bedömts av EU-domstolen. Ränteavdragsförbudet tillsammans med kompletteringsregeln (den s.k. 10-procentsregeln i 24 kap. 10 d § IL) med sitt undantag har inte heller, i den i målen aktuella utformningen, bedömts av Högsta förvaltningsdomstolen. Förvaltningsrätten har i tidigare mål rörande denna fråga bedömt att avdragsbegränsningen utgör en inskränkning av etableringsfriheten som emellertid kan rättfärdigas och därför inte kommer i strid med EU-rätten. Samma bedömning har Kammarrätten i Stockholm gjort i en dom från den 13 april 2018 (mål nr 1770-17, m.fl.), som i tiden ligger efter det av bolaget åberopade avgörandet från EU-domstolen, rörande rätten till ränteavdrag enligt nederländska regler. Förvaltningsrätten anser att dessa frågor får bedömas på samma sätt i de nu aktuella målen. EU-rätten bedöms således inte hindra att bolaget nekas avdrag för ifrågavarande räntor.

Sammanfattning

Förvaltningsrätten har vid sin bedömning funnit att intressegemenskapen för de beskattningsår som är aktuella har erhållit en väsentlig skatteförmån på grund av skuldförhållandet mellan bolaget och STL Sarl och att det huvudsakliga skälet till skuldförhållandet får anses vara att intressegemenskapen ska få denna förmån, varför bolaget inte kan medges yrkade ränteavdrag. Förvaltningsrätten har vidare bedömt att de svenska regler som leder till denna rättsföljd utgör en inskränkning av etableringsfriheten som emellertid kan rättfärdigas, varför EU-rätten inte medför att avdrag ändå måste medges.

Överklagandena ska därför avslås.

Ersättning för biträdeskostnader

Enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska en skattskyldig som har haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta tillvara sin rätt, efter framställning, beviljas ersättning för kostnaderna om denne helt eller delvis har vunnit bifall till sina yrkanden, om ärendet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning. Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden i förvaltningsrätten. Förvaltningsrätten bedömer dock att målen delvis är materiellt komplicerade och att de avser frågor som får anses vara av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar att medge bolaget ersättning för kostnader i målen.

Bolaget har begärt ersättning med 255 000 kr. Förvaltningsrätten bedömer att bolaget får anses skäligen tillgodosett med en ersättning om 50 000 kr för arbetet med målen hos förvaltningsrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 4 (DV 3105A).

Michael Eriksson
Chefsrådman

Karl-Henrik Bucht
Rådman

Nämndemännen Barbro Kjellin, Mary Wel och Mats Elof Renhuldt har också deltagit i avgörandet.



HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Er överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge personnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppge dem igen.
- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Om Er motpart överklagar förvaltningsrättens dom/beslut får Ni överklaga domen/beslutet även om Er egen tid för överklagande har gått ut. I så fall måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom tre månader** från den dag då förvaltningsrättens dom/beslut meddelades. För offentlig part räknas dock tremånaderstiden från den dag då motparten fick del av domen/beslutet. Om det första överklagandet återkallas eller förfaller av någon annan anledning, förfaller också det senare.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag

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 nå 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.