



Fakulteten för juridik

Josefine Ahlgren

Är inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdragsbegränsningar förenliga med etableringsfriheten?

Is the income tax act regarding interest deduction restrictions
compatible with the freedom of establishment?

C-uppsats 15 hp

Rättsvetenskapliga programmet

Datum: 15-08-17

Handledare: Mats Höglund

Sammanfattning

I enlighet med inkomstskattelagens (1999:1229)¹ 16 kap. 1 § får företag alltid fullt skatteavdrag för räntekostnader som löper på lån, oberoende av hur den motsvarande ränteinkomsten beskattas. Under år 2008 uppmärksammade Skatteverket att företag lagenligt kunde missbruka denna avdragsrätt genom att utfärda lån till närstående företag och därigenom erhålla en lägre beskattning. Till följd av detta så infördes begränsningar i den generella avdragsrätten för räntekostnader under 2009.

Allt sedan begränsningsreglernas införande har dess överensstämmelse med EU-rättens etableringsfrihet varit ett omdiskuterat ämne. Medan regeringen och högsta förvaltningsdomstolen² anser att reglerna ligger i linje med EU-rätten och reglerna om etableringsfrihet är remissinstanserna och många framträdande personer inom det juridiska samfundet av en annan åsikt. Även EU-kommissionen har utrett reglerna, och drar slutsatsen att de utgör ett hinder av den fria etableringsrätten. EU-kommissionen anser att bestämmelserna särskilt missgynnar gränsöverskridande verksamheter och att de går utöver vad som är nödvändigt, trots att reglerna förvisso skulle kunna motiveras. Regeringen anser att om reglerna mot all förmodan skulle anses utgöra ett hinder så kan de i vart fall motiveras och är proportionerliga.

Syftet med den här uppsatsen är att utreda om utformningen av inkomstskattelagens ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. 10 a-b och d-e §§ är förenliga med EU-rättens regler om etableringsfrihet i art. 49 i funktionsfördraget³. Det vill säga utreda huruvida reglerna utgör ett hinder mot etableringsfriheten, och om ett sådant hinder i så fall kan accepteras. Normalt förbjuds alla former av hinder mot etableringsfriheten. I särskilda fall får emellertid avsteg göras. Detta förutsätter att de inskränkande reglerna kan motiveras mot bakgrund av art. 52 FEUF eller ett trängande allmänintresse, att de har till syfte att uppnå de anförda målen samt inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

Vid en granskning av inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdragsbegränsningar finner författaren att reglerna innebär ett hinder för etableringsfrihetens utövande, men att detta hinder kan motiveras med att reglerna syftar till att förhindra skatteflykt och bevara den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Författaren finner dock att inkomstskattelagens regler om ränteavdrag går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de angivna syftena. Reglerna uppfyller inte EU-rättens krav på rättssäkerhet och det finns mindre inskränkande åtgärder för att uppnå dessa syften än de ränteavdragsbegränsningarna erbjuder. Författaren finner därför att det svenska regelverket är oförenligt med etableringsfriheten.

Nyckelord: *Inkomstskatt, ränteavdrag, ränteavdragsbegränsningsregler, etableringsfrihet*

¹ I det följande benämnt IL.

² I det följande benämnt HFD.

³ I det följande benämnt FEUF.

Förord

Jaha, nu sitter jag här, femtusen kaffekoppar senare (och ett par flaskor vin efter Gustavssons förslag), och avrundar min sista dans med mina bestialiskt kompetenta lärare på det rättsvetenskapliga programmet. Nästan så jag ryser när jag tänker på att detta jämnar av min älskade Karlstادتid och knuffar iväg mig på nya äventyr. Jag kan inte med rättvisa fånga den här tiden på ett par rader. Den har gjort mig så stor. Jag är så oerhört tacksam för min utbildning, för det hårda slitet som gett mig alla de här nya nyanserna som jag nu kan se världen i. Jag är så tacksam över alla som bidragit till att göra denna tid till den absolut bästa, alla roliga utekvällar, sena tentanätter, hög musik och tokiga påhitt. Ett särskilt tack ska min mamma ha, för att du stöttar mig i allt jag företar mig, denna gång genom att frustrerat lyssna på mina (intressanta?) utläggningar om skatterättsliga spörsmål. Ett enormt, obeskrivligt hjärtetack ska också tillägnas min bästa vän och sambo Ulrika som stått stenhårt vid min sida i (bokstavligt) blod, svett och tårar. Tack för att du varit min motivation och tack för att du gjort denna tid så obeskrivligt lycklig (och förlåt för att jag skrivit slut på alla bläckpennor och druckit upp all mjölk under denna tid). Jag vill också tacka dig som inte vill nämnas vid namn. Du har alltid funnits där i svåra stunder, kanske inte medvetet men du har hjälpt mig genom mina tre år genom ständigt felvalda filmer, sällskapsspel och argumentationer över obetydliga saker. Din famn har satt ett stort leende på mina läppar i många krävande perioder och det är jag evigt tacksam för.

Sist men inte minst ska alla fantastiska lärare ha ett tack, för att ni gett mig ben att stå på och ögon att se med. Särskilt ska riktas ett tack till min handledare Mats Höglund som gett mig många goda råd och tålmodigt svarat på alla mina frågor. Jag vill också nämna att Karlstads universitet pryds med en skylt där det står *nobody puts baby in the corner*, det var det första jag såg för tre år sedan när jag ramlade in på min första föreläsning. Jag rös, för jag kände mig oerhört underestimerad. Jag vet mitt värde när jag går härifrån, tack för det Karlstad, tack för att din sol alltid sken på mig!

Josefine Ahlgren

Karlstad, Augusti 2015

Nobody puts baby in a corner...

Förkortningar

dir.	Kommittédirektiv
dnr	Diarienummer
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EU	Europeiska Unionen
EG	Europeiska gemenskapen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol (tidigare lydelse på EU-domstolen)
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
Prop.	Regeringens proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk skattetidning
SvJT	Svensk juristtidning

Innehållsförteckning

1	Inledning	1
1.1	Problembeskrivning	1
1.2	Frågeställning	2
1.3	Syfte	2
1.4	Avgränsningar	2
1.5	Metoddiskussion	3
1.5.1	Allmänt om metodval	3
1.5.2	Den rättsdogmatiska metoden.....	4
1.5.3	Den EU-rättsliga metoden	5
1.6	Material	6
1.6.1	Rättskällor och rättskällevärdet	6
1.6.1.1	Den moderna rättskällevärdet	7
1.6.1.2	EU-rättens rättskällevärdet	8
1.7	Tolkning	8
1.8	Objektivitet.....	9
1.9	Terminologi	9
1.10	Forskningsläge	9
1.11	Disposition	10
2	De svenska avdragsbegränsningarna.....	12
2.1	Bakgrund	12
2.2	Reglerna i korthet	12
2.3	Tillämpningsområde	13
2.3.1	Intressegemenskap	13
2.3.1.1	Väsentligt inflytande	13
2.3.1.2	En i huvudsak gemensam ledning.....	15
2.4	Huvudregeln	15
2.5	Undantagsregler	15
2.5.1	Tioprocentsregeln	16
2.5.1.1	En faktiskt rätt till inkomsten.....	16
2.5.1.2	Beskattningsnivån	16
2.5.1.3	Väsentlig skatteförmån	17

2.5.2	Ventilregeln	18
2.5.2.1	Affärsmässighet	18
2.5.2.2	Huvudsaklighetsrekvisitet.....	19
2.6	Sammanfattning	19
3	EU konformitet och etableringsfrihet.....	21
3.1	Medlemsländernas skattesystem i förhållande till EU-rätten.....	21
3.2	Etableringsfriheten	22
3.2.1	Allmänt om etableringsfriheten	22
3.2.2	Artikel 18 FEUF	22
3.2.3	Etableringsfrihetens restriktionsförbud	23
3.2.4	EU-domstolens prövning av restriktioner mot etableringsfriheten	23
3.2.4.1	Diskriminerande restriktioner och icke-diskriminerande restriktioner	23
3.2.5	Diskrimineringsanalys	24
3.2.6	Restriktionsanalys.....	25
3.2.7	Negativ särbehandling i objektivt jämförbara situationer	25
3.3	Rättfärdigande	26
3.3.1	Allmänt om rättfärdigande.....	26
3.3.2	Rättfärdigande av direkt diskriminerande restriktioner.....	26
3.3.3	Rättfärdigande genom rule of reason.....	27
3.3.3.1	Icke-diskriminerande	27
3.3.3.2	Trängande allmänintresse	28
3.3.3.2.1	Förhindra internationell skatteflykt	28
3.3.3.2.2	Väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.....	28
3.3.3.2.3	En kombination av rättfärdigande	29
3.3.3.3	Ändamålsenlighet	30
3.3.3.4	Proportionalitet	30
3.4	Sammanfattning	31
4	Avdragsbegränsningarna och etableringsfriheten	33
4.1	Olika ståndpunkter i diskussionen om reglernas förenlighet	33
4.2	Förarbeten	33
4.2.1	Remissinstanserna.....	33
4.2.2	Lagstiftaren	34

4.3	Rättspraxis	34
4.4	Doktrin	35
4.5	Utredning av kommissionen	38
4.5.1	Skriftväxling mellan regeringen och kommissionen	39
4.5.1.1	Hindrande av den fria etableringsrätten	39
4.5.1.2	Rättfärdigande av tvingande hänsyn till allmänintresse	40
4.5.1.3	Proportionalitet	41
4.6	Sammanfattning	43
5	Är de svenska reglerna fördragsstridiga?	44
5.1	Hindrar de svenska reglerna etableringsfrihetens utövande?	44
5.1.1	Diskriminerande eller icke-diskriminerande hinder	44
5.1.2	Objektivt jämförbara situationer	44
5.1.3	Negativ särbehandling	46
5.2	Rättfärdigandegrunder	47
5.3	Är de svenska reglerna proportionerliga?	49
5.3.1	Proportionalitetskrav i ränteavdragsbegränsningsreglerna	49
5.3.1.1	Konstlade upplägg	49
5.3.1.2	Rättssäkerhet och bevisbörda	50
5.3.1.3	Marknadsmässighet	52
5.4	Slutsats	54
6	Avslutande reflektioner	56
7	Käll- och litteraturförteckning	57

Figurförteckning

Figur 1.	Förenklad Illustration av ränteavdragsbegränsningsreglerna	20
-----------------	--	----

1 Inledning

I detta kapitel inleds uppsatsen med att identifiera och introducera läsaren för den problematik och frågeställning som ska utredas och analyseras med hjälp av omsorgsfullt valda metoder. Dessa metoder presenteras och diskuteras på grundval av uppsatsens syfte. Detta kan sägas vara uppsatsens nav som beskriver uppsatsens vetenskapliga väg genom frågeställning, syfte, avgränsningar, material, metod och tolkning.

1.1 Problembeskrivning

I 16 kap. 1 § IL föreskrivs en allmän avdragsrätt för räntekostnader som innebär att näringsidkare alltid får fullt skatteavdrag för räntekostnader som löper på lån, oberoende av hur den motsvarande ränteinkomsten beskattas. Under 2008 uppmärksammade Skatteverket att företag lagenligt kunde missbruka denna givmilda avdragsrätt genom att utfärda lån till närstående företag (koncerner) och därigenom erhålla en lägre beskattning. Genom att utfärda lån till närstående bolag framkallade de identifierade koncernerna en lägre beskattning genom att erhålla avdrag för ränteutgifter men samtidigt inte beskatta den motsvarande ränteinkomsten eller beskatta den mycket lågt.⁴ Till följd av att den allmänna avdragsrätten missbrukades av koncerner så infördes avdragsbegränsningar för vissa närstående bolag under 2009. 2013 blev dessa begränsningsregler föremål för lagändringar men dess huvudsakliga innebörd; att neka ränteavdrag för vissa närstående bolag, kvarstår.⁵

Ränteavdragsbegränsningsreglerna har varit ett kontroversiellt ämne ända sedan de infördes. Framförallt tar diskussionen om ränteavdragsbegränsningsreglerna sikte på regelverkets potentiella risk att inskränka på EU-rättens fria etableringsrätt.⁶ Den fria etableringsrätten innebär att unionsmedborgare och unionsföretag ska kunna etablera sig i EU:s jurisdiktion på lika villkor utan nationella restriktioner. Denna frihet har företräde framför nationella beskattningsregler, vilket innebär att den ska tillämpas även om svensk skattelagstiftning säger annat.⁷

Kritikerna argumenterar att ränteavdragsbegränsningsreglerna ställer upp oberättigade sämre villkor för utländska företag och att reglerna därför avskräcker etablering i Sverige.⁸ HFD anser emellertid inte att ränteavdragsbegränsningarna utgör något hinder för etableringsfriheten eftersom reglerna träffar räntekostnader för alla typer av lån lika.⁹ Kommissionen har dock avvisat HFD:s bedömning av ränteavdragsbegränsningarnas förenlighet med etableringsfriheten och ingav den 26 november 2014 sina formella synpunkter på regelverket med slutsatsen att reglerna utgör ett hinder mot den fria etableringsrättens utövande och att regelverket därmed utgör ett fördragsbrott.¹⁰

Kommissionen argumenterar att bestämmelserna är så oklara att utländska bolag avskräcks från etablering i Sverige. Till följd av detta har kommissionen inlett ett formellt

⁴ Se Prop. 2008/09:65, s. 36.

⁵ Se Skatteverkets promemoria, *Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn*, s. 3.

⁶ Se b.l.a. anföranden från Svenskt Näringsliv och Industrins Finansförening i Prop. 2008/09:65, s. 69.

⁷ Se exempelvis i mål C-279/93 (Schumacker), mål C-107/94 (Asscher) och mål C-250/95 (Futura).

⁸ Se bland annat Ohlsson, *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?*, SN 2014, s. 659 och Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSKT 2012b, s. 826.

⁹ Se HFD 2011 ref. 90.

¹⁰ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden).

överträdelseförfarande mot Sverige som kan leda till att Sverige får svara inför EU-domstolen om ränteavdragsbegränsningsreglerna inte ändras omgående. Den 20 februari 2015 gav regeringen sitt svar på kommissionens formella underrättelse, i vilket regeringen vidhåller reglernas förenlighet med EU-rätten. Ännu har frågan inte anlät till EU-domstolen, men det väntas ett motiverat yttrande från kommissionen, som normalt uppföljs med en fördragsbrottstalan inom 2 månader om staten inte vidtar åtgärder.¹¹

1.2 Frågeställning

Mot bakgrund av att inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdrag har blivit ett högaktuellt ämne till följd av EU-kommissionens formella överträdelseförfarande så avser denna uppsats att besvara frågan;

- Är inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. 10 a-b och d-e §§ förenliga med EU-rättens etableringsfrihet i art. 49 FEUF?

1.3 Syfte

Uppsatsens huvudsyfte är att utreda och utvärdera om inkomstskattelagens ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. 10 a-b och d-e §§ IL är förenliga med EU-rättens etableringsfrihet i art. 49 FEUF. Mer precist ämnar uppsatsen att undersöka huruvida de svenska begränsningsreglerna hindrar företags utövande av etableringsfriheten i art. 49 FEUF och i sådana fall om ett sådant hinder kan accepteras i EU-rättslig mening. Detta huvudsakliga syfte kan brytas ned i två delsyften för att skapa en bättre helhetsbild.

(1) Det första delsyftet är att ge en historisk bakgrund till dagens ränteavdragsbestämmelser samt att beskriva dagens rättsläge genom att undersöka utformningen, tolkningen och tillämpningen av 24 kap. 10 a-b och d-e §§ IL.

(2) Det andra delsyftet är att utvärdera dagens ränteavdragsbestämmelser utifrån EU-rättens krav på legalitet och förutsebarhet samt bedöma huruvida dagens ränteavdragsbestämmelser står i strid med EU-rätten. Detta innefattar en utredning av vilka nationella åtgärder som kan anses hindrande av art. 49 FEUF och vilka hindrande åtgärder som kan accepteras i EU-rättslig mening genom art. 52 FEUF och rättspraxis (rule of reason). Detta innefattar också en granskning av hur de svenska reglerna står sig mot EU-domstolens tidigare bedömningar gällande nationella hinder för etableringsfrihetens utövande samt krav på rättfärdigande av sådana hinder.

1.4 Avgränsningar

I arbetet behandlas enbart de centrala delarna av inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdrag för interna låneförhållanden, det vill säga 24 kap. 10 a-b och d- e §§ IL. Det finns särskilda regler för vissa typer av externa låneförhållanden i 24 kap. 10 c och f §§ IL som därmed lämnas utanför denna framställning. Vidare behandlar uppsatsen enbart de relevanta delarna av EU-rätten i förhållande till direkt beskattning. Arbetet ger inte någon fullständig redogörelse för EU-skatterätten utan avgränsar sig till att behandla enbart relevanta

¹¹ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 9 och regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 3.

fördragsbestämmelser om fri rörlighet som är av intresse för etableringsfriheten. Därmed tas ingen hänsyn till ränte- och royaltydirektivet eller dubbelbeskattningsavtal.

Det kan också påpekas att företagsskattekommittén under 2014 har lämnat ett betänkande¹² till regeringen gällande en eventuell lagändring av ränteavdragsbegränsningsreglerna, detta betänkande har i sin helhet lämnats utanför framställningen. Detta övervägande grundar sig i att betänkandet i huvudsak behandlar ett förslag på ett helt nytt bolagsskattesystem (utan ränteavdragsbegränsningsregler) som sammanhänger med en rad faktorer som faller utanför syftet med denna uppsats.

Avslutningsvis ska läsaren uppmärksammas om att en del av de begrepp som används i uppsatsen kommer att anses vara vedertagna i syfte att behålla fokus på uppsatsens kärnfråga. De rättsliga detaljerna kring gängse skatterättsliga begrepp såsom lån och ränta kommer därmed inte att undersökas.

1.5 Metoddiskussion

1.5.1 Allmänt om metodval

I arbetet har författaren haft ett bestämt förhållningssätt till frågeställningen och materialet för att arbetet inte ska resultera i en godtycklig uppfattning. Uppsatsens syfte uppnås därför genom tillämpning av en bestämd metod.¹³ I rättsvetenskapliga framställningar som denna så tillåts alla metoder som kan anses tillföra en djupare förståelse för rätten.¹⁴ Författaren har därmed haft flertalet metoder att välja bland.¹⁵

För att behålla ett vetenskapligt förhållningssätt i metodvalet så har omsorg tagits till uppsatsens frågeställning och syfte, detta inbegriper även ett övervägande av om det har varit nödvändigt att använda flera olika metoder i framställningen.¹⁶ Eftersom denna uppsats ämnar undersöka huruvida inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdrag överensstämmer med etableringsfriheten i art. 49 i FEUF genom att 1) att beskriva dagens rättsläge och 2) utvärdera dagens rättsläge, så är det absolut vitalt att materialinsamlingen och argumentationen består av relevant fakta och varierande infallsvinklar och angreppssätt för just detta syfte.

Då arbetet initialt tar sikte på att göra en deskriptiv framställning av rättsläget (1) så kommer detta att göras med hjälp av en rättsdogmatisk metod.¹⁷ Eftersom uppsatsen berör både svensk rätt och EU-rätt kommer dock tillämpningen av den rättsdogmatiska metoden att skilja sig mellan rekonstruktionen av den svenska rättsordningen och rekonstruktionen av den EU-rättsliga rättsordningen. I den EU-rättsliga rekonstruktionen kommer arbetet att behandlas i enlighet med en EU-rättslig metod. I denna framställning ska den EU-rättsliga metoden ses som ett tillvägagångssätt att hantera EU-rättsliga källor.¹⁸ Eftersom EU-rätten numera är nära sammanbunden med den svenska rättsordningen kan den EU-rättsliga metoden sägas ingå i

¹² Se SOU 2014:40, *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet*.

¹³ Se Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 35.

¹⁴ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 18 och s. 421.

¹⁵ Se Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 13 f och s. 39.

¹⁶ Se Sandgren, *Om empiri och rättsvetenskap*, SvJT 1995, s. 3.

¹⁷ Jfr Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 36 ff, se även avsnitt 1.5.2.

¹⁸ Se avsnitt 1.5.3.

den rättsdogmatiska metoden. Eftersom EU-rätten har företräde framför svensk rätt så fordras även att relevanta europarättsliga rättskällor beaktas i den svenska rätten.¹⁹

Uppsatsens andra delsyfte (2) är att utvärdera om inkomstskattelagens ränteavdragsbegränsningar är förenliga med EU-rättens etableringsfrihet. Eftersom detta inte är en fråga som prövas på nationell nivå, utan av EU-domstolen kommer uppsatsen i denna del behandlas i enlighet med den EU-rättsliga metoden och en EU-konform tolkning.

1.5.2 Den rättsdogmatiska metoden

Arbetet behandlas i enlighet med den rättsdogmatiska metoden. Med detta avses att författaren har tagit sikte på att beskriva, tolka och systematisera innehållet i gällande rätt.²⁰ Det kan också uttryckas som att författaren har gjort en vetenskaplig rekonstruktion av rättssystemet genom uppsatsens arbetssätt.²¹

Det som skiljer den rättsdogmatiska metoden från andra metoder är framförallt att den rättsdogmatiske forskaren gör en rekonstruktion av rättsreglerna inifrån systemet, genom ett internt perspektiv på rätten. Andra metoder erbjuder inte detta angreppssätt. Detta beror på att den rättsdogmatiske forskaren har en juridisk förförståelse och skolning i rättssystemet och inte om rättssystemet. Ett internt synsätt på rätten är fördelaktigt då frågor av ren juridisk art, såsom inkomstskattelagens överensstämmelse med etableringsfriheten, ska behandlas. Framst eftersom det interna perspektivet innebär att rättsdogmatikerns arbetssätt hamnar nära domarens arbetssätt för att utreda innehållet i gällande rätt.²²

För att den rättsdogmatiska metoden ska appliceras på ett tillfredställande sätt så krävs det att författaren behärskar den juridiska begreppsapparaten, systematiken, argumentationen samt rättskälleläran.²³ I detta arbete genomförs detta utifrån de vedertagna uppfattningarna om att systematiken är grundläggande i rättssystemet och att rättssystemet är koherent. Därmed rekonstrueras rättsordningen i ett sammanhängande nätverk av begripliga huvudregler och undantag.²⁴ Det påstås att det är just detta systematiska förhållande, förutsatt att det uppfylls, som leder till att rättsvetenskapliga framställningar mynnar ut i vetenskaplig kvalitet.²⁵

Den rättsdogmatiska metoden har under lång tid varit kontroversiell i vetenskapliga sammanhang. Metoden används ofta av det juridiska samfundet, men har många gånger anklagats av andra vetenskapsdiscipliner för att den inte uppfyller kraven på vetenskaplighet. Det kanske mest kända argumentet mot rättsdogmatikens arbetssätt är oförmögenheten att uppnå tillräcklig vetenskaplig kvalitet i positivistiska mått.²⁶

¹⁹ Se exempelvis i mål C-279/93 (Schumacker), mål C-107/94 (Asscher) och mål C-250/95 (Futura).

²⁰ Se Sandström, *Rätt eller vetenskap? Till frågan om rättsvetenskapens nytta*, SvJT 2002, s. 290.

²¹ Se Jareborg, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2005, s. 8.

²² Se Olsen, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004, s. 111 f.

²³ Se exempelvis Sandgren, *Om empiri och rättsvetenskap*, SvJT 1995, s. 10 f.

²⁴ Se Peczenik, *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005, s. 249 f samt Sandgren, *Om empiri och rättsvetenskap*, SvJT 2004-05 s. 297 ff.

²⁵ Se Sandgren, *Vad är rättsvetenskap*, s. 118.

²⁶ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 23.

Främst har den rättsdogmatiska metoden kritiserats av Hägerström. Hägerström har anfört att de juridiska begreppen saknar verklighetsanknytning och att den rättsdogmatiska metoden därför bygger på värderingar som inte kan verifieras eller falsifieras. Han anser att vetenskap ska baseras på fakta och vara värderingsfri, att den ska kunna verifieras eller falsifieras i positivistiska mått för att kunna kallas sanning.²⁷ Främst tar denna del av kritiken sikte på att den juridiska begreppsapparaten inte kan vara värdeneutral eftersom den är en social konstruktion som är skapad av människan.²⁸ Hägerströms kritik har bland annat riktats mot rättsdogmatikens grundläggande forskningsobjekt, gällande rätt. Eftersom begreppet inte ansetts kunna verifieras eller falsifieras har det ifrågasatts om detta begrepp verkligen kan vara föremål för forskning eftersom detta endast utgör en slags juridisk verklighet.²⁹

Förespråkarna för den rättsdogmatiska metoden anser att det inte spelar någon roll om begreppet gällande rätt kan verifieras eller falsifieras, eftersom det alltjämt går att uppnå resultat som kan betecknas som gällande rätt under förutsättning att forskaren följer de vedertagna regler som uppställs för juridisk argumentation.³⁰ Normer som är skapade av människor är ett antagande av verkligheten, och kan därmed inte vara värdeneutrala. Rättsdogmatiska förespråkare anser emellertid att detta inte alltid är önskvärt. Detta behöver enligt de rättsdogmatiska förespråkarna inte nödvändigtvis påverka den vetenskapliga nivån i en framställning om resonemangen ändå uppnår viss rationalitet.³¹

Även den rättsdogmatiska materialanvändningen har kritiserats. Materialanvändningen har påståtts vara för tekniskt inriktad och för snäv eftersom materialet avgränsar sig till befintligt tryckt material.³² Förespråkarna för den rättsdogmatiska metoden hävdar emellertid att den rättsdogmatiska metoden tjänar ett syfte att öka koherensen i rättssystemet genom att tydligt klargöra rättsläget. Den rättsdogmatiska metoden öppnar även upp för möjligheter för författaren att resonera de lege ferenda (om hur rätten bör vara).³³ Därmed är rättsdogmatiken ett nödvändigt redskap för att skapa förutsebarhet, rättssäkerhet och trygghet i rättssystemet.³⁴

1.5.3 Den EU-rättsliga metoden

Frågeställningen i detta arbete kräver även att relevanta EU-rättsliga rättskällor beaktas, främst på grund av EU-rättens företräde framför svensk rätt.³⁵ Den EU-rättsliga metoden ska emellertid enbart ses som ett komplement till den rättsdogmatiska metoden i detta arbete. Ur ett komparativt perspektiv skulle det kunna uttryckas som att det är den rättsdogmatiska metoden som är härskande den EU-rättsliga metoden enbart är tjänande. Det vill säga att den EU-rättsliga metoden enbart är tjänande av det rättsdogmatiska syftet att beskriva, tolka och systematisera innehållet i den gällande rättsmassan.³⁶

²⁷ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 24.

²⁸ Se Jareborg, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2005, s. 8.

²⁹ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 23 f.

³⁰ Se Sandgren, *Vad är rättsvetenskap*, s. 119 f.

³¹ Se Agell, *Rationalitet och värderingar i rättsvetenskapen*, SvJT 2002, s. 254 och Schultz, *Värden, värderingar och juridik*, JT 1999/00, s. 996.

³² Se exempelvis Bergström m.fl., *Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv*, SN 2007, s. 741 och Olsen, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004, s. 112.

³³ Se exempelvis Olsen, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004, s. 113.

³⁴ Se Jareborg, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2005, s. 5.

³⁵ Se avsnitt 3.1.

³⁶ Se Strömholm, Stig, *Har den komparativa rätten en metod?*, SvJT 1972, s. 462.

Eftersom rättsordningarna i EU och Sverige numera är nära sammanbundna kan emellertid den EU-rättsliga metoden även ses som en del av den svenska rättsdogmatiska metoden. Eftersom EU-rätten tillhör den svenska rätten kan den inte ses som någon komparativ rättsordning. Men EU-rätten är de facto en autonom, egen rättsordning även om den utgör en del av den svenska rättsordningen, därför måste den EU-rättsliga metoden anses vara så pass fristående från den traditionellt svenska rättsdogmatiska metoden att det är befogat att tala om den som en egen metod.³⁷

Det finns inte enbart en EU-rättslig metod, på samma sätt som det går att angripa svenska juridiska problem med olika metoder, går det att angripa EU-rättsliga problem med olika metoder. I denna framställning ska den EU-rättsliga metoden ses som ett tillvägagångssätt att hantera EU-rättsliga källor. Även EU-domstolens tolkningsmetoder får anses ingå i detta. Ett av de mest utmärkande dragen för EU-rättens sätt att hantera källor är den stora betydelse som tillmäts EU-domstolens rättspraxis. Ofta tillmäts EU-domstolen en viktigare position än EU-lagstiftaren när det gäller att utveckla EU-rätten.³⁸

Mycket kritik har riktats mot detta, särskilt påstås att EU-domstolen ägnar sig åt en alltför rättskipande verksamhet som med fördel förbehålls en lagstiftande verksamhet och inte en dömande verksamhet. Inte minst har denna kritik riktats mot domstolens tillämpning av allmänna rättsprinciper som domstolen själv utvecklat i rättspraxis. Det har påståtts att detta medför att EU-domstolen hittar lösningar i det enskilda fallet för att ge EU-rätten dess rätta effekt. På ovanstående grunder anser kritikerna att det finns stor risk att EU-rätten uppfattas som oförutsebar vid nationell rättstillämpning.³⁹

Den ökade europeiseringen av rätten utmanar de nationella normhierarkierna och de invanda tolkningsprinciperna som används i nationell rätt. Maktdelningen mellan EU och medlemsstaterna medför att exempelvis en allmän rättsprincip som domstolen utvecklat i rättspraxis kan få prioritet framför ett svenskt förarbetsuttalande vid tolkningen av EU-rättsliga källor. I och med Sveriges inträde i EU ställs därmed de svenska domstolarna numera inför situationer av rättslig pluralism, där det finns både nationella och europeiska källor som kan tillämpas. På något sätt måste man förhålla sig till dessa.⁴⁰

1.6 Material

1.6.1 Rättskällor och rättskällevärdet

Som framgått ovan så utgörs det rättsdogmatiska materialet av befintlig tryckt text, närmare bestämt rättskällor. Utifrån kritiken som cirkulerat kring detta har vetenskapen fått det oförtjänta namnet dogmatisk. Med dogmatisk avses oftast att något är bundet. Rättsdogmatiken är dock inte dogmatisk i den mening som ordalydelsen antyder. Materialet är varierande, och det är inte säkert att samma material används i olika framställningar. Vilket

³⁷ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 130.

³⁸ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 131 f.

³⁹ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 132 f.

⁴⁰ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 133 f.

material som används varierar ofta beroende på forskningsfrågan och vilket befintligt material som finns på det aktuella området.⁴¹

Rättsdogmatikerns material är rättskällor som tolkas i enlighet med en rättskällelära för att beskriva och systematisera innehållet i gällande rätt. Det finns emellertid inte enbart en rättskällelära.⁴² Det finns olika uppfattningar om rättskälleläror som erbjuder olika åsikter avseende vilken auktoritet källorna har och i vilken prioritetsordning som de ska användas.⁴³ Gemensamt för dessa är emellertid att rättskälleläror bestämmer vilka källor som tillhör den juridiska argumentationsläran.⁴⁴ Rättskälleläror redogör inte enbart för vilka källor som bör och får användas utan dessa kan även ses som metodologiska förhållningssätt till användningen av rättskällorna.⁴⁵ Begreppet rättskällelära innefattar även rättskälleprinciper såsom rättsfallstolkning, lagtolkning och principer för att avgöra normkollisioner.⁴⁶

Eftersom det här arbetet syftar till att utreda både svensk rätt och EU-rätt kommer två olika rättskälleläror att tillämpas. I uppsatsens andra och fjärde kapitel kommer således den moderna rättskälleläran att tillämpas⁴⁷ och i uppsatsens tredje och femte kapitel kommer EU-rättens rättskällehierarki att tillämpas.⁴⁸

1.6.1.1 Den moderna rättskälleläran

I uppsatsens andra och fjärde kapitel kommer den moderna rättskälleläran att tillämpas. Med detta avses den numera allmänt vedertagna rättskälleläran som utgörs av rättskällorna lagtext, rättspraxis, förarbeten, sedvanor och doktrin. Dessa tillämpas i fallande hierarkisk ordning.⁴⁹ I kapitel två och fyra kommer framställningen därför ha utgångspunkten i lagtext, det vill säga i 24 kap. 10 a-10 f §§ IL.

För att kunna tolka lagtextens rättsregler på rätt sätt så är det av stor betydelse att förstå reglernas samband med verkligheten, det vill säga syftet bakom reglernas tillkomst.⁵⁰ För att granska lagens egentliga innebörd har vägledning hämtats från högsta förvaltningsdomstolen och från förarbeten. Även ställningstaganden från skatteverket och från övriga juridiska författare konsulteras till denna del. Det kan påpekas att artiklarna som använts i detta arbete företrädesvis är skrivna av personer som kan tänkas företräda egna intressen, varför det finns anledning att anlägga ett särskilt försiktigt förhållningssätt till dem.

Gällande uppsatsens fjärde kapitel kan det också påpekas att utbytet mellan den svenska regeringen och EU-kommissionen på många sätt utgör en viktig inspiratör genom arbetets

⁴¹ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 38 f

⁴² Se Jareborg, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004, s. 9.

⁴³ Jfr exempelvis Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 213 och Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, s. 317 ff.

⁴⁴ Se Peczenik, *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005, s. 251 f.

⁴⁵ Se Gunnarsson & Svensson, *Genusrättsvetenskap*, s. 156 f.

⁴⁶ Se Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 36.

⁴⁷ Se avsnitt 1.6.1.1.

⁴⁸ Se avsnitt 1.6.1.2.

⁴⁹ Se Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 178 f.

⁵⁰ Se Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 103.

gång, men inte ska tillmätas något rättskällevärde, och därmed ingen bundenhet. Detta kan sägas vara ett rättspolitiskt inslag i uppsatsens i övrigt rättsdogmatiska delar.⁵¹

1.6.1.2 EU-rättens rättskällehierarki

I uppsatsens tredje och femte kapitel kommer den EU-rättsliga normhierarkin att tillämpas. Denna skiljer sig från den svenska rättskällehierarkin. EU-rätten indelas i primär och sekundärrätt. Primärrätten utgörs av fördragstexterna (fördraget om Europeiska unionen (EUF) samt fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF)), och sekundärrätten utgörs av andra bindande rättsakter och avtal exempelvis förordningar, direktiv, och beslut.⁵²

Förarbeten och doktrin har en nästan obefintlig ställning i den EU-rättsliga rättskällehierarkin. Icke-bindande rätt såsom förarbeten och doktrin får endast anses vara vägledande.⁵³ Rättsfall intar som framgått i avsnitt 1.5.3 en viktig ställning i förhållande till lagtext. Även allmänna rättsprinciper intar en särskild ställning i EU-rättens normhierarki.⁵⁴ Allmänna rättsprinciper ska därmed anses vara bindande och överordnade den unionsrättsliga sekundärrätten.⁵⁵

Arbetets tredje och femte kapitel kommer därför utgå från FEUF:s regler om etableringsfrihet. Eftersom fördragsartiklarna oftast inte tillämpas på detta område står en genomgång av rättspraxis för de huvudsakliga delarna. Det finns inte utrymme att behandla all rättspraxis på detta område, så framställningen har begränsats i omfattande mån härvidlag. Icke-bindande rätt såsom förarbeten och doktrin får endast anses vara vägledande för denna del.

1.7 Tolkning

Det femte kapitlet är uppsatsens analytiska del och det tar sikte på att bedöma ränteavdragsbegränsningarnas förenlighet med EU-rätten i ljuset av den information som framkommit i de tidigare deskriptiva delarna. Detta sker genom att identifiera de problemområden som framkommit och argumentera kring dem. Denna bedömning genomförs med hjälp av ett EU-konformt tolkningsförfarande. Detta eftersom det slutligen är EU-domstolens beslut som är avgörande för ränteavdragsbegränsningsreglernas överensstämmelse med etableringsfriheten. I vissa delar av kapitel fyra förekommer även komparativa arbetsmetoder där paralleller dras mellan de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas likhet med regler som tidigare kommit under EU-domstolens granskning för att undersöka möjligheten till analogislut.

EU-domstolen använder flera olika tolkningsmetoder, men i huvudsak en så kallad teleologisk eller ändamålsorienterad tolkningsmetod.⁵⁶ Denna innebär en förhållandevis fri tolkning som är starkt inriktad på syftet bakom bestämmelsen.⁵⁷ Den teleologiska tolkningsmetoden används företrädesvis när en bestämmelses lydelse eller kontextuella sammanhang är oklar.

⁵¹ Jfr Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 62.

⁵² Se Bernitz & Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 19 ff.

⁵³ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 115 f och Eriksson, *EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 24 ff.

⁵⁴ Se exempelvis EU-domstolens uttalande i mål C-314/89 (Siegfried), p. 17.

⁵⁵ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 115 f och Eriksson, *EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 24 ff.

⁵⁶ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 134.

⁵⁷ Se mål C-292/82 (Firma E), p. 12.

Eftersom bestämmelser i unionsrätten är tämligen vaga och oprecisa har dock just denna metod fått stort genomslag. Fördragsbestämmelserna är mycket målinriktade, varvid sekundärrättsliga regler ska fylla ut dessa. Domstolen ges därmed en mån att tolka fördragsbestämmelserna på grund av en frånvaro av detaljer. EU-domstolen tar emellertid också hänsyn till bestämmelsens uttryckliga lydelse och dess sammanhang.⁵⁸

1.8 Objektivitet

En värderingsfri juridik är en omöjlighet. Det är osannolikt att en rättsdogmatisk forskare kan redovisa alla värderingar, medvetna och omedvetna, som påverkat tolkningen av olika rättskällor.⁵⁹ Författaren gör inga anspråk på att beskriva innehållet i materialet på ett helt värderingsfritt sätt. Även om materialet består av skrivna, förutbestämda källor så är det urval av material som gjorts baserat på författarens åsikter om vad som kan anses väsentligt för rättsområdet. Författaren har emellertid inte speglat egna värderingar i argumentationen utan förhållit sig till de värderingar som redan finns på rättsordningens område.⁶⁰ Största möjliga objektivitet tillhandahålls också genom en omfattande notapparat.⁶¹

Det kan också påpekas att rättsdogmatikens arbetsmetod innebär en tolkning av rättskällor i enlighet med en rättskällelära, som i slutändan handlar om att väga olika argument för och emot varandra och på den vägen bestämma vad som väger tyngst i olika tillfällen.⁶² Vad som godkänns som ”sanning” bestäms av det juridiska samfundet och detta inbegriper insikten om att det inte nödvändigtvis finns ett ”rätt” svar, snarare bättre och sämre argument för olika lösningar.⁶³ Även om mycket talar för en lösning, är det viktigt att läsaren har detta i åtanke.⁶⁴

1.9 Terminologi

De äldre benämningarna Regeringsrätten (HFD) och EG-domstolen (EU-domstolen) kommer att användas gällande avgöranden innan namnbytena. Dock kan det hända att allmänna uttryck såsom rättspraxis eller dyl. även innefattar äldre mål. Det kan också uppmärksammas om att ”EU-kommissionen” ibland förkortas ”kommissionen” i arbetet.

1.10 Forskningsläge

Naturligtvis bör författandet av en uppsats utgå från den forskningskunskap som tidigare är känd på området.⁶⁵ Det råder ingen tvekan om att ränteavdragsbegränsningsreglerna granskats flitigt allt sedan de trädde ikraft i Svensk rätt. Tidigare forskning som har behandlat ränteavdragsbegränsningsreglerna finns i form av ett stort utbud av vetenskapliga artiklar som diskuterar en eventuell tillämpningsproblematik och förhållandet till EU-rätten. Det här arbetet avgränsar sig dock mot reglernas tidigare lydelse, varför vissa delar av vad som tidigare diskuterats inte längre är relevanta.

⁵⁸ Se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 134.

⁵⁹ Se Schultz, *Värden, värderingar och juridik*, JT 1999/00, s. 1001.

⁶⁰ Se Lehrberg, *Praktisk Juridisk metod*, s. 49.

⁶¹ Se Schultz, *Värden, värderingar och juridik*, JT 1999/00, s. 1001.

⁶² Det måste därför sägas att det i vetenskapen ingår en personlig förmåga att avväga olika värderingar och ställa dem mot den individuella rättsfrågans speciella karaktär se Peczenik, *Vad är rätt*, s. 217 ff.

⁶³ Jfr Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 19 och Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 21 f.

⁶⁴ Se Dahlman, *Neutralitet i juridisk forskning*, s. 82.

⁶⁵ Se Sandgren, *Vad är rättsvetenskap?*, s. 131.

Vidare finns ett flertal avgöranden från Skatterättsnämnden som har överklagats till HFD avseende 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler, vilka kan vara vägledande även vid en tillämpning av 2013 års reviderade version av reglerna. Även domar från EU-domstolen är av relevans för att avgöra de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten. Även om ränteavdragsbegränsningsreglerna aldrig har prövats av EU-domstolen kan domar avseende liknande regler i andra medlemsländer vara av vikt i bedömningen av svenska regler.

Även om uppsatsens kärnfråga har diskuterats tidigare så är det fortfarande oklart huruvida de svenska reglerna är förenliga med EU-rätten. Majoriteten av forskarna på området tycks bedöma att reglerna utgör ett hinder mot etableringsfrihetens utövande eftersom reglerna anses negativt särbehandla gränsöverskridande situationer. Forskarna skiljer sig dock gällande vilka rättfärdigande grunder som möjligen kan medföra att reglerna kan accepteras av EU-domstolen. Forskarna skiljer sig också vad gäller utgången i proportionalitetsbedömningen som ställer upp krav som utvecklats i EU-domstolens rättspraxis.

Eftersom kommissionen nu valt att närmare granska reglerna och till skillnad från den svenska regeringen funnit de oproportionerliga och därmed oförenliga med etableringsfriheten är ämnet återigen högaktuellt. Genom Sveriges inkomna svar till kommissionen i mars 2015 finns återigen flera argument både för och emot förenlighet. Nya rättsfall från EU-domstolen har också bidragit till mer klarhet i ärendet än vad som funnits tidigare även om det fortfarande finns osäkerheter. Eftersom rättsläget fortfarande är otydligt bör det även i framtiden vara en viktig rättsvetenskaplig uppgift att publicera forskning på området.

1.11 Disposition

I uppsatsens första kapitel så inleds uppsatsen med att identifiera och introducera läsaren för den problematik och frågeställning som ska utredas och analyseras med hjälp av givna metoder. Dessa metoder presenteras och diskuteras på grundval av uppsatsens syfte. Detta kan sägas vara navet för uppsatsen där läsaren får en begriplig bild över arbetets helhet.

I uppsatsens andra kapitel ges en överskådlig blick av ränteavdragsbegränsningsreglernas lydelse, utformning, tolkning och tillämpning. I huvudsak behandlas fyra paragrafer, 24 kap. 10 a-b och d-e §§ IL.

I uppsatsens tredje kapitel ges en överskådlig blick av etableringsfriheten och dess koppling till svensk rätt. Där introduceras läsaren för hur nationella beskattningsregler kan angripas med hjälp av etableringsfriheten, samt på vilka sätt nationella regler som hindrar etableringsfrihetens utövande kan accepteras (rättfärdigas) både inom och utanför skattesammanhang. Fokus ligger emellertid på rättfärdigande inom skattesammanhang.

I uppsatsens fjärde kapitel diskuteras den kritik som framkommit gällande ränteavdragsbegränsningsreglernas överensstämmelse med etableringsfriheten. Kapitlet belyser de synpunkter som framförts i relevanta förarbeten, rättspraxis, och doktrin. Där diskuteras också den korrespondens som skett mellan EU-kommissionen och den svenska regeringen. Sammantaget belyser detta kapitel de argument som framförts både till fördel och till nackdel för ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten.

I uppsatsens femte kapitel så utreds överensstämmelsen mellan etableringsfriheten och ränteavdragsbegränsningsreglerna utifrån vad som framgått av de tidigare deskriptiva delarna. Det analyseras huruvida reglerna utgör ett hinder mot etableringsfriheten, och om ett sådant hinder i så fall kan accepteras utifrån de rättfärdigande grunder som EU-rätten erbjuder. Kapitlet avrundas med ett avsnitt där uppsatsens huvudsakliga frågeställning besvaras.

I uppsatsens sjätte kapitel summeras uppsatsens slutsatser och författaren framför egna reflektioner över rättsläget och kommenterar i vilka olika riktningar som rättsområdet kan tänkas komma att utveckla sig i.

2 De svenska avdragsbegränsningarna

I detta kapitel ges en överskådlig blick av ränteavdragsbegränsningsreglernas lydelse, utformning, tolkning och tillämpning. I huvudsak behandlas fyra paragrafer, 24 kap. 10 a-b och d-e §§ IL.

2.1 Bakgrund

Som framgått i avsnitt 1.1 så uppmärksammade Skatteverket under 2008 att företag lagenligt missbrukade den allmänna avdragsrätten för räntekostnader i 16 kap. 1 § IL genom att utfärda lån till närstående företag och därigenom erhålla en lägre beskattning.⁶⁶ Enligt Skatteverkets egna beräkningar⁶⁷ innebar detta att den Svenska skattebasen förlorade cirka 7 miljarder kronor om året.⁶⁸ Skatteverket skickade därför en promemoria till finansdepartementet som innehöll förslag om regler som begränsade medgivande av det allmänna ränteavdraget i 16 kap. 1 § IL för närstående företag.⁶⁹ Efter ett hastigt lagstiftningsarbete (årsskiftet 2008/2009) och smärre ändringar av skatteverkets förslag infördes begränsningsregler år 2009. Detta är vad som kommit att kallas för ränteavdragsbegränsningarna.⁷⁰

Regelverket har sedermera varit föremål för lagändringar under 2013 men reglernas innebörd är i huvudsak densamma; att rätten till avdrag för räntekostnader begränsas i vissa situationer. Den största skillnaden mellan 2009 och 2013 års regelverk är att begränsningsreglerna numera omfattar alla skuldförhållanden mellan närstående företag, oavsett vad lånet används till. 2009 års version omfattade enbart situationer där räntekostnaden uppstått på grund av förvärvande av delägarätter från närstående företag. I och med att begränsningsreglerna numera omfattar alla interna lån så behövs ingen uttömmande lista över lån som ska omfattas.⁷¹

2.2 Reglerna i korthet

De begränsningsregler som ska utredas i denna framställning gäller interna förhållanden, därmed lämnas externa lånetransaktioner som omfattas av ränteavdragsbegränsningarna utanför denna uppsats. De begränsningsregler som aktualiseras för interna låneförhållanden finns i 24 kap. 10 a-b och d-e §§ IL och består av en huvudregel, två undantagsregler samt en regel som bestämmer reglernas tillämpningsområde.⁷²

Huvudregeln finns i 24 kap. 10 b § IL. Enligt denna inskränks den allmänna avdragsrätten i 16 kap. 1 § IL genom att företag i intressegemenskap inte får dra av ränteutgifter för skulder utfärdade till företag i samma intressegemenskap (interna lån), om inte någon av undantagsreglerna i 24 kap. 10 d eller e §§ IL är tillämpliga. Enligt 24 kap. 10 a § IL är

⁶⁶ Se Prop. 2008/09:65, s. 36.

⁶⁷ Läsaren ska uppmärksammas på att Skatteverket inte redogjort för några närmre beräkningsgrunder och att det därför finns skäl att inta en särskild restriktivitet gentemot dessa siffror.

⁶⁸ Se Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m.*, s. 15 f och s. 5.

⁶⁹ Se Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m.*

⁷⁰ Se Prop. 2008/09:65.

⁷¹ Se Prop. 2012/13:1, s. 237.

⁷² I sin helhet består ränteavdragsbegränsningsreglerna av två huvudregler och tre undantag, men denna uppsats behandlar som sagt enbart interna lånetransaktioner, varvid huvudregeln i 24 kap. 10 c § och dess undantag i 24 kap. 10 f § IL lämnas utanför framställningen.

företag i intressegemenskap om det finns ett väsentligt inflytande eller en i huvudsak gemensam ledning mellan företagen.

Undantagsreglerna finns i 24. Kap. 10 d och e §§ IL. Undantagsregeln i 24 kap. 10 d § IL benämns tioprocentsregeln. Förenklat innebär den att företag i intressegemenskap får ränteavdrag om den motsvarande ränteinkomsten beskattas med en skattesats om minst 10 procent och transaktionen kan motiveras affärsmässigt. Undantagsregeln i 24 kap. 10 e § IL benämns ventilregeln och innebär att företag i intressegemenskap får avdrag även om den motsvarande ränteinkomsten beskattas med en skattesats längre än 10 procent. Detta förutsätter dock att företaget kan visa att transaktionen inte skapats för att intressegemenskapen som helhet ska erhålla en väsentlig skatteförmån.

2.3 Tillämpningsområde

2.3.1 Intressegemenskap

Som framgår av huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL så är det enbart i de fall då företag befinner sig i intressegemenskap som en eventuell begränsning av avdragsrätten i 16 kap. 1 § IL aktualiseras. Vad som avses med företag i intressegemenskap definieras närmare i 24 kap. 10 a § IL. Det framgår av andra stycket att det är juridiska personer och svenska handelsbolag som avses med företag. Enligt förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna omfattar detta även stat, kommun och landsting.⁷³ Även utländska företag omfattas i enlighet med 2 kap. 2 § IL.⁷⁴ Vidare innehåller paragrafen två alternativa rekvisit för att definiera vilka företag som ska anses ingå i intressegemenskap med varandra. Det framgår att företag ska anses vara i intressegemenskap antingen om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget, eller om företagen står under en i huvudsak gemensam ledning.

2.3.1.1 Väsentligt inflytande

Det första av de två alternativa rekvisiten för att definiera en intressegemenskap kräver att ett företag utövar ett väsentligt inflytande i ett annat företag. Innan 2013 års lagändring räckte det med att ett företag utövade ett bestämmande inflytande i ett annat företag för att anses ingå i en intressegemenskap. Skillnaden mellan dessa begrepp är att gränsen för när ett väsentligt inflytande ska anses uppfyllt är något mer flytande än vid ett bestämmande inflytande. Ett bestämmande inflytande syftar på att det ska föreligga en dominerande faktisk bestämmanderätt eller ägarandelar över 50 procent, i begreppet väsentligt inflytande inbegrips även ägarandelar om strax under 50 procent. I bedömningen av inflytandet ska ägarandelarna också beaktas i kombination med andra faktorer som kan medföra inflytande.⁷⁵

Det måste göras en helhetsbedömning av samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet för att kunna konstatera att ett företag utövar ett väsentligt inflytande. Exakt vad som ska beaktas i denna bedömning framgår inte av lagtext, ledning får därför hämtas från förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna. I dessa konstateras att åtminstone 49

⁷³ Se Prop. 2008/09:65 s. 46 ff och Prop. 2012/13:1, s. 239.

⁷⁴ Se Prop. 2012/13:1, s. 239.

⁷⁵ Se Prop. 2012/13:1, s. 239 ff.

procents ägarandelar ska beaktas i bedömningen.⁷⁶ Vad som kan utgöra andra relevanta faktorer framgår inte explicit, utan istället hänvisas till att uttrycket väsentligt i ränteavdragsbegränsningsreglerna ska fastställas genom en analogitolkning av rekvisitets betydelse i andra skatterättsliga intressegemenskapsdefinitioner.⁷⁷ Som exempel nämns intressegemenskapsdefinitionen i 25 a kap. 2 § IL. I förarbetena till denna utvecklas emellertid inte vad som avses med andra omständigheter utan det föreskrivs enbart att ett väsentligt inflytande kan utgöras av ägarandelar eller andra omständigheter.⁷⁸

Det råder delade meningar av hur förarbetsuttalandena ska tolkas.⁷⁹ I ett ställningstagande uttrycker skatteverket att det inte går att ange någon exakt gräns för när ett väsentligt inflytande föreligger eftersom även andra omständigheter än enbart ägarandelen måste beaktas. Detta innebär att ägarandelar under 49 procent kan medföra ett väsentligt inflytande beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.⁸⁰ I övrigt har skatteverket tolkat förarbetsuttalandena som att det normalt sett går att anta att ett väsentligt inflytande föreligger om ett företag innehar ägarandelar om 40 procent eller mer. I ställningstagandet uttrycks också att bedömningen av andra omständigheter bör ta sikte på delägarnas inbördes relationer, förekomsten av formella och informella delägaravtal och faktiskt agerande.⁸¹

Enligt skatteverket är det också särskilt viktigt att utreda om företag med små ägarandelar samverkar och på så sätt utövar ett väsentligt inflytande.⁸² Utifrån Skatteverkets tolkning av förarbetsuttalandena kan alltså ett litet reellt inflytande medföra ett väsentligt inflytande om företag samverkar med varandra. I ett dialogsvar från den 9 januari 2013 ansåg Skatteverket att ett bolag med så låga andelar som 10 procent hade ett sådant väsentligt inflytande som avses i ränteavdragsbegränsningsreglerna genom att agera samordnat.⁸³ Det ska dock påpekas att det är högst oklart om lagstiftaren verkligen avsett att rekvisitet väsentligt inflytande ska tolkas i enlighet med Skatteverkets ställningstagande, generellt kan sägas att det inte råder någon konsensus i doktrin angående skatteverkets tolkning av förarbetsuttalandena.⁸⁴

Ägarandelar om 49 procent eller mer medför alltså ett väsentligt inflytande enligt förarbetena. Men även andra omständigheter än ägarandelar ska beaktas vid bedömningen, vilket innebär att även företag med ägarandelar under 49 procent kan bedömas utöva ett väsentligt inflytande. Vad som explicit krävs för att sådana företag ska anses utöva ett väsentligt inflytande framstår dock som oklart.

⁷⁶ Se Prop. 2012/13:1, s. 238.

⁷⁷ Se Prop. 2012/13:1, s. 238, för en sådan tolkning finns också stöd i Prop. 1999/2000:2, s. 502 f, där uttrycks att rekvisitet som ger uttryck för en viss andel ska ha en genomgående likartad innebörd i olika lagrum.

⁷⁸ Jfr Prop. 2002/03:96, s. 171 och Prop. 1999/2000:2, s. 502 f.

⁷⁹ Se b.l.a. Jilkén och Jilkén, *Väsentligt inflytande och under huvudsak gemensam ledning*, SvSkT 2013, s. 512 f.

⁸⁰ Se Skatteverkets ställningstagande, dnr 131-117306-13/11, avsnitt 4.2.

⁸¹ Se Prop. 2012/13:1, s. 239 Jfr Skatteverkets ställningstagande dnr 131-117306-13/11, avsnitt 4.2

⁸² Se Skatteverkets ställningstagande, dnr 131-117306-13/11, avsnitt 4.2.

⁸³ Se Skatteverkets dialogsvar 9 april 2013 s. 1 ff.

⁸⁴ Bland annat Jilkén och Jilkén har framfört att skatteverkets tolkning inte är möjlig då lagtexten i 24 kap. 10 a § IL kräver att varje enskilt företag har ett väsentligt inflytande. Se Jilkén och Jilkén, *Väsentligt inflytande och under huvudsak gemensam ledning* i SvSkT 2013, s. 512 f.

2.3.1.2 En i huvudsak gemensam ledning

Det andra av de två alternativa rekvisiten för att definiera en intressegemenskap kräver att företagen står under i huvudsak gemensam ledning. Detta rekvisit är oförändrat sedan ränteavdragsbegränsningsreglernas införande. I förarbetena till 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler framfördes att uttrycket funnits i skattelagstiftningen under en lång tid, varav dess innebörd redan fastställts i tidigare förarbeten. I de tidigare förarbeten som regeringen hänvisade till anges det att det är de faktiska förhållandena och inte de formella som ska vara avgörande i bedömningen av en i huvudsak gemensam ledning. Syftet med ett dylikt rekvisit i ränteavdragsbegränsningsreglerna är att intressegemenskapsdefinitionen ska omfatta upplägg som med tanke på dess skitande karaktär inte kan preciseras.⁸⁵

I förarbetena till 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler hänvisas bland annat till en departementsskrivelse som knyter ihop rekvisitet i huvudsak gemensam ledning med koncernavdragsreglerna. I dessa föreligger en i huvudsak gemensam ledning om två eller flera juridiska eller fysiska personer har ett bestämmande inflytande (över 50 procents inflytande) över juridiska personer utan formellt ingå i en koncern.⁸⁶

I fallet RÅ 1983 AA behandlade regeringsrätten (nuvarande HFD) just ett sådant förhållande. I fallet hade tre olika föreningar en gemensam förvaltningsförening med uppdrag att sköta deras verksamheter. De tre föreningarna ägde också ett gemensamt dotterbolag. En av föreningarna var ägare till ca 90 procent av dotterbolaget, och de andra två föreningarna ägde gemensamt ca 10 procent av dotterbolaget. Trots att alla föreningarna inte hade ett formellt bestämmande inflytande i de övriga föreningarna ansåg regeringsrätten att samtliga föreningar såväl som bolaget stod under en i huvudsak gemensam ledning.

Enligt förarbetena tar alltså rekvisitet i huvudsak gemensam ledning, till skillnad från rekvisitet väsentligt inflytande, alltså sikte på företag som genom ett faktiskt bestämmande utövar inflytande över ett andra företag, utan att formellt ingå i någon typ av närstående förhållande. På detta sätt omfattas även sådana situationer av inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdragsbegränsningar.

2.4 Huvudregeln

Om det föreligger ett väsentligt inflytande eller en i huvudsak gemensam ledning så föreligger en intressegemenskap och då aktualiseras huvudregeln för ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. 10 b § IL. Enligt denna får inte avdrag göras för räntekostnader som är hänförliga till en skuld till ett annat företag i samma intressegemenskap, om inte någon av undantagsreglerna är tillämpliga.

2.5 Undantagsregler

Som ovan framgått omfattas inte alla räntor på lån mellan företag i intressegemenskap av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Huvudregeln är inte tillämplig om förutsättningarna i

⁸⁵ Se Prop. 2008/09:65, s. 48.

⁸⁶ Se Prop. 1986/87:42 s. 34 f.

någon av undantagsreglerna är uppfyllda. Som ovan nämnts så finns det två undantag från huvudregeln, den så kallade tioprocentsregeln och den så kallade ventilregeln. Dessa undantag syftar till att inte förhindra eller onödigt försvåra för företag att bedriva normal affärsverksamhet.⁸⁷ I det följande ska uppsatsen inrikta sig på att utreda innebörden i dessa undantagsregler.

2.5.1 Tioprocentsregeln

Tioprocentsregeln finns i 24 kap. 10 d § IL. Denna undantagsregel innebär att avdrag ska medges för ränteutgifter som löper på lån mellan företag i intressegemenskap, om den motsvarande ränteinkomsten beskattas med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag som faktiskt har rätt till inkomsten är hemmahörande. Avdrag ska dock inte medges om företaget inte kan visa att det huvudsakliga skälet till skuldförhållandet är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

För att ett företag i intressegemenskap ska erhålla ränteavdrag med stöd av denna undantagsregel krävs alltså att tre förutsättningar är uppfyllda. För det första måste företaget ha en faktisk rätt till inkomsten, för det andra måste företaget uppfylla kravet på lägsta beskattningsnivå (10 procent) och för det tredje måste företaget kunna visa att skuldförhållandet inte åsyftar att ge intressegemenskapen en väsentlig skatteförmån.

2.5.1.1 En faktisk rätt till inkomsten

Enligt den första förutsättningen för avdrag enligt tioprocentsregeln måste företaget ha en faktisk rätt till inkomsten. Ett företag har enbart en faktisk rätt till inkomsten om det verkligen är företaget som beskattar inkomsten.⁸⁸ Syftet med denna formulering är att undvika att medlen hamnar i företag som beskattas med tio procent för att sedan slussas vidare till lägre beskattade företag. Exempelvis medges inte avdrag om räntan betalas till ett moderbolag som befinner sig i ett land med beskattning om 10 procent om moderbolaget vidareutlånar medlen till ett dotterbolag i ett land med lägre beskattning. Då har dotterbolaget den faktiska rätten till inkomsten.⁸⁹

2.5.1.2 Beskattningsnivån

Enligt den andra förutsättningen för avdrag enligt tioprocentsregeln måste beskattningsnivån uppgå till minst tio procent i det företag som faktiskt har rätt till inkomsten. Enligt förarbetena är det ovidkommande om inkomsten rent faktiskt beskattas eller inte vid bedömningen av beskattningsnivån, skattesatsen ska istället fastställas genom ett hypotetiskt test.⁹⁰

Frågan i bedömningen av beskattningsnivån är inte om den motsvarande inkomsten faktiskt beskattas med 10 procent, utan om skulle göra det om företaget enbart skulle haft den inkomsten. Att ett företag exempelvis går med underskott på grund den normala driften (vilket normalt sett inte leder till någon inkomstbeskattning) är irrelevant. Hänsyn ska dock tas till grundavdrag, fribelopp och liknande avdrag som kan neutralisera inkomsten. Om

⁸⁷ Se Prop. 2013/13:1, s. 237 f.

⁸⁸ Det svenska rekvisitetet faktiskt rätt till inkomsten är detsamma som det internationella begreppet beneficial owner se Prop. 2008/09:65 s. 57, uttryckets innebörd aktualiserades även i HFD 2012 not. 24.

⁸⁹ Se Prop. 2008/09:65 s. 61 f och s. 85 f.

⁹⁰ Se Prop. 2008/09:65 s. 85 och s. 59 f.

beskattningen i den hypotetiska situationen uppgår till tio procent anses kravet på lägsta beskattning uppfyllt.⁹¹

Det kan kort erinras om att det hypotetiska testet ska utgå från den lagstiftning i det land där företaget som har en faktisk rätt till inkomsten har sin hemvist. Klassificeringen av vad som är en ränta bedöms därmed utifrån lagstiftningen i bedömarens hemviststat. Detta innebär att det som klassificeras som en ränta i Sverige inte med nödvändighet klassificeras som ränta i andra länder, inkomsten kan likväl klassificeras som utdelning eller kapitalvinst. Som ersättning för uttrycket *ränteinkomsten* i 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler har därför lagstiftaren valt lydelsen *inkomsten som motsvarar ränteutgiften* i 2013 års lydelse, vilket medför att det är karaktären av inkomsten, och inte benämningen på den som är det avgörande.⁹²

2.5.1.3 Väsentlig skatteförmån

Den tredje och sista förutsättningen för att ett företag i intressegemenskap ska kunna erhålla avdrag enligt tioprocentsregeln är att företaget måste kunna visa att skuldförhållandet bakom transaktionen inte syftar till att ge intressegemenskapen en väsentlig skatteförmån. Denna förutsättning fanns inte med i 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler utan intogs i samband med lagändringarna under 2013. Detta tillägg kan sägas utgöra ett undantag från tioprocentsregeln eftersom det inte spelar någon roll om övriga förutsättningar är uppfyllda om företaget inte kan visa att det huvudsakliga skälet till skuldförhållandet inte beror på att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, avdrag medges då inte.⁹³

Undantaget från tioprocentsregeln tar sikte på att avdrag för ränteutgifter som huvudsakligen är motiverade av skattemässiga skäl inte ska medges. Med begreppet huvudsaklig avses minst 75 procent.⁹⁴ Det är inte helt klart vad som avses med att skatteförmånen ska vara väsentlig, det ska dock inte vara fråga om mindre belopp. Någon beloppsgräns anges dock inte eftersom lagstiftaren anser att en sådan gräns inte är möjlig att sätta.⁹⁵

Bedömningen av den väsentliga skatteförmånen ska göras på intressegemenskapsnivå, det vill säga utifrån alla företag i intressegemenskapen och inte enbart det enskilda företaget. Någon uttömmande uppräkningslista av omständigheter som bör beaktas vid bedömningen ges inte.⁹⁶ Förarbetet till ränteavdragsbegränsningsreglerna stipulerar dock att viss ledning för vilka omständigheter som kan beaktas av kan hämtas från förarbetena till ventilregeln som ska utredas härnäst.⁹⁷

⁹¹ Se Prop. 2008/09:65 s. 60.

⁹² Härigenom har lagstiftaren tillsett att tioprocentsregeln inte kan tillämpas om ränteinkomsten exempelvis klassificeras som utdelning eller kapitalvinst på näringsbetingade andelar och därför är skattefri i det andra landet se Prop. 2008/09:65 s. 59.

⁹³ Se Prop. 2012/13:1, s. 248 ff.

⁹⁴ Se Prop. 2012/13:1, s. 253.

⁹⁵ Se Prop. 2012/13:1, s. 251 f.

⁹⁶ Se Prop. 2012/13:1, s. 251 f, se även Prop. 1999/2000, s. 505.

⁹⁷ Se Prop. 2012/13:1, s. 220.

2.5.2 Ventilregeln

Ventilregeln finns i 24 kap. 10 e § IL. Denna undantagsregel innebär att avdrag ska medges för ränteutgifter på lån som ges mellan företag i intressegemenskap även om inkomsten som motsvarar räntekostnaden beskattas med en skattesats lägre än 10 procent. Detta kräver emellertid att vissa förutsättningar är för handen. För det första kräver en tillämpning av ventilregeln att skuldförhållandet som ligger till grund för ränteutgiften huvudsakligen är affärsmässigt motiverat. För det andra krävs att räntemottagaren är hemmahörande inom EES-området eller i en stat som Sverige ingått skatteavtal med.⁹⁸

Ventilregeln kan sägas utgöra en andra chans att erhålla avdrag för företag som inte uppnår beskattningskravet i tioprocentregeln. På detta sätt utgör ventilregeln en säkerhet (en ventil) i fall där beskattningen av den motsvarande ränteinkomsten är mycket låg men transaktionerna ändå i huvudsak är grundande på affärsmässiga överväganden.⁹⁹

2.5.2.1 Affärsmässighet

Enbart affärsmässigt motiverade transaktioner kan innebära att avdrag medges enligt ventilregeln. Vad som inbegrips i begreppet affärsmässigt framgår inte av lagtexten. I förarbetena har lagstiftaren emellertid utvecklat begreppets innebörd. Det framgår att affärsmässighetsrekvisitet syftar till att det enbart är transaktioner som vidtas utifrån sunda, företagsekonomiska överväganden som ska medges avdrag.¹⁰⁰

Bedömningen av affärsmässigheten i en transaktion ska göras på intressegemenskapsnivå och inte enbart utifrån det enskilda företaget. Alla relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas. I förarbetena nämns ett antal möjliga omständigheter som kan tas till hänsyn, men lagstiftaren påpekar samtidigt att omständigheterna enbart är exempel.¹⁰¹ Lagstiftaren anser inte att det är möjligt att ge någon uttömmande uppräkningslista på när avdrag får eller inte får göras enligt ventilregeln och lämnar det därför till domstolen att utveckla förutsebarheten av vilka transaktioner som kan anses affärsmässigt motiverade.¹⁰²

HFD har uttalat sig om hur affärsmässighetsrekvisitet ska bedömas gällande 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler i målen HFD 2011 ref. 90 I-V. Eftersom affärsmässighetsrekvisitet är detsamma i 2013 års version av ränteavdragsbegränsningsreglerna torde dessa uttalanden fortfarande vara tillämpliga.

I HFD 2011 ref. 90 uttalade HFD bland annat att om en finansiering kunnat ske med hjälp av tillskott istället för ett lån och lånealternativet ändå väljs så talar detta för att skattemässiga skäl ligger bakom transaktionen.¹⁰³ Att det ska beaktas huruvida tillskott kunnat lämnas istället för lån vid bedömningen av affärsmässighet framgår sedan lagändringarna 2013 direkt av lagtexten. I förarbetena har lagstiftaren uttalat att denna bedömning ska utgå från huruvida det funnits affärsmässiga skäl till lånetransaktionen i det enskilda fallet. Bland annat framhålls att juridiska hinder mot tillskott enligt utländsk rätt, graden av inflytande mellan företag och

⁹⁸ Se Prop. 2012/13:1, s. 256.

⁹⁹ Se Prop. 2012/13:1, s. 256 jfr Prop. 2008/09:65, s. 67 f.

¹⁰⁰ Se Prop. 2012/13:1, s. 256 f.

¹⁰¹ Se Prop. 2012/13:1, s. 253.

¹⁰² Se Prop. 2012/13:1, s. 257, se även Prop. 2008/09:65 s. 67 f och 87.

¹⁰³ Se HFD 2011 ref. 90 I-V.

huruvida det funnits andra, alternativa, affärsmässiga grunder för att använda lån istället för tillskott ska beaktas.¹⁰⁴

HFD har också uttryckt att interna förvärv normalt kan finansieras med tillskott. Därför ska en skillnad mellan affärsmässiga och organisatoriska skäl göras i bedömningen av affärsmässighet. Omorganisationer handlar ofta om rena interna angelägenheter som inte berör utomstående parter, i de flesta fall menar HFD att sådana omorganisationer kan finansieras med tillskott istället för interna lån. Externa förvärv kan dock normalt antas ske av affärsmässiga skäl enligt HFD.¹⁰⁵ Justitierådet Ståhl var dock skiljaktig i dessa uttalanden, enligt Ståhl talar både lagens utformning och förarbetena för att organisatoriska skäl ingår i begreppet affärsmässiga skäl.¹⁰⁶

I ett överklagat avgörande från skatterättsnämnden har HFD uttalat att ventilen ska tillämpas restriktivt, helt i enlighet med förarbetena.¹⁰⁷ En av de omständigheter som lagstiftaren lämnar som förslag i förarbetets exemplifierande lista av omständigheter som kan beaktas vid bedömningen är affärsmässigt omotiverade slussningar av räntebetalningar. En sådan slussning ska anses föreligga när ett företag trots underskott och avsaknad av utlåningsbara medel ger ett lån genom tillskott från andra bolag i intressegemenskapen. En sådan slussning ska också anses föreligga om skuldförhållandet bakom lånetransaktionen upprättats i syfte att utnyttja underskott på ett sätt som liknar ett koncernbidrag, trots att kraven för koncernbidrag inte uppfylls. Utöver omotiverad slussning anför lagstiftaren att det lånade medlens ursprung och mottagarens beskattningsnivå kan utgöra tecken på affärsmässighet. Kortfristiga lån mellan företag i intressegemenskap ska normalt sett anses vara affärsmässiga.¹⁰⁸

2.5.2.2 Huvudsaklighetsrequisitet

Även om skuldförhållandet som ligger bakom lånetransaktionen kan konstateras vara affärsmässigt, räcker inte detta för avdrag enligt ventilregeln. Lagstiftaren kräver nämligen att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Begreppet huvudsakligen avser 75 procent eller mer.¹⁰⁹ För att avdrag ska medges enligt ventilregeln krävs alltså att syftena bakom lånetransaktionen kan kvantifieras till minst 75 procent affärsmässiga. Detta ska fastställas genom en samlad bedömning av alla relevanta skäl som legat bakom transaktionen. Det finns dock ingenting som säger att transaktionen inte kan innehålla inslag av fördelaktiga skatteskal, åtminstone till 25 procent.¹¹⁰

2.6 Sammanfattning

16 kap. 1 § II föreskriver en allmän avdragsrätt för räntekostnader som innebär att näringsidkare alltid får fullt skatteavdrag för räntekostnader som löper på lån, oberoende av hur den motsvarande ränteinkomsten beskattas. När företag befinner sig i intressegemenskap med

¹⁰⁴ Se Prop. 2012/13:1, s. 261 ff.

¹⁰⁵ I HFD 2011 ref. 90 I, II och IV ansåg HFD att interna lån som utgjorde led i interna omstruktureringar inte var affärsmässiga eftersom dessa kunde tillskottsfinansieras. I fall V ansåg HFD emellertid att ett internt lån för ett externt förvärv omfattades av ventilregeln eftersom de utländska reglerna missgynnade tillskott av kapital som skedde på annat sätt än genom nyemission.

¹⁰⁶ Se HFD 2011 ref. 90 I-V jfr Prop. 2012/13:1, s. 261.

¹⁰⁷ Se Prop. 2008/09:65 s. 88.

¹⁰⁸ Se Prop. 2012/13:1, s. 252 ff.

¹⁰⁹ Se Prop. 1999/2000:2, s. 498.

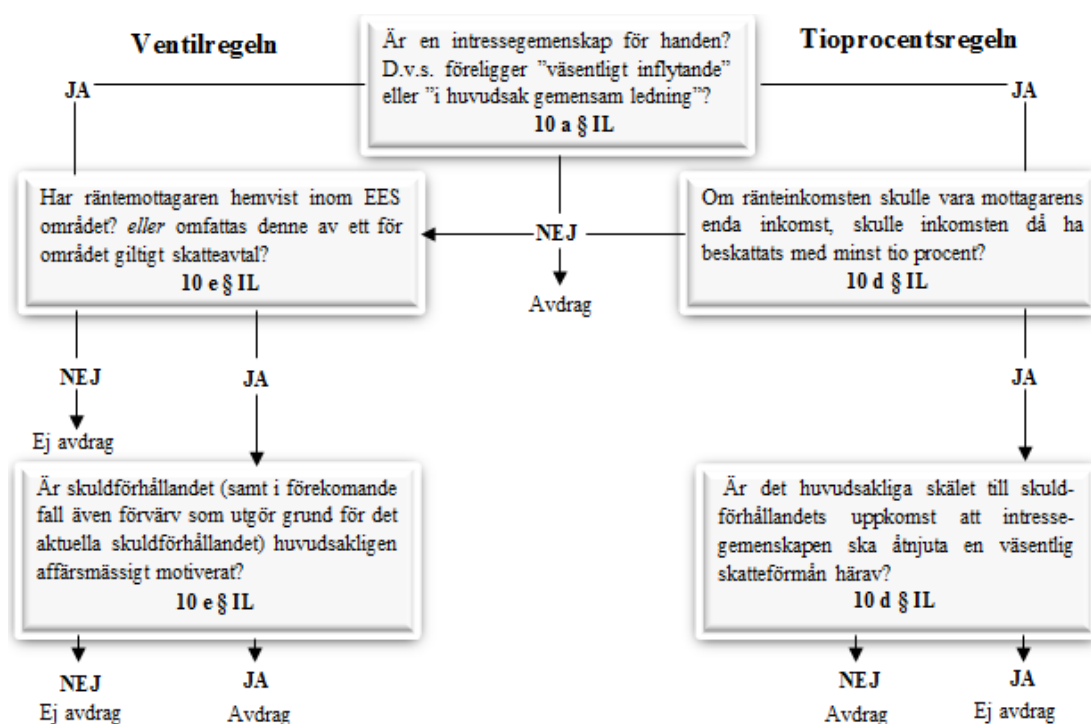
¹¹⁰ Se Prop. 2008/09:65 s. 115 och Skatteverkets ställningstagande, dnr 131-117306-13/11, avsnitt 4.5.2.

varandra (i ett närstående förhållande) begränsas denna avdragsrätt i enlighet med ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a-b och c-e §§ IL.

I huvudsak innebär dessa begränsningar att företag i intressegemenskap inte medges avdrag för räntor som betalas på lån till företag inom samma intressegemenskap, om det inte kan visas att förutsättningarna för antingen tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § IL eller ventilregeln i 24 kap. 10 e § IL är uppfyllda. Definitionen av vad som utgör en intressegemenskap finns i 24 kap. 10 a § IL och föreskriver att företag är i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget, eller om företagen står under en i huvudsak gemensam ledning.

För att uppfylla förutsättningarna för avdrag enligt tioprocentsregeln krävs att företaget som befinner sig i intressegemenskap har en faktisk rätt till inkomsten, det vill säga verkligen beskattar denna. Det krävs också att den motsvarande ränteinkomsten beskattas med en lägsta beskattningsnivå om tio procent. Till sist krävs det att företaget kan visa att skuldförhållandet inte åsyftar att ge intressegemenskapen en väsentlig skatteförmån.

För att uppfylla förutsättningarna för avdrag enligt ventilregeln krävs att skuldförhållandet som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat samt att räntemottagaren är hemmahörande inom EES-området eller i en stat som Sverige ingått skatteavtal med. Det kan också sägas att det i dessa regler finns flertalet rekvisit som lagstiftaren inte definierar i detalj; väsentligt inflytande, under i huvudsak gemensam ledning, väsentlig skatteförmån samt affärsmässigt motiverat. Schematiskt kan reglerna illustreras;



Figur 1. Förenklad Illustration av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Inspirerad av Beijing, *Ställningstaganden om ränteavdragsbegränsningsreglerna*, SvSKT 2013, s. 94.

3 EU-konformitet och etableringsfrihet

I detta kapitel ges en överskådlig blick av etableringsfriheten och dess koppling till svensk rätt. Här introduceras läsaren för hur nationella beskattningsregler kan angripas med hjälp av etableringsfriheten, samt på vilka sätt nationella regler som strider mot etableringsfriheten kan accepteras (rättfärdigas) både inom och utanför skattesammanhang. Fokus ligger emellertid på rättfärdigande inom skattesammanhang.

3.1 Medlemsländernas skattesystem i förhållande till EU-rätten

Sedan undertecknandet av Lissabonfördraget år 1995 är den Svenska rättsordningen nära sammanbunden med den EU-rättsliga. Undertecknandet av fördraget innebar nämligen att Sverige överförde stora delar av den nationella bestämmanderätten till EU. Numera är därför EU-fördragen att betrakta som en del av den svenska rätten.¹¹¹ På många områden i den nationella regelsfären har detta medfört att EU-rätten fått en överordnad ställning med en prioritet framför inhemska regler.¹¹²

På beskattningsrättens område har staterna fortfarande kvar den nationella kompetensen att ta ut direkta skatter¹¹³ och utforma regler för detta ändamål. EU-rätten är dock inte ovidkommande för inhemska skatteregler. EU-rättens syfte att etablera en funktionell effektiv inre marknad fri från interna hinder för handel och snedvridning av konkurrens har nämligen en överordnad ställning gentemot nationella skatteregler.¹¹⁴

För att uppnå målet med en inre marknad fri från nationella hinder har arbetet i EU tagit sikte på att undanröja barriärer som unionsstaternas landsgränser ofta utgör. Främst sker detta genom harmonisering av medlemsländernas lagstiftningar. Eftersom staterna fortfarande har suveränitet på den direkta beskattningens område måste en harmonisering ske utifrån den generella harmoniseringsartikeln i 115 FEUF. I korthet innebär denna att harmoniseringsbeslut sker genom direktiv, som kräver medlemsländernas enhällighet.¹¹⁵ På den direkta beskattningens område finns det få direktiv eftersom det är svårt att skapa en enhällighet när det kommer till reglering av de nationella skattebaserna.¹¹⁶

Målet med den öppna och fria marknaden inom EU förverkligas även med hjälp av artiklar i FEUF som säkerställer att unionsmedborgare kan röra sig, sitt kapital och sina etableringar fritt innanför EU:s gränser. Tanken med dessa artiklar är att alla unionsmedlemmar ska behandlas likadant inom EU:s jurisdiktion så att de inte avskräcks från att röra sig, sitt kapital eller sina etableringar utanför den egna statens gränser.¹¹⁷ EU-domstolen har konstaterat att dessa artiklar är direkt tillämpliga även på inhemska skatteregler, trots att det inte finns några

¹¹¹ Det är inte säkert att EU-rätten är direkt gällande, det kan hända att den behöver inkorporeras, se Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 223.

¹¹² Se Bernitz, Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 4 f, för exempel på avgöranden se bland annat mål C-106/77 (Simmenthal).

¹¹³ Med direkta skatter avses beskattning som är tänkt att bäras av de personer som är skyldiga att erlägga dem och alltså inte skatter som är tänkta att övervältras på andra se Lodin, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 4.

¹¹⁴ Se exempelvis i mål C-279/93 (Schumacker), mål C-107/94 (Asscher) och mål C-250/95 (Futura).

¹¹⁵ Se Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 232 f och Lodin m.fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 663 f.

¹¹⁶ Se Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 220.

¹¹⁷ Se Bernitz och Kjellgren *Europarättens grunder*, s. 352 ff.

direktiv.¹¹⁸ Detta innebär att de grundläggande fri- och rättigheterna i FEUF ska tillämpas i Sverige, även om svensk skattelagstiftning säger annat.¹¹⁹

EU-rättens betydelse på den direkta beskattningens område sammanhänger därför med den roll som EU-domstolen fått att tolka fördragsartiklarna som säkerställer den fria och öppna marknaden. EU-domstolens tolkning av fördragsartiklarna för de grundläggande fri- och rättigheterna i FEUF är formellt sett enbart bindande för den domstol som begärt dem, men eftersom EU-domstolen inte besvarar några direkta frågor nationella regler utan enbart inriktar sina svar på förenligheten med fördragen så är avgörandena i praktiken prejudicerande inom hela EU.¹²⁰

3.2 Etableringsfriheten

3.2.1 Allmänt om etableringsfriheten

En av funktionsfördragets artiklar som syftar till att säkerställa den fria och öppna marknaden inom EU är etableringsfriheten i art. 49 FEUF. Denna föreskriver att bolag¹²¹ som etablerats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning och har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet i landet inte får behandlas sämre än inhemska bolag.¹²²

Etableringsfriheten omfattar två olika former av etablering, primär och sekundär. Den primära etableringsrätten innebär en rätt för medborgare och juridiska personer att etablera sig i en annan medlemsstats territorium medan den sekundära etableringsrätten innebär att medborgare och företag ska få upprätta kontor, filial eller dotterbolag i en annan medlemsstats territorium. Etableringsrätten omfattar både en rätt att starta och utöva verksamhet och en rätt att bilda och driva bolag på samma villkor som medlemsstatens egna medborgare och juridiska personer.¹²³

Etableringsfriheten innebär alltså ett allomfattande förbud mot diskriminering på grund av nationalitet. Alla företag skyddas emellertid inte av etableringsfriheten. En tillämpning kräver att aktiviteten har en gränsöverskridande aspekt, att aktiviteten är en ekonomisk verksamhet och att aktiviteten bedrivs stadigvarande och kontinuerligt från ett fast driftställe.¹²⁴

3.2.2 Artikel 18 FEUF

Redan innan etableringsfrihetens införande i FEUF fanns det ett förbud mot diskriminering på grund av medlemsstaternas nationalitet i art. 18 FEUF, vilket kan förorsaka vissa frågetecken i förhållningssättet mellan dessa. Det ska därför klargöras att nationella regler inte behöver prövas mot båda dessa diskrimineringsförbud. När det gäller diskriminering i

¹¹⁸ Redan år 1986 konstaterade EU-domstolen i mål C-270/83 (*Avoir Fiscal*) att nationella skatteregler inte behöver regleras direkt av ett direktiv utan även kan sättas åt sidan om de står i strid med de överordnade fri- och rättigheterna i FEUF.

¹¹⁹ Se exempelvis mål C-279/93 (*Schumacker*), mål C-107/94 (*Asscher*) och mål C-250/95 (*Futura*).

¹²⁰ Se Lodin m.fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 663 ff.

¹²¹ Artikel 49 FEUF ska läsas tillsammans med artikel 54 FEUF som likställer unionsföretag med medmedborgare i medlemsstaterna se mål C-204/87 (*Guy Bekaert*), p. 12.

¹²² Se Lodin, *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 669.

¹²³ Se Ståhl m.fl., *EU-skatterätt*, s. 106 f och Lodin, *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 669 f.

¹²⁴ Se mål C-204/87 (*Guy Bekaert*), p. 12 och mål C-196/87 (*Steymann*), p. 9.

etableringssituationer innebär detta att nationella regler prövas utifrån etableringsfriheten i art. 49 FEUF och inte mot art. 18 FEUF.¹²⁵

3.2.3 Etableringsfrihetens restriktionsförbud

Av art. 49 FEUF följer att alla nationella åtgärder som kan hindra utövandet av den fria etableringsrätten ska förbjudas. Vad som utgör sådana hinder framgår emellertid inte av artikeln. Istället har EU-domstolen tydliggjort att alla nationella åtgärder som kan göra det mindre attraktivt att utöva den fria etableringsrätten ska anses hindrande. Detta innebär att både faktiskt och potentiellt hindrande nationella regler omfattas.¹²⁶

3.2.4 EU-domstolens prövning av restriktioner mot etableringsfriheten

Frågor om potentiellt inskränkande åtgärder avseende etablering avgörs av EU-domstolen. Generellt sett så kännetecknas denna rättspraxis av en bestämd systematik. I ett första steg så gör domstolen en diskriminerings- och restriktionsprövning där den tar ställning till huruvida den aktuella skattelagstiftningen kan anses inskränka på etableringsfriheten i art. 49 FEUF. Om domstolen finner att den aktuella skattelagstiftningen utgör en inskränkning gör den i ett andra led en rättfärdigandeprövning. Denna innebär att domstolen tar ställning till om medlemsstatens skattelagstiftning kan accepteras trots de hindrande effekterna.¹²⁷ I det följande ska uppsatsen utreda hur dessa prövningar går till.

3.2.4.1 Diskriminerande restriktioner och icke-diskriminerande restriktioner

I frågor om potentiellt inskränkande åtgärder avseende etablering delar EU-domstolen upp åtgärder som kan anses utgör hinder för etableringsfriheten i två grupper; hinder som utgörs av diskriminerande restriktioner och hinder som utgörs av icke-diskriminerande restriktioner.¹²⁸ Det är viktigt vilken typ av hinder som domstolen anser föreligga eftersom de olika hindren bedöms olika i den senare rättfärdigandeprövningen.¹²⁹

Hinder mot etableringsfriheten i form av diskriminerande restriktioner kan vara både direkt och indirekt diskriminerande regler. Regler som är direkt diskriminerande av etableringsfriheten gör en uttrycklig skillnad av subjekten på grund av nationalitet. Vanligtvis följer en sådan åtskillnad direkt av en regels ordalydelse. Regler som är indirekt diskriminerande av etableringsfriheten gör inte uttryckligen någon skillnad av subjekt på grund av nationalitet, men får i praktiken en sådan effekt. Denna typ av restriktion innebär i praktiken att utländska företag inte kan utöva sin etableringsfrihet på samma villkor som inhemska företag trots annars jämförbara förhållanden.¹³⁰

Regler som vare sig direkt eller indirekt diskriminerar subjekt på grund av nationalitet men alltså hindrar ett utövande av etableringsfriheten klassificeras som en icke-diskriminerande

¹²⁵ Se mål C-311/97 (Royal Bank of Scotland), p. 20.

¹²⁶ Se exempelvis, mål C-19/92 (Dieter Kraus), p. 32 och mål C-293/06 (Deutsche Shell), p. 28.

¹²⁷ Se Lodin m.fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 667, för exemplifierande avgöranden se även mål C-250/95 (Futura) och mål C-311/97 (Royal Bank of Scotland).

¹²⁸ Denna kategorisering följer av art. 49 FEUF som förbjuder alla hinder och art. 52 FEUF som gör undantag för diskriminerande hinder i vissa fall.

¹²⁹ Se avsnitt 3.3.

¹³⁰ Se mål C-11/77 (Richard Hugh), p. 18, mål C-3/88 (Kommissionen mot Italien), p. 8 och mål C-330/91 (Commerzbank), p. 14.

restriktion. En diskriminering utgör således alltid ett hinder mot den fria etableringsrätten, men ett hinder behöver inte nödvändigtvis vara en diskriminering.¹³¹

För att avgöra om hindret utgörs av en diskriminerande restriktion använder domstolen en diskrimineringsanalys, i vilken den prövar om den nationella lagstiftningen behandlar objektivt jämförbara situationer olika. När det gäller etableringsfriheten och nationella skatteregler måste det kunna konstateras att den nationella skattelagstiftningen behandlar objektivt jämförbara situationer skattemässigt olika på grund av nationalitet för att en diskriminerande restriktion ska anses föreligga.¹³² Om någon sådan situation inte är för handen kan det istället vara tal om en icke-diskriminerande restriktion.¹³³ Då prövas hindret istället genom att EU-domstolen företar en restriktionsanalys där det prövas om den nationella skattelagstiftningen utgör ett hinder vid en gränsöverskridande situation utan att vara diskriminerande.¹³⁴

Många gånger underlåter EU-domstolen att definiera vilken typ av restriktion som det är frågan om i prövningarna om potentiellt inskränkande regler. Detta har medfört att det är svårt att dra någon tydlig gräns för när domstolen anser att det föreligger en diskriminerande restriktion respektive en icke-diskriminerande restriktion.¹³⁵ I praktiken nöjer sig ofta EU-domstolen med att konstatera att det föreligger en restriktion, för att fokusera på om denna kan accepteras eller inte.¹³⁶

EU-domstolen tycks enbart göra skillnad på direkt diskriminering. Möjligen sammanhänger detta med att direkt diskriminerande hinder endast kan accepteras som legitima inskränkningar i etableringsfriheten om de kan rättfärdigas med hänvisning till den restriktivt tolkade art. 52 FEUF, medan både indirekt diskriminerande restriktioner och icke-diskriminerande restriktioner kan motiveras utifrån det något vidare begreppet trängande allmänintresse.¹³⁷ Oavsett så medför detta att gränsdragningen mellan icke-diskriminering och indirekt diskriminering blir mycket svår. Dessutom sammanblandas på detta sätt diskrimineringsanalysen med restriktionsanalysen.¹³⁸

3.2.5 Diskrimineringsanalys

För att en diskriminering mot etableringsfriheten ska anses föreligga måste de potentiellt inskränkande bestämmelserna behandla två objektivt jämförbara situationer skattemässigt

¹³¹ Se mål C-140/03 (kommissionen mot Grekland), p. 27.

¹³² Se bl.a. mål C-311/97 (Royal Bank of Scotland), p. 26 och mål C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), p. 28 och 32.

¹³³ Se exempelvis mål C-250/95 (Futura).

¹³⁴ Se Dahlberg, *Internationell Beskattning*, s. 341 och s. 347.

¹³⁵ Generaladvokaten Jacobs har påpekat att EU-domstolen har en motvillighet att uttryckligen göra en diskrimineringsanalys, istället tycks domstolen undvika gränsdragningsproblematiken genom att göra en mer allmän restriktionsanalys som begränsar sig till att avgöra om en nationell åtgärd särskilt hindrar gränsöverskridande upplägg. Se förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs avseende C-136/00 Rolf Dieter Danner [2002] ECR I- 8147, p. 34 och 36.

¹³⁶ Se Generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-136/00, Rolf Dieter Danner, [2002] ECR I- 8147, p. 32-41 se även avsnitt 3.2.3.

¹³⁷ Se avsnitt 3.3.

¹³⁸ Se Generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-136/00, Rolf Dieter Danner, [2002] ECR I- 8147, p. 32-41 se även avsnitt 3.2.3.

olika på grund av skattesubjektens nationalitet.¹³⁹ Detta innefattar en tvåstegsbedömning som går ut på att det dels måste kunna fastställas att två subjekt befinner sig i jämförbara situationer och dels måste kunna fastslås att det sker en negativ särbehandling av ett av subjekten i förhållande till det andra.¹⁴⁰ I denna bedömning är det inte relevant hur stor effekt inskränkningen har, om en diskriminering har konstaterats har även hinder mot etableringsfriheten konstaterats.¹⁴¹

3.2.6 Restriktionsanalys

Till skillnad från diskrimineringsanalysen begränsar sig restriktionsanalysen till att avgöra om en nationell åtgärd särskilt hindrar gränsöverskridande upplägg. Istället för att pröva huruvida en diskriminering föreligger koncentrerar sig domstolen på om det föreligger en mindre förmånlig behandling av gränsöverskridande situationer i den inhemska lagstiftningen. Även detta kräver att domstolen gör en tvåstegsbedömning där det kan konstateras att gränsöverskridande situationer behandlas sämre i förhållande till jämförbara inhemska situationer.¹⁴² Många anser därför att de båda analyserna i domstolen utgör i princip samma sak, en jämförelse mellan två objektivt jämförbara situationer.

3.2.7 Negativ särbehandling i objektivt jämförbara situationer

Oavsett om en potentiellt inskränkande nationell åtgärd anses utgöra en diskriminerande restriktion eller en icke-diskriminerande restriktion så måste det kunna konstateras att en utländsk situation behandlas mindre förmånligt än en objektivt jämförbar inhemsk situation för att domstolen ska konstatera att det föreligger ett hinder mot etableringsfriheten.¹⁴³

Ett missgynnande som beror på olikheter i medlemsstaternas lagstiftning är inte alltid att likställa med negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer. Detta fick den tyske medborgaren Schempp erfara i mål C-403/03 (Schempp). I målet nekades Schempp avdrag för betalningar av underhållsbidrag i enlighet med en tysk begränsningsregel. Anledningen var att bidragets mottagare var bosatt i Österrike, där underhållsbidrag var skattefria. EU-domstolen uttalade att en mottagare bosatt i Österrike inte var i jämförbar situation med en mottagare bosatt i Tyskland, eftersom mottagaren då utsätts för två skatteregleringar (dubbelbeskattning). Regeln stred därför inte mot EU-rätten.¹⁴⁴

I SIAT-målet (mål C-318/10) prövades huruvida en ersättning till utländska och inhemska tjänsteleverantörer kunde behandlas med olika villkor utan att strida mot den fria rörligheten för tjänster. Målet rörde en belgisk avdragsbegränsningsregel som nekade avdrag för alla prestationsersättningar som betalades till lågbeskattade företag (obeskattade eller lägre än belgisk skattesats). EU-domstolen uttalade att denna skillnad i avdragsrätt utgjorde en negativ särbehandling eftersom syftet med regeln var att medge avdragsrätt för en särskild ersättning,

¹³⁹ Se exempelvis mål C-311/97 (Royal Bank of Scotland), p. 26 och mål C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), p. 28 och 32.

¹⁴⁰ Se Stål m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 103.

¹⁴¹ Se mål C-270/83 (kommissionen mot Frankrike), p. 21

¹⁴² Se mål C-11/77 (Richard Hugh Patrick), p. 18, mål C-3/88 (kommissionen mot Italien), p. 8, mål C-330/91 (Commerzbank), p. 14, och mål C-299/02 (kommissionen mot Nederländerna), p. 15.

¹⁴³ Se Stål m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 103.

¹⁴⁴ Se mål C-403/03 (Schempp), p. 35 jfr också mål C-107/94 (Asscher), p. 32.

och denna ersättning var densamma för de som betalade ersättningen till ett lågbeskattat land, och de som betalade ersättningen till ett normalbeskattat land.¹⁴⁵

Även Euowings-domen (mål C-294/97) går i denna riktning. Där behandlades en avdragsbegränsning för hyreskostnader som tog sikte på var mottagaren var etablerad. Denna ansågs utgöra en negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer eftersom regeln alltid utestängde avdragsrätt för utländska mottagare.¹⁴⁶ Också i mål C-231/05 (Oy AA) konstaterades att en finsk koncernbidragsregel som tillskrev olika villkor för dotterbolag med inhemska och utländska moderbolag utgjorde en negativ särbehandling av jämförbara situationer. Detta eftersom ett dotterbolag till ett inhemskt moderbolag ansågs befinna sig i jämförbar situation med ett dotterbolag till ett utländskt moderbolag. EU-domstolen konstaterade då att dotterbolagen befinner sig i samma situation gällande koncernbidragen, oberoende av moderbolagets hemvist.¹⁴⁷

I mål C-324/00 (Lankhorst-Hohorst) tog domstolen ställning till om diskriminering kan föreligga även om vissa inhemska fall omfattas av regeln. Målet rörde en tysk ränteavdragsregel som nekade avdrag om räntemottagaren inte hade skattecredit. Något som i praktiken enbart kunde tillfalla bolag som betalade tysk bolagsskatt. Normalt nekades därmed utländska företag ränteavdrag. Intressant var att vissa tyska bolag (som var befriade från bolagsskatt) tillika de utländska bolagen inte medgavs avdraget. Men EU-domstolen ansåg att de särskilda skattebefriade tyska företagen inte kunde anses vara i lika situation som de vanliga vinstbeskattande företagen. Dock ansåg domstolen att de tyska vinstbeskattande företagen var i samma situation som vinstbeskattade utländska företag. Domstolen ansåg därmed att regeln utgjorde en negativ särbehandling av jämförbara situationer.¹⁴⁸

3.3 Rättfärdigande

3.3.1 Allmänt om rättfärdigande

Om domstolen finner att den aktuella skattelagstiftningen utgör en restriktion av etableringsfriheten gör den i ett andra led en rättfärdigandeprövning. Denna innebär att domstolen tar ställning till om medlemsstatens skattelagstiftning kan accepteras trots de hindrande effekterna.¹⁴⁹ Även om EU-domstolen intar en restriktiv hållning till inskränkningar i de grundläggande fri- och rättigheterna i FEUF kan alltså, i vissa fall, restriktioner i utövandet av den fria etableringsrätten accepteras, och därigenom tillåtas.

3.3.2 Rättfärdigande av direkt diskriminerande restriktioner

För att en direkt diskriminerande skattelagstiftning ska accepteras som en inskränkning i etableringsfriheten måste det finnas uttryckligt stöd av fördraget. Förutsättningarna för att diskriminerande skattebestämmelser ska kunna rättfärdigas anges explicit i art. 52 FEUF. I artikeln framgår att undantag från etableringsrättens fria utövande kan göras i fall där de nationella bestämmelserna grundar sig på allmän ordning, säkerhet eller hälsa. EU-domstolen

¹⁴⁵ Se mål C-318/10 (SIAT), p. 30–32.

¹⁴⁶ Se mål C-294/97 (Euowings), p. 40-44.

¹⁴⁷ Se mål C-231/05 (Oy AA), p. 38 och 39.

¹⁴⁸ Se mål C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), p. 28.

¹⁴⁹ Se Lodin m.fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 667.

intar en mycket restriktiv hållning till dessa undantag och har påpekat att det ska vara tal om mycket vitala samhällsfunktioner för att ett avsteg från etableringsfriheten ska kunna accepteras med stöd av art. 52 FEUF.¹⁵⁰

Normalt sett aktualiseras inte dessa undantag för skatteregler, men i teorin kan de göra det.¹⁵¹ EU-domstolen har tidigare konstaterat att varken argument om förlorade skatteintäkter eller en hänvisning till skatteflykt kan motivera en direkt diskriminerande behandling på grund av nationalitet enligt art. 52 FEUF.¹⁵² I praktiken är det därför oklart på vilken grund en skatterättslig åtgärd skulle kunna motiveras utifrån de explicita undantagen i FEUF.

3.3.3 Rättfärdigande genom rule of reason

För indirekt diskriminerande skattelagstiftning och icke-diskriminerande skattelagstiftning finns ytterligare en möjlighet att accepteras som en inskränkning i etableringsfriheten, den så kallade rule of reason-doktrinen. Detta är en sammansättning av fyra kriterier för rättfärdigande som utvecklats i rättspraxis.¹⁵³

Framst härstammar sig dessa kriterier från EU-domstolens uttalanden i Gebhard-målet. Domstolen yttrade där att åtgärder som är tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt men ändå utgör hinder, och som framstår som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas, och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning ska anses förenliga med EU-rätten.¹⁵⁴ Sammantaget innebär kriterierna för rättfärdigande enligt rule of reason att nationella restriktioner kan rättfärdigas om följande förutsättningar är uppfyllda:

- 1) Skattebestämmelserna är inte diskriminerande
- 2) Skattebestämmelserna kan motiveras med hänsyn till ett trängande allmänintresse
- 3) Skattebestämmelserna är ändamålsenliga, det vill säga syftar till att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem, samt
- 4) Skattebestämmelserna är proportionerliga, det vill säga de går inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen.

3.3.3.1 Icke-diskriminerande

Det första kriteriet i rule of reason tar sikte på att en lagstiftning inte får vara diskriminerande om den ska kunna rättfärdigas. Detta avser dock enbart direkt diskriminerande regler som måste kunna motiveras med uttryckligt stöd av art. 52 FEUF.¹⁵⁵ Trots kriteriets ordalydelse, att skattebestämmelserna inte är diskriminerande kan alltså rule of reason tillämpas på

¹⁵⁰ Se exempelvis mål C-260/89 (Elliniki), p. 24, mål C-288/89 (Stichting), p. 11, mål C-161/07 (kommissionen mot Österrike), p. 35 och mål C-326/07 (kommissionen mot Italien), p. 69.

¹⁵¹ Se Ståhl m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 72.

¹⁵² Se b.l.a. mål C-264/96 (ICI), p. 28 och mål C-270/83 (Avoir fiscal), p. 24.

¹⁵³ Se mål C-55/94 (Gebhard), p. 37 och gällande indirekt diskriminerande restriktioner se exempelvis mål C-204/90 (Bachmann), p. 32 och 33.

¹⁵⁴ Se mål C-55/94 (Gebhard), p. 37.

¹⁵⁵ Se avsnitt 3.3.1.

indirekt diskriminerande regler. Med andra ord kan rule of reason tillämpas på all lagstiftning som inte uttryckligen gör skillnad mellan inhemska och utländska jämförbara subjekt.¹⁵⁶

3.3.3.2 Trängande allmänintresse

Det andra kriteriet i rule of reason tar sikte på att bestämmelser som hindrar utövandet av den fria etableringsrätten måste kunna motiveras med att de syftar till att skydda ett trängande allmänintresse. Definitionen av vad som utgör ett trängande allmänintresse är minst sagt öppen för tolkning i det enskilda fallet.

EU-domstolen har konstaterat att argument om förlorade skatteintäkter inte är tillräckligt starkt för att utgöra ett trängande allmänintresse.¹⁵⁷ Domstolen har dock ansett att bland annat medlemsstaternas behov av att skydda en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och medlemsstaternas behov av att förhindra internationell skatteflykt utgör trängande allmänintressen.¹⁵⁸

Tidigare har domstolen haft en strikt hållning till vad som kan utgöra ett trängande allmänintresse där parternas argument inordnades under separata, av domstolen tydligt definierade rättfärdigande grunder. Numera gör dock domstolen en helhetsbedömning av flera relevanta grunder.¹⁵⁹ Detta medför att medlemsstaterna kan motivera en inskränkande regel med att den aktuella bestämmelsen skyddar flera trängande allmänintressen.¹⁶⁰

3.3.3.2.1 Förhindra internationell skatteflykt

För att en skatteregel ska accepteras som en inskränkning i etableringsfriheten med hänvisning till att den syftar till att förhindra internationell skatteflykt krävs det att regeln enbart omfattar rent konstlade upplägg. Med detta avses enligt mål C-196/04 (Cadbury Schweppes) upplägg som saknar reell förankring och iscensätts enbart i syfte att erhålla en skatteförmån. För att en regel ska anses träffa enbart konstlade upplägg krävs alltså att den enbart träffar transaktioner som inte har någon verklig ekonomisk förankring. I målet uttalade domstolen att detta med enkelhet kan fastställas genom bevis om avsaknad av personal, utrustning, lokaler etc.¹⁶¹

Detta resonemang utvecklades i mål C-524/04 (Thin Cap) som handlade om brittiska underkapitaliseringsregler. Även där konstaterade domstolen att en regel kan motiveras med hänvisning till att den motverkar skatteflykt, men enbart om den specifikt avser fiktiva upplägg som anordnats för att kringgå inhemska skatteregler. Domstolen utvecklade också resonemanget som fördes i Cadbury Schweppes-målet genom att tillägga att regler enbart får träffa icke-marknadsmässiga förhållanden för att anses ta sikte på rent fiktiva upplägg.¹⁶²

3.3.3.2.2 Väl avvägd fördelning av beskattningsrätten

För att en skatteregel ska accepteras som en inskränkning i etableringsfriheten med hänvisning till att den syftar till att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten

¹⁵⁶ Se mål C-204/90 (Bachmann).

¹⁵⁷ Se mål C-264/96 (ICI), p. 28 och mål C-196/04 (Cadbury Schweppes), p. 49.

¹⁵⁸ Se mål C-196/04 (Cadbury Schweppes) och mål C-524/04 (Thin Cap).

¹⁵⁹ Se bland annat mål C-446/03 (Marks & Spencer), mål C-231/05 (Oy AA) och mål C-311/08 (SGI).

¹⁶⁰ Se mål C-446/03 (Marks & Spencer).

¹⁶¹ Se mål C-196/04 (Cadbury Schweppes), p. 50, 51 och 55.

¹⁶² Se mål C-524/04 (Thin Cap), p. 72-74.

mellan medlemsstaterna fordras att medlemsstaten har rätt att säkerställa inkomster, som enligt den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten får beskattas. Fördragen innehåller inga riktlinjer om hur beskattningsrätten ska fördelas på ett välavvägt vis och begreppet har inte preciserats av EU-domstolen. Domstolen har enbart uttryckt att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten innebär att ett skattesubjekt inte fritt ska kunna överföra beskattningsunderlag mellan medlemsstater.¹⁶³

EU-domstolen har hänvisat till att bedömningen av vad som är en välavvägd fördelning av beskattningsrätten kan analogitolkas utifrån den internationella skatteavtalsrätten.¹⁶⁴ I den juridiska doktrinen påstås att detta innebär att ledning avseende begreppet väl avvägd beskattningsrätt kan hämtas från OECD:s modellavtal. I artikel 7.1 OECD:s modellavtal föreskrivs att beskattningsrätt följer principerna om hemviststat och källstat. Enligt dessa ska beskattningsrätten tillfalla hemviststaten, om det inte finns en tillräcklig anknytning mellan aktiviteten som förorsakat skatten och källstaten.¹⁶⁵ Utifrån detta påstås det i doktrinen att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten innefattar en rätt för medlemsstater att försvara sina skatteanspråk.¹⁶⁶

Eftersom medlemsstaterna inte har några skatteanspråk i andra länder är det dock problematiskt att använda denna rättfärdigandegrund på egen hand.¹⁶⁷ Detta tydliggjordes bland annat i Oy AA-målet (mål C-231/05). Där anförde EU-domstolen att ett rättfärdigande med hänvisning till den väl avvägda beskattningsrätten mellan staterna inte kan åberopas för att rättfärdiga regler som behandlar utländska skattesubjekt sämre eftersom medlemsstaten inte har någon beskattningsrätt i utlandet. Domstolen uttalade dock att rättfärdigande grunden kan användas om den nationella regeln syftar till att förhindra utländska upplägg som kan riskera att inskränka på medlemsstatens beskattningsrätt i landets egen jurisdiktion.¹⁶⁸

3.3.3.2.3 En kombination av rättfärdigande

För att rättfärdiga regler utifrån motiveringen att de förhindrar skatteflykt krävs alltså att reglerna enbart tar sikte på rent fiktiva upplägg. I mål C-311/08 (SGI) anförde emellertid EU-domstolen att skatteregler som inte enbart har ändamålet att förhindra rent fiktiva upplägg ändå kan rättfärdigas med en hänvisning till att regeln syftar både till att förhindra skatteflykt och till att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.¹⁶⁹ Även i Cadbury Schweppes och Thin Cap-målen uttalade EU-domstolen att det finns en stark koppling mellan rättfärdigande grunderna att motverka skatteflykt och att upprätthålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten eftersom konstlade upplägg kan äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten.¹⁷⁰

¹⁶³ Se mål C-446/03 (Marks & Spencer), p. 46.

¹⁶⁴ Se mål C-336/96 (Gilly) p. 24 och 30, mål C-513/04 (Kerhart & Morres) p. 22 och 23.

¹⁶⁵ Se Terra & Wattel, *European Tax Law*, s. 765 jfr Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSKT 2012a, s. 766.

¹⁶⁶ Se Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSKT 2012, s. 766.

¹⁶⁷ Grunden har emellertid accepterats ibland annat mål C-337/08 (X-Holding) p. 33 och mål C-371/10 (National Grid Indus) p. 80-81.

¹⁶⁸ Se mål C-231/05 (Oy AA), p. 53, 54 och 60.

¹⁶⁹ Se mål C-231/05 (Oy AA), p. 64 och 65.

¹⁷⁰ Se mål C-524/04 (Thin Cap) p. 72 och mål C-196/04 (Cadbury Schweppes) p. 50 och 51.

3.3.3.3 Ändamålsenlighet

Det tredje kravet som uppställs i rule of reason är att regler måste vara ändamålsenliga för att anses utgöra berättigade avsteg från etableringsfriheten. Det är svårt att utläsa någon konkret definition av detta kriterium eftersom det i regel bedöms flytande tillsammans med rättfärdigande grunden eller proportionalitetsprövningen. I stort kan kriteriet sägas syfta till att utgöra en form av förnuftskontroll av om den aktuella skatteregeln verkligen är avsedd att uppfylla det trängande allmänintresset som åberopas.¹⁷¹ Den hindrande åtgärden måste således ge uttryck för en önskan att uppnå de anförda målen i rättfärdigande grunden på ett konsekvent och systematiskt sätt.¹⁷²

3.3.3.4 Proportionalitet

Det sista kravet i rule of reason innebär att den hindrande skatteregeln måste bedömas vara proportionerlig för att slutligen accepteras som en inskränkning av etableringsfriheten. Med detta avses att regleringen måste uppfylla proportionalitetsprincipen, att med minsta möjliga inskränkning säkerställa sitt syfte.¹⁷³ Kravet på proportionalitet innebär att acceptabla inskränkningar av etableringsfriheten inte får utgöra ett mer långtgående intrång än vad som är absolut nödvändigt för att kunna uppnå de mål som eftersträvas. I enlighet med EU-domstolens uttalanden i Futura-målet innebär detta att en åtgärd som hindrar etableringsfriheten inte kan anses vara proportionell om det finns mindre restriktiva åtgärder för att nå de mål som eftersträvas.¹⁷⁴ Vid bedömningen av en regels proportionalitet måste regeln således sättas i relation till de mål som eftersträvas, det vill säga till de rättfärdigande grunder som åberopas.

I de ovan redogjorda Thin Cap-målet (mål C-524/04) anförde EU-domstolen att hindrande åtgärder som företas i syfte att undvika skatteflykt endast får träffa objektivt verifierbara fiktiva upplägg för att anses proportionerliga.¹⁷⁵ Det uttalades också att det krävs att den skattskyldige utan någon administrativ omgång ska kunna lägga fram bevisning av uppläggets karaktär.¹⁷⁶ Thin Cap-målet gällde regler som om klassificerade ränteutbetalningar till utdelning för närstående företag. Domstolen klargjorde att sådana regler, i syfte att undvika skatteflykt, endast får avse den del av räntebetalningen som översteg vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter.¹⁷⁷ Även i Cadbury Schweppes-målet konstaterade EU-domstolen att proportionalitetsbedömningen beträffande regler som syftar till att förhindra skatteflykt måste träffa rent konstlade upplägg.¹⁷⁸

I mål C-311/08 (SGI-målet) ställde domstolen emellertid inte samma proportionalitetskrav som i mål C-524/04 (Thin Cap) och Cadbury Schweppes-målet (mål C-196/04). I SGI-målet motiverades reglerna nämligen inte enbart utifrån att de avsåg att förhindra skatteflykt utan även med att de bevarade den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Dynamiken i EU-domstolens resonemang förändrades på så sätt att domstolen uttalade att en regel som

¹⁷¹ Se exempelvis mål C-524/04 (Thin Cap), p. 69 och mål C-311/08 (SGI), p. 67.

¹⁷² Se mål C-531/06 (kommissionen mot Italien), p. 66.

¹⁷³ Se Terra & Wattel, *European Tax Law*, s. 63 f.

¹⁷⁴ Se mål C-250/95 (Futura), p. 36-43.

¹⁷⁵ Se mål C-524/04 (Thin Cap), p. 82.

¹⁷⁶ Se mål C-524/04 (Thin Cap), p. 82 och 83.

¹⁷⁷ Se mål C-524/04 (Thin Cap), p. 83.

¹⁷⁸ Se mål C-196/04 (Cadbury Schweppes), p. 51, 61, och 65.

avser att både förhindra skatteflykt och bevara den väl avvägda beskattningsrätten inte endast behöver träffa rent konstlade upplägg eftersom behovet av en väl avvägd skattefördelning får en kompletterande verkan på behovet av att förhindra skatteflykt. EU-domstolen upprepade emellertid kravet på objektivt verifierbara omständigheter, med tillägget att en eventuell skattejustering endast får avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden.¹⁷⁹

I SIAT-målet (mål C-318/10) har EU-domstolen också konstaterat att en begränsande regel inte kan anses vara proportionerlig om den samtidigt är rättsosäker.¹⁸⁰ Enligt domstolen kan inte en regel anses vara rättssäker om det inte med tillräcklig precision går att avgöra dess tillämpningsområde på förhand. För att uppfylla detta krav måste en regel vara klar och precis, och dess tillämpningsområde måste kunna bestämmas på förhand.¹⁸¹ I målet underkände EU-domstolen en regel på grund av att regeln inte preciserat innebörden av begreppet väsentligt förmånligare. Utan en definition av begreppet menade EU-domstolen att det inte gick att bestämma regelns tillämpningsområde i förväg. Eftersom regeln inte uppfyllde rättssäkerhetsmässiga krav på tydlighet kunde den inte anses vara proportionerlig.¹⁸²

I SIAT-målet framförde också domstolen att rättsosäkra regler särskilt inte kan anses proportionerliga om den skattskyldige enbart på grund av beskattningsnivån åläggs en skyldighet att visa att transaktionerna är legitima och marknadsmässiga utan att skattemyndigheten behöver lägga fram fakta som talar emot transaktionens legitimitet. Liknande slutsatser avseende rättssäkerhet framfördes även i Itelcar.¹⁸³ I Itelcar-målet uttalade EU-domstolen även att rättssäkerhet uppkommer vid en konflikt mellan lagtolkning och laglydelse.¹⁸⁴

3.4 Sammanfattning

Hinder mot etableringsfriheten föreligger om ett utländskt subjekt negativt särbehandlas i jämförelsen med ett inhemskt subjekt i en objektiv jämförbar situation. Missgynnandet behöver inte ske i jämförelse med alla inhemska situationer, utan enbart i de med jämförbar ställning. Obeskattade inhemska företag likställs inte med vinstbeskattade inhemska företag. Situationer tycks vara jämförbara vid avdragsbegränsningar oberoende den motsvarande betalningens beskattning av inkomsten.

EU-domstolen förbjuder sedan vanligt alla former av nationella hinder som kan begränsa utövandet av den fria etableringsrätten. Detta gäller både för diskriminerande och icke-diskriminerande hinder. Undantag kan dock göras i vissa fall. Indirekt diskriminerande hinder och icke-diskriminerande hinder kan motiveras med hjälp av rule of reason. Dessa kan anses förenliga med etableringsfriheten om de uppfyller de fyra kriterierna för acceptans enligt rule of reason, det vill säga 1) inte är direkt diskriminerande, 2) kan motiveras med en relevant rättfärdigandegrund, det vill säga ett trängande allmänintresse eller art. 52 FEUF, 3) är ämnad

¹⁷⁹ Se mål C-311/08 (SGI), p. 66.

¹⁸⁰ Se mål C-318/10 (SIAT), p. 55-59.

¹⁸¹ Se mål C-318/10 (SIAT), p. 58 och mål C-282/12 (Itelcar), p. 44.

¹⁸² Se mål C-318/10 (SIAT), p. 26 och p. 56-59.

¹⁸³ Se mål C-282/12 (Itelcar).

¹⁸⁴ Se mål C-282/12 (Itelcar), p. 21, 41, 43 och 44.

att uppfylla de rättfärdigande grunder som åberopats och 4) går inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de åsyftade målen samt är det minst inskränkande alternativet för att uppnå målet.

Även direkt diskriminerande hinder, det vill säga hinder som uttryckligen gör åtskillnad mellan medborgare och icke-medborgare, kan enligt art. 52 FEUF motiveras, och därigenom accepteras, men inte med hjälp av rule of reason. Detta kräver ett explicit stöd i art. 52 FEUF. Åtgärden måste dock fortfarande uppfylla kraven om ändamålsenlighet och proportionalitet. Indirekt diskriminerande regler och icke-diskriminerande regler kan dock förlita sig på fler rättfärdigande grunder än de som uttrycks i art. 52 FEUF, bland annat kan sådana hinder rättfärdigas med hänvisning till behovet av att motverka skatteflykt och den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

En åtgärd som företas i syfte att motverka skatteflykt får endast träffa upplägg som objektivt kan konstateras som rent konstlade i syfte att uppnå en skatteförmån. Genomgången rättspraxis visar att medlemsstaterna får ha regler som hindrar att skattskyldiga genom rent konstlade upplägg flyttar vinster uppkomna i det egna landet till länder med förmånligare skatteregler genom hänvisning till behovet av att förhindra skatteflykt. Regler med allmän tillämplighet, det vill säga som omfattar såväl konstlade upplägg som affärsmässigt motiverade transaktioner, kan dock inte rättfärdigas enbart med hänvisning till behovet av att motverka skatteflykt eftersom sådana regler endast får avse den del av transaktionen som inte anses vara affärsmässigt motiverad. Men i kombination med den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten har EU-domstolen godkänt detta i flera mål. Staterna får också ha skatteregler som skyddar den egna beskattningssfären genom den väl avvägda beskattningsrätten. Grunden kan dock inte användas om regeln berör fall där subjekt beskattas delvis i andra länder. Företrädesvis prövas den därför tillsammans med andra grunder.

Även om en rättfärdigande grund kan tillämpas måste dock de hindrande åtgärderna bedömas vara proportionerliga för att vara legitima inskränkningar i etableringsfriheten. Prövningar av fiktiva upplägg får inte omfatta affärsmässiga delar av transaktioner och måste grunda sig på objektiva och verifierbara omständigheter för att vara proportionerliga. När flertalet rättfärdigande grunder kombineras verkar de kompletterande avseende kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet. På detta sätt kan kravet att nationell lagstiftning endast får träffa rent fiktiva upplägg kringgås genom att kombinera rättfärdigande grunderna att motverka skatteflykt och att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

För att en regel ska bedömas vara proportionerlig ska också den skatteskyldige kunna lägga fram bevisning om affärsmässiga skäl utan administrativa svårigheter. EU-domstolen tycks anse att opreciserade rekvisit innebär att regleringen inte kan vara proportionerlig. Sammanfattningsvis kan sägas att reglerna tycks underkännas i proportionalitetsprövningen om det finns mindre ingripande metoder för att uppnå regelns ändamål, detta kan sägas vara fallet om bevisbördan är fördelad på ett betungande sätt, om reglerna inte uppfyller EU-rättens krav på rättssäkerhet, och om reglerna omfattar marknadsmässiga transaktioner.

4 Avdragsbegränsningarna och etableringsfriheten

I detta kapitel diskuteras den kritik som framkommit gällande ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten. Kapitlet belyser de synpunkter som framförts i relevanta förarbeten, rättspraxis, och doktrin. Här diskuteras också den korrespondens som skett mellan EU-kommissionen och den svenska regeringen. Sammantaget belyser detta kapitel de argument som framförts både till fördel och till nackdel för ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten.

4.1 Olika ståndpunkter i diskussionen om reglernas förenlighet

Ränteavdragsbegränsningsreglerna har debatterats sedan dess införande. Under lagstiftningsarbetet med ränteavdragsbegränsningsreglerna har begränsningarnas förenlighet med etableringsfriheten varit föremål för diskussion. Både år 2009 och 2013 har flera remissinstanser uttryckt en tveksamhet till att begränsningsreglerna skulle vara förenliga med etableringsfriheten. Lagstiftaren och högsta förvaltningsdomstolen är emellertid av en annan åsikt. Sedan 2014 har lagstiftaren fört en diskussion med kommissionen om ränteavdragsbegränsningsreglernas överensstämmelse med etableringsfriheten, i vilken kommissionen slutligen dragit slutsatsen att reglerna är fördragsstridiga eftersom de utgör ett olegitimerat hinder för den fria etableringsrätten. Nedan ska huvuddragen i dessa skiljaktiga ståndpunkter redogöras i korthet.

4.2 Förarbeten

4.2.1 Remissinstanserna

Remissinstansernas huvudsakliga kritik tar sikte på att de begränsningar av ränteavdrag som följer av regelverket behandlar utländska företag sämre i förhållande till inhemska och går utöver vad som kan anses nödvändigt för att uppnå sitt syfte att förhindra skatteflykt.¹⁸⁵

Remissinstanserna anser bland annat att avdragsbegränsningar av detta slag enbart kan vara förenliga med etableringsfriheten om de uteslutande tar sikte på rent konstlade, fiktiva upplägg. Remissinstanserna anför att ränteavdragsbegränsningsreglerna inte kan anses vara förenliga med etableringsfriheten eftersom de nekar avdrag även för affärsmässiga delar av lånetransaktioner. Främst avses att huvudsaklighetsrekvisitet medför att även 24 procent affärsmässiga transaktioner nekas avdrag enligt regelverket. Remissinstanserna har anført att detta inte behöver vara fallet, utan att avdrag kan medges för de affärsmässiga delarna av en transaktion, även om avdrag nekas för de skattemässigt motiverade delarna.¹⁸⁶ Enligt remissinstanserna finns det därför mindre ingripande metoder för att tillgodose begränsningsreglernas syfte, varvid reglerna inte kan anses vara proportionerliga i EU-rättslig mening.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Se Prop. 2008/09:65, s. 69.

¹⁸⁶ Se Prop. 2008/09:65, s. 69 f.

¹⁸⁷ Se Prop. 2008/09:65, s. 69 och s. 33.

Vid lagändringarna 2013 yttrades ytterligare kritik, bland annat att reglernas oklara rekvisit gör dem rättsosäkra. Diskussionen om rättssäkerhet aktualiserades i och med att regeringen 2013 ändrade begreppet bestämmande inflytande till begreppet väsentligt inflytande. Remissinstanserna ansåg inte att det fanns någon tydlig gräns för rekvisitet väsentligt inflytande varvid den otydliga definitionen leder till minskad förutsebarhet. Bristen på tydliga definitioner i ränteavdragsbegränsningsreglerna leder enligt remissinstanserna till att skattskyldiga inte kan anpassa sig efter reglerna.¹⁸⁸

4.2.2 Lagstiftaren

Lagstiftaren är som ovan framgått av en annan åsikt. Enligt lagstiftaren utgör inte begränsningsreglerna något hinder mot etableringsrätten. Lagstiftaren är av den bestämda åsikten att ränteavdragsbegränsningsreglerna träffar utländska och inhemska situationer lika. Därför kan det inte bli tal om en inskränkning av etableringsfriheten.¹⁸⁹ Ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten kommenterades även i samband med lagstiftningsarbetet 2013. Med hänvisning till 2009 års förarbeten och avgjorda mål i Högsta förvaltningsdomstolen¹⁹⁰ konstaterade lagstiftaren att inte heller 2013 års regler strider mot etableringsfriheten, trots att 2013 års regler utvidgade ränteavdragsbegränsningsreglernas tillämpningsområde.¹⁹¹

Gällande införandet av väsentlighetsrekvisitet anförde lagstiftaren att detta är ett väletablerat begrepp i skattelagstiftningen och att vägledning kan hämtas från andra lagrum. Lagstiftaren ansåg att det var viktigt att avdragsrätten inte balanserades fel genom att reglerna träffade företag i intressegemenskap med 49 procents ägarandelar på ett annat sätt än företag i intressegemenskap med 50 procents ägarandelar.¹⁹²

4.3 Rättspraxis

Domstolen har uttalat sig om ränteavdragsbegränsningsreglernas överensstämmelse med etableringsfriheten i HFD 2011 ref. 90. HFD behandlade där en fråga om huruvida koncerninterna ränteutbetalningar till Luxemburg kunde anses medföra avdrag enligt 2009 års ränteavdragsbestämmelser. Men eftersom reglerna i huvudsak är desamma i 2013 års version torde detta även kunna vara vägledande för dagens begränsningsregler.

HFD kom fram till att de interna ränteutbetalningarna som aktualiserades i HFD 2011 ref. 90 inte kunde medges avdrag. Företaget Holding, som var mottagare av ränteutbetalningarna i Luxemburg, hävdade att detta utgjorde en otillåten inskränkning i deras etableringsrätt i Sverige. Holding argumenterade bland annat för att liknande tyska begränsningsregler utgjorde otillåtna inskränkningar av etableringsfriheten i Lankhorst-Hohorst-målet.¹⁹³

HFD anförde dock att de svenska begränsningsreglerna inte kunde jämföras med bestämmelserna som prövades i Lankhorst-Hohorst eftersom ränteutbetalningarna i Lankhorst-Hohorst endast skulle anses utgöra förtäckt utdelning i de fall där mottagaren inte

¹⁸⁸ Se Prop. 2012/13:1, s. 238 f.

¹⁸⁹ Se Prop. 2008/09:65, s. 70 f.

¹⁹⁰ Se avsnitt 2.4.2.1.

¹⁹¹ Se Prop. 2012/13:1, s. 269 f.

¹⁹² Se Prop. 2008/09:65, s. 69 och s. 33.

¹⁹³ Se mål C-324/00 (Lankhorst-Hohorst).

var skyldig att betala bolagsskatt i den tyska staten. De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna ställer inte upp något krav om var mottagaren är skattskyldig, utan kan även träffa rent inhemska räntebetalningar. HFD hänvisade istället till Oy AA-målet.¹⁹⁴ I Oy AA anförde EU-domstolen att en medlemsstat får uppställa krav om hur avdrag ska behandlas i mottagarens beskattningsstat. HFD hänvisade också till Schempp-målet i vilket EU-domstolen kom fram till att negativa konsekvenser som uppstår som en följd av skillnaden mellan medlemsstaters beskattningar inte kan utgöra en inskränkning av EU-rätten.¹⁹⁵ HFD fastställde därmed att det inte förelåg något hinder för etableringsfriheten.

4.4 Doktrin

Ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten har kommenterats flitigt i doktrinen, på senaste tid företrädesvis av Ohlsson och Hilling. Nedan följer en sammanfattande översikt över de för och motargument som olika företrädare framfört i doktrinen avseende ränteavdragsbegränsningarnas förenlighet med etableringsfriheten. Mycket av kritiken mot ränteavdragsbegränsningarna har kretsat kring resonemang om rättssäkerhet. Detta är inte ovidkommande för begränsningarnas eventuella prövning av EU-domstolen. Rättssäkerheten är kopplat till etableringsfriheten på så sätt att EU-domstolen har uttalat att rättsosäkra regler inte kan anses proportionerliga. Lodin har uttryckt att rättssäkerhetsaspekten är särskilt framträdande vid tolkning av skattelag eftersom staten i dessa fall kan utöva betungande makt gentemot den enskilde. Även i relation till EU-rätten.¹⁹⁶

Även om det faller något utanför uppsatsens kärnfråga så kan det inledningsvis påpekas att Ohlsson har uttryckt att det inte alls är säkert att ränteavdragsbegränsningsreglerna överhuvudtaget skulle prövas mot etableringsfriheten om de lämnas till EU-domstolen för avgörande. Han argumenterar istället för att reglerna kan komma att prövas mot den fria rörligheten för kapital. Ohlsson har dock i flera artiklar argumenterat för att ränteavdragsbegränsningsreglerna inte är förenliga med etableringsfriheten.¹⁹⁷

Bland annat betonar Ohlsson att domstolen i Nederländerna har funnit liknande begränsningsregler vara oförenliga med etableringsfriheten.¹⁹⁸ Högsta domstolen i Nederländerna ansåg att de nederländska reglerna innebar ett hinder mot den fria etableringsrättens utövande, men att reglerna kunde motiveras och var proportionerliga.¹⁹⁹ Ohlsson anför att detta är intressant mot bakgrund av att den svenska högsta förvaltningsdomstolen inte ansåg att en negativ särbehandling förelåg överhuvudtaget i HFD 2011 ref. 90.²⁰⁰

¹⁹⁴ Se mål C-231/05 (Oy AA).

¹⁹⁵ Se mål C-403/03 (Schempp).

¹⁹⁶ Se Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 719.

¹⁹⁷ Ohlsson anför att det krävs att ett företag i intressegemenskap har ett bestämmande inflytande i företaget som är etablerat i staten för att etableringsfriheten ska aktualiseras. Han anför att om man kan tolka avdragsbestämmelserna såsom skatteverket gjort så betyder detta att reglerna inte enbart träffar företag som har bestämmande inflytande. Främst refererar han till att Skatteverket i det ovan refererade dialogsvaret (se avsnitt 2.2.1.1) ansett att företag om tio procents ägarandelar omfattas av reglerna genom samordnat agerande se Ohlsson, *Ränteavdragen och EU-rätten* i SN 2014, s. 14 ff.

¹⁹⁸ Se Ohlsson, *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?* SN 2014, s. 652 ff med hänvisning till mål C-11/00675 (Hoge Raad der Nederlanden).

¹⁹⁹ Se Ohlsson, *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?* SN 2014, s. 652 ff.

²⁰⁰ Se avsnitt 4.2.

Enligt Ohlsson står det klart att de svenska ränteavdragen negativt särbehandlar utländska rättssubjekt i förhållande till inhemska. Han anför att även om ränteutgifter till svenska rättssubjekt kan drabbas av avdragsförbudet så är det ändå uppenbart att det främst är utländska rättssubjekt som lagstiftningen riktar sig mot. Till viss del stödjer han detta resonemang på att det finns förarbetsuttalanden där regeringen klart uttrycker att det föreligger ett hot mot den svenska skattebasen som ska åtgärdas med dessa regler.²⁰¹

Ohlsson argumenterar för att skatteregler som har till syfte att förhindra skatteflykt och bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten (så som de svenska reglerna) kan rättfärdigas, men enbart om reglerna tar sikte på situationer där armlängdsprincipen²⁰² inte upprätthålls. Ohlsson anför att det är oproportionerligt att vägra ett avdrag om motsvarande lån skulle ha lämnats från oberoende part. Ohlsson argumenterar att ränteavdragsbegränsningsreglerna inte uppfyller armlängdsprincipen eftersom lån från olika långivare med samma marknadsmässiga lånevillkor kan nekas avdrag för ränta för det ena enbart på grund av att det kommer från ett företag i samma intressegemenskap. Ohlsson har svårt att förstå hur den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan rubbas om en oberoende part hade lämnat motsvarande lån. Detta innebär, enligt Ohlsson, att de svenska reglerna inte kan anses vara proportionerliga och att de därmed utgör en restriktion för den fria etableringsrättens utövande.²⁰³

Hilling anser också att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna negativt särbehandlar gränsöverskridande situationer. Hon anser dock att reglerna utgör en accepterad inskränkning av etableringsfriheten utifrån dess syfte att förhindra skatteflykt och upprätthålla den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Hon håller inte med Ohlsson om att ett tilläpande av dessa grunder är villkorat med att armlängdsprincipen upprätthålls. Hilling anser att armlängdsprincipen är kopplad till kravet om konstlade upplägg. Hon argumenterar för att EU-domstolen inte upprätthåller kravet på konstlade upplägg när regler rättfärdigas med rättfärdigandegrunderna att motverka missbruk och skatteflykt i kombination med bevarandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁰⁴

Enligt Hilling innebär domslutet i SGI-målet att det vid en kombination av dessa grunder räcker med att det finns en risk för skatteflykt. Kravet på rent konstlade upplägg faller därmed bort. Hilling anser därför att reglerna kan rättfärdigas trots att reglerna inte tar sikte på att enbart motverka rent konstlade upplägg. Det innebär dock inte att reglerna är proportionerliga.²⁰⁵

Vid proportionalitetsbedömningen menar Hilling att rättssäkerhetsaspekten är av särskild vikt. År 2012 publicerade Hilling två artiklar avseende bland annat EU-domstolens proportionalitetstest vid prövning av hindrande nationella skatteflyktsregler. I dessa anför

²⁰¹ Se Ohlsson, *Även solen har sina fläckar*, SN 2013, s. 108 med hänvisning till Prop. 2012/13:1, s. 229.

²⁰² Armlängdsprincipen innebär att prissättningen inom företag verksamma inom samma intressegemenskap ska motsvara vad som skulle tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter.

²⁰³ Se Ohlsson, *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?*, SN 2014, s. 658 f och Ohlsson, *Några tankar kring en replik*, SN 2015, s. 64.

²⁰⁴ Se Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSKT 2012a, s. 767 ff.

²⁰⁵ Se Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSKT 2012b, s. 825.

Hilling att ränteavdragsbegränsningsreglernas svaga rekvisit, företrädesvis rekvisitet affärsmässigt motiverat, talar emot att reglerna ska vara proportionerliga eftersom det i vissa situationer inte i förväg går att avgöra om reglerna är tillämpliga.²⁰⁶

Hilling förespråkade emellertid också som motargument att ränteavdragsbegränsningsreglernas struktur överensstämmer med vad EU-domstolen förespråkar i sin rättspraxis, nämligen att det ska vara möjligt för den skattskyldige att undkomma begränsningsreglernas tillämplighet genom att visa att transaktionerna är affärsmässigt motiverade. Något hon anför borde innebära att EU-domstolen har viss förståelse för de problem som är förknippade med att utforma nationella rekvisit avseende affärsmässighet. Hilling framför att det är graden av reglernas oklarhet som är av betydelse för de rättssäkerhetsmässiga aspekterna i EU-domstolens proportionalitetsbedömning.²⁰⁷ Därför talar reglernas utformning för att reglerna är proportionerliga enligt Hilling. Hon poängterar att det som talar emot reglernas förenlighet med EU-rätten är att det i vissa situationer kan anses omöjligt att med tillräcklig precision i förväg avgöra om reglerna är tillämpliga.²⁰⁸

Även Ohlsson anser att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna innehåller rekvisit som är så pass vaga att det på förhand är näst intill omöjligt att avgöra om transaktioner är avdragsgilla, och att reglerna redan på denna grund kan anses vara oförenliga med EU-rätten.²⁰⁹ Ohlsson argumenterar både för att kravet på huvudsakligen affärsmässigt motiverade transaktioner i ventilregeln och kravet på att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet inte uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån som gör reglerna oförutsebara.²¹⁰

Ohlsson anser att de svenska reglerna liknar de belgiska reglerna i SIAT fallet (där domstolen uttalade att rättsosäkra regler är oproportionerliga)²¹¹ eftersom det inte heller där fanns tydliga preciseringar i lagstiftningen eller i de administrativa föreskrifterna om vad som avsågs med väsentligt förmånligare skatteregler. Dessutom var den belgiska bevisbördan i SIAT placerad på samma sätt som den svenska argumenterar Ohlsson. I SIAT-målet pekade Belgien på att den svårtolkade regeln skulle bedömas från fall till fall. Vilket EU-domstolen inte accepterade i SIAT. Han anser att det inte spelar någon roll att tioprocentregelns rekvisit väsentligt inflytande, till skillnad från SIAT-målet, har en bestämd minsta skattenivå, eftersom det inte finns någon precisering i lagtexten om vad som avses med väsentlig skatteförmån.²¹²

Även flera andra framstående personer i det juridiska samfundet har kommenterat ränteavdragsbegränsningsreglerna. Bland annat Samuelsson har fört diskussioner om ventilregeln och dess förutsebarhet. Enligt Samuelsson bör inskränkande regler som bygger på bedömningar av vad som är affärsmässiga skäl undvikas i alla skatterättsliga sammanhang.

²⁰⁶ Se Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSkT 2012a, s. 754-772 och Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSkT 2012b, s. 814-827.

²⁰⁷ Se Hilling, *Utgångspunkter i juridisk argumentation, en replik* SN 2015, s. 60.

²⁰⁸ Se Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSkT 2012b, s. 826.

²⁰⁹ Se Ohlsson, *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?*, SN 2014, sid. 659.

²¹⁰ Se Ohlsson, *Även solen har sina fläckar*, SN 2013, s. 102-116.

²¹¹ Se mål C-318/10 (SIAT), p. 26 och p. 56-59, se även avsnitt 3.3.4.

²¹² Se Ohlsson, *Några tankar kring en replik*, s. 71 f.

För ränteavdragsbegränsningarna i synnerhet. Enligt Samuelsson har varken Skatteverket, domstolarna eller skatterådgivare kompetens att avgöra vad som är affärsmässigt och inte. Eftersom att båda undantagsreglerna i ränteavdragsbegränsningsreglerna kräver avvägning av graden av affärsmässighet med ledning av mer eller mindre ofullständiga exempel i motiven och tunn eller obefintlig rättspraxis menar han att det egentligen inte finns några situationer där man kan vara säker på att avdragsbegränsningarna inte kan ifrågasättas.²¹³ Han anför också att svårigheten att tolka en sådan regel som ventilens talar för att man i skattesammanhang bör undvika regler av det här slaget.²¹⁴

Ventilregelns affärsmässighets rekvisit har också kritiserats av Hultqvist. Denna kritik tar främst sikte på bedömningen som gjordes i HFD 2011 ref. 90 där HFD uttalade att man som vägledning för bedömningen av ventilens tillämplighet ska skilja mellan affärsmässiga och organisatoriska skäl. Han anför att detta strider mot förarbetsuttalandena av ventilens, vilket skapar tolknings och tillämpningsproblem.²¹⁵

4.5 Utredning av kommissionen

Ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten har även utretts av EU-kommissionen. Efter flera klagomål om att de svenska reglerna inskränker på etableringsfrihetens utövande så inledde kommissionen ett informellt överträdelseförfarande (även kallad EU-pilot) mot Sverige i januari 2013. Då de svenska reglerna ändrades samma år övergick ärendet till 2013 års begränsningsregler. Inom ramen för det informella överträdelseförfarandet fick den svenska regeringen möjlighet att yttra sig i ärendet. Regeringen yttrade den 20 mars 2013 att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inte utgör någon inskränkning i etableringsfriheten, och således inte innebär någon inskränkning av EU-rätten.

Efter ytterligare skriftväxling mellan kommissionen och regeringen inledde kommissionen ett formellt överträdelseförfarande 2014. I denna skrivelse framgick att Sverige, genom att anta och behålla ränteavdragsbegränsningsreglerna, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med etableringsfriheten i art. 49 FEUF.²¹⁶ I mars 2015 svarade regeringen på kommissionens officiella ståndpunkt. Regeringen vidhöll att reglerna inte strider mot någon fördragsfrihet och att regeringen inte avsåg att ändra reglerna, trots den formella underrättelsen.²¹⁷

Om en medlemsstat inte rättar sig efter kommissionens officiella ståndpunkter skickar normalt kommissionen ett motiverat yttrande till landets regering, i vilket kommissionen kräver att reglerna ändras, vanligtvis med en tidsfrist om två månader. Det är i denna situation som ränteavdragsbegränsningarna befinner sig i just nu. Det motiverade yttrandet har inte mottagits ännu, men mot bakgrund av regeringens svar torde detta anlända inom en nära framtid. Om regeringen efter yttrandet inte vidtar åtgärder kommer kommissionen

²¹³ Se Samuelsson, *Regeringens slutliga förslag om effektivare ränteavdragsbegränsningar*, SN 2012, s. 829 f.

²¹⁴ Se Samuelsson, *HFD om räntesnurrorna – klargörande om en lagstiftning i förvandling?*, SN 2012, s. 154.

²¹⁵ Se Hultqvist, *Affärsmässigt motiverad*, SvSkt 2013, s. 132 f jfr Prop. 2008/09:65, s. 87 f, se även avsnitt 2.4.2.1.

²¹⁶ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 1.

²¹⁷ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 3.

förmodligen väcka en fördragsbrottstalan enligt artikel 259 FEUF, varvid ärendet förs vidare till EU-domstolen.²¹⁸ I skriftväxlingen som skett mellan regeringen och kommissionen har flera för- och motargument för ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten diskuterats, vad som framkommit i denna ska därför i relevanta delar redogöras för nedan.

4.5.1 Skriftväxling mellan regeringen och kommissionen

4.5.1.1 Hindrande av den fria etableringsrätten

Som framgått i avsnitt 3.2.3 gör EU-domstolen en diskriminerings- och restriktionsprövning för att konstatera huruvida nationella regler är hindrande av den fria etableringsrätten. Oavsett vilken av dessa prövningar som företas så måste det vara tal om en negativ särbehandling av en utländsk situation i förhållande till en inhemsk objektivt jämförbar situation om en inskränkning av etableringsfriheten ska kunna konstateras.

Kommissionen anser att det är stora skillnader mellan normalbeskattade kommersiella företag och företag som blir utsatta för särskilda beskattningsregler och anför inte att dessa företag befinner sig i jämförbara situationer. Enligt kommissionen ska därför diskriminerings- och restriktionsanalysen avgränsas till att enbart behandla hur de svenska avdragsbegränsningarna träffar svenska kommersiella företag i förhållande till utländska kommersiella företag. Kommissionen begränsar även överträdelseförfarandet till att enbart avse ärenden där rätt att lämna koncernbidrag hade förelegat om koncernbolagen haft hemvist i Sverige.²¹⁹

Kommissionen uttrycker att ränteavdragsbegränsningsreglerna förvisso är tillämpliga i vissa inhemska situationer, men att detta enbart är i fall där företagen utsätts för en särskild beskattning. Kommissionen argumenterar att ränteavdragsbegränsningsbestämmelserna i teorin är tillämpliga på samma sätt avseende inhemska och utländska företag, men att de i praktiken aldrig kommer att tillämpas på inhemska.²²⁰

Enligt kommissionen beror det på att svenska kommersiella bolag som tar emot ränteutbetalningar automatiskt överstiger reglernas tröskelvärde om 10 procent eftersom den svenska skattesatsen om 22 procent innebär att de svenska kommersiella företagen alltid beskattar räntorna över tröskelvärdet. Kommissionen påpekar härvidlag likheterna med det ovan refererade Lankhorst-Hohorst-målet (mål C-324/00)²²¹ där tyska regler som inte reellt träffade tyska företag utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten.²²² Kommissionen hänvisar även till mål C-294/97 (Eurowing) och mål C-318/10 (SIAT), i vilka EU-domstolen ansåg att begränsningsregler som tog sikte på mottagares beskattning utgjorde diskriminering.²²³

²¹⁸ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 9.

²¹⁹ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 6 f.

²²⁰ Kommissionen påpekar bland annat att företag som inte har rätt att lämna koncernbidrag till varandra i Sverige, utgör 10 procent av företagsgrupperna i Sverige, resten omfattas automatiskt av reglerna.

²²¹ Se avsnitt 3.2.6.

²²² Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 5 se även avsnitt 3.2.6.

²²³ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 4.

Kommissionen påpekar att det är mycket osannolikt att de svenska begränsningsreglerna verkligen skulle komma att tillämpas på svenska kommersiella företag. Kommissionen finner inte några exempel där ränteavdragsbegränsningsreglerna inneburit nekat avdrag för ett svenskt kommersiellt företag. Däremot har kommissionen funnit att skatteverket utfärdat 19 förhandsbesked (fram till 2013) där avdrag nekats i samtliga fall där mottagaren hade hemvist i utlandet och beskattades enligt en skattesats lägre än 21 procent. Kommissionen kommer av det ovan anförda fram till slutsatsen att ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör en begränsning av etableringsfriheten för koncerner med kommersiella företag.²²⁴

Kommissionen argumenterar vidare att avdrag för räntekostnader är en skattefördel, som i praktiken enbart tillfaller koncerner med närstående inhemska företag. Uppbyggnaden av de svenska ränteavdragen medför emellertid enligt kommissionen att utländska koncerner sällan får dra nytta av denna skattefördel. Detta kan avskräcka svenska företag från att upprätta gränsöverskridande koncernförhållanden i andra medlemsländer och det kan även avskräcka utländska företag från att upprätta koncernförhållanden i Sverige. Kommissionen anser därför att de svenska reglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten.²²⁵

Regeringen anser inte att analysen av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna kan avgränsas i linje med vad kommissionen anför eftersom detta inte tar hänsyn till reglernas utformning. Eftersom både kommersiella företag och företag som utsätts för särskilda beskattningsregler kan medverka i transaktioner som leder till avdrag som ränteavdragsbegränsningsreglerna är avsedda att förhindra, argumenterar regeringen för att båda företagsgrupperna ska omfattas i jämförelsen med utländska företag.²²⁶

Regeringen poängterar också att de förhandsbesked från skatterättsnämnden som kommissionen tagit del av inte är rättsligt bindande enligt den svenska rättsordningen, och därmed inte kan grunda ett antagande om hur ränteavdragsbegränsningsreglerna behandlar gränsöverskridande situationer. Regeringen påpekar också att de svenska förhandsbeskeden enbart behandlar situationer där det är oklart om transaktionerna är avdragsgilla. Enligt regeringen går det rimligtvis inte att dra några allmänna slutsatser om ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten utifrån en statistik som kommer från en kartläggning av ett sådant begränsat urval.²²⁷

4.5.1.2 Rättfärdigande av tvingande hänsyn till allmänintresse

Som framgått i avsnitt 3.3 så gör EU-domstolen en rättfärdigandebedömning om det konstaterats föreligga ett hinder mot den fria etableringsrätten. I denna prövning övervägs om reglerna kan anses utgöra acceptabla inskränkningar av etableringsrätten utifrån de mål de är ämnade att uppfylla. Enligt rule of reason innebär detta att reglerna måste kunna motiveras med hänsyn till ett allmänintresse.

Kommissionen framför att de svenska ränteavdragsbegränsningarna kan motiveras med målen att förebygga skatteflykt i kombination med behovet att bibehålla en väl avvägd fördelning av

²²⁴ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 4 f.

²²⁵ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 6 f.

²²⁶ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 4.

²²⁷ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 9.

beskattningsrätten. Regeringens bestämda ståndpunkt är att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inte innebär någon inskränkning av etableringsfriheten, men om de skulle anses utgöra en inskränkning håller de med kommissionen om att ränteavdragsbegränsningarna kan motiveras med målen att förebygga skatteflykt i kombination med behovet av att behålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.²²⁸

Regeringen anför att det övergripande syftet med inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdrag är att förhindra att den svenska skattebasen urholkas, men att reglerna samtidigt motverkar skatteflykt. Reglerna är i huvudsak utformade för att se till att vinster som upparbetats i Sverige blir beskattade i Sverige och inte någon annanstans, men främst avses lågbeskattade jurisdiktioner. Reglerna värnar därmed om en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²²⁹

4.5.1.3 Proportionalitet

Kommissionen anser att de svenska ränteavdragsbegränsningarna är oproportionerliga eftersom de går utöver vad som kan anses nödvändigt för att uppnå dess syfte. Kommissionen tar sikte på att acceptabla inskränkningar av etableringsfriheten enbart kan motiveras med att de förhindrar skatteflykt om inskränkningen uteslutande tar sikte på konstlade, fiktiva upplägg.²³⁰ Vid konstlade upplägg ska det enbart vara fråga om begränsningar som nekar avdrag för de fiktiva delarna av upplägget och inte för de affärsmässiga delarna.²³¹ På grund av att ränteavdrag nekas i sin helhet enligt ränteavdragsbegränsningsreglerna anser kommissionen att regelverket går utöver vad som är nödvändigt. Därmed kan inte att reglerna anses vara proportionerliga enligt kommissionen.²³²

Regeringen är av en annan åsikt. De argumenterar för att regler som motiveras med att de förhindrar skatteflykt förvisso enbart kan rättfärdigas om de begränsar rent konstlade upplägg, men att detta inte är fallet gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna. De svenska begränsningsreglerna tar nämligen främst sikte på att skydda det svenska beskattningsunderlaget varvid de kan rättfärdigas med kombinationen av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätterna mellan medlemsstaterna och förhindrandet av internationell skatteflykt.²³³

En kombination av dessa grunder kräver enligt regeringen inte att uppläggen som omfattas av reglerna är rent fiktiva. Reglerna går således inte utöver det nödvändiga när ränteavdrag nekas i sin helhet vid situationer som inte är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Regeringen anför att den i avsnitt 4.4 diskuterade armlängdsprincipen inte upprätthålls när regler motiveras utifrån kombinationen av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna och förhindrandet av skatteflykt. Att avdrag nekas även för den del som överstiger vad som skulle gälla för två oberoende parter är enligt regeringen således helt

²²⁸ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 7 och Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 11 f.

²²⁹ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 11 f.

²³⁰ Se avsnitt 4.5.

²³¹ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 7 f se även mål C-524/04 (Thin Cap), p. 83.

²³² Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 7 f.

²³³ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 14.

ovidkommande vid bedömningen av proportionalitet. Regeringen anser således att reglerna står i proportion till de eftersträvade målen (huvudsakligen väl avvägd fördelning av beskattningsrätten men även behovet att motverka skatteflykt och missbruk).²³⁴

Även reglernas rättssäkerhetsmässiga karaktär diskuterades i skriftväxlingen mellan kommissionen och regeringen. Detta eftersom EU-domstolen tidigare slagit fast att enbart rättssäkra regler kan uppfylla kraven på proportionalitet.²³⁵

Med hänvisning till SIAT-domen framför kommissionen att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas placering av bevisbördan strider mot EU-rätten. Detta eftersom ränteavdragsbegränsningsreglerna kräver att den skattskyldige måste visa att de affärsmässiga skälen för skuldförhållandet motsvarar minst 75 procent utan att skatteverket behöver lägga fram någon bevisning om att transaktionen inte skulle vara legitim.²³⁶ Den svenska regeringen anför att det inte går att dra några slutsatser alls utifrån SIAT-målet eftersom målet enbart behandlade frågan om huruvida bestämmelser kunde anses vara proportionerliga för att uppnå ett syfte att förhindra skatteflykt. I övrigt anser regeringen att bevisbördan för ränteavdrag överensstämmer med den svenska huvudprincipen vid inkomstbeskattning, att det allmänna har bevisbördan för intäktssidan och den skattskyldige har bevisbördan för avdragssidan.²³⁷

Kommissionen anser även att begreppen affärsmässiga skäl och väsentlig skatteförmån skapar både tolknings och tillämpningsproblem i de svenska begränsningsreglerna. Kommissionen anför att dessa rekvisit gör det omöjligt att på förhand och med tillräcklig säkerhet fastställa reglernas tillämpningsområde. Med hänvisning till Itelcar-målet (mål C-282/12) anser kommissionen att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inte uppfyller kraven på att rättssäkra regler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av dem ska vara förutsebar.²³⁸ Med hänvisning till SIAT-målet påtalade kommissionen också att de svenska rekvisitet väsentlig skatteförmån avsevärt liknar de belgiska reglernas rekvisit väsentligt förmånligare som bedömdes rättsosäkert.²³⁹ Sådana regler står, enligt kommissionen inte i proportion till sina syften.²⁴⁰

Den svenska regeringen anser att de av kommissionen åberopade målen berör andra rättfärdigande grunder än de som är aktuella för de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna och att målen därför inte är tillämpbara gällande de svenska reglerna. Regeringen påpekar också att det till skillnad från i SIAT-målet finns vägledning att hämta i förarbetena till de svenska reglerna.²⁴¹

Vidare så kritiserar regeringen kommissionens analys av reglernas proportionalitet i förhållande till det mål de är avsedda att uppfylla. Regeringen åsyftar att kommissionen

²³⁴ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 14 f.

²³⁵ Se avsnitt 3.3.4.

²³⁶ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 8 se även mål C-318/10 (SIAT), p. 55-56.

²³⁷ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 17.

²³⁸ Se avsnitt 3.3.4.

²³⁹ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 7 ff.

²⁴⁰ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 8.

²⁴¹ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 18 ff.

enbart behandlar reglernas proportionalitet utifrån behovet av att förebygga skatteflykt, trots att kommissionen påpekat att reglerna kan rättfärdigas utifrån behoven av att förebygga skatteflykt och en väl avvägd beskattningsrätt.²⁴² Regeringen är av åsikten att det huvudsakliga syftet med ränteavdragsbegränsningsreglerna är att förhindra att skattebasen urholkas, det vill säga att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁴³

4.6 Sammanfattning

Sammantaget kan sägas att ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten har varit föremål för diskussion sedan dess införande. Lagstiftaren är av den bestämda uppfattningen att reglerna inte utgör någon inskränkning i etableringsfriheten. Både remissinstanser och EU-kommissionen har emellertid påtalat att reglerna inte är förenliga med etableringsfriheten. I doktrinen finns förespråkare för både lagstiftarens och kommissionens uppfattning av de svenska reglernas förenlighet.

Sammantaget anser kommissionen att de svenska avdragsbegränsningarna utgör ett hinder mot etableringsfriheten men ändå kan accepteras eftersom de syftar till att motverka skatteflykt och att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan staterna. Enligt kommissionen går reglerna dock utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och reglerna kan således inte sägas stå i proportion till det mål de syftar att uppnå. På grundval av detta anser kommissionen att ränteavdragsbegränsningsreglerna obefogat inskränker etableringsfriheten.

Den svenska regeringen anser inte att de svenska reglerna utgör ett hinder för etableringsfrihetens utövande. Men om reglerna, mot all förmodan, skulle anses utgöra en restriktion av den fria etableringsrätten håller regeringen med kommissionen om att de svenska reglerna utgör en acceptabel inskränkning i etableringsfriheten eftersom de syftar till att motverka skatteflykt och den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Regeringen anser dock att de svenska reglerna står i rimlig proportion till dessa syften eftersom de inskränkande åtgärderna är nödvändiga. Reglerna utgör därför en befogad inskränkning av den fria etableringsrätten enligt regeringen.

²⁴² Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 11.

²⁴³ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 12 f.

5 Är de svenska reglerna fördragstridiga?

I detta kapitel utreds överensstämmelsen mellan etableringsfriheten och inkomstskattelagens regler om ränteavdrag utifrån vad som framgått av de tidigare deskriptiva delarna.

5.1 Hindrar de svenska reglerna etableringsfrihetens utövande?

5.1.1 Diskriminerande eller icke-diskriminerande hinder

Ränteavdragsbegränsningsreglerna kan anses utgöra ett hinder av den fria etableringsrätten antingen om bestämmelserna anses utgöra en diskriminerande restriktion eller en icke-diskriminerande restriktion.²⁴⁴

De svenska bestämmelserna om ränteavdrag kan inte utgöra någon direkt diskriminerande restriktion eftersom detta kräver en uttrycklig särskilning mellan inhemska och utländska företag i reglernas lydelse.²⁴⁵ I denna fråga är doktrin, remissinstanser, regeringen och kommissionen helt överens.²⁴⁶ Frågan är därför om ränteavdragsbegränsningsreglerna kan anses utgöra en indirekt diskriminering eller en icke-diskriminerande restriktion. Oavsett så har båda dessa typer av hinder samma effekt, de medför ett hinder genom dess praktiska tillämpning. Åsikterna går isär gällande hur detta ska bedömas, varvid det är denna fråga som ska utredas här.

I enlighet med vad som sagts i avsnitt 3.2 så aktualiseras inte etableringsfrihetens restriktionsförbud om det inte kan påvisas att två subjekt i objektivt jämförbara situationer behandlas skattemässigt olika på grund av nationalitet. Om en sådan situation är för handen kan reglerna rättfärdigas inte enbart utifrån art. 52 FEUF utan även utifrån rule of reason.

Som framgått av redogörelsen för hur domstolens diskrimineringsanalys går till i praktiken i avsnitt 3.2.3 så innebär detta att det inte är av vikt att avgöra om reglerna kan anses utgöra en icke-diskriminerande restriktion om det föreligger en negativ särbehandling i objektivt jämförbara situationer. Dessa restriktionstyper rättfärdigas nämligen utifrån samma acceptansgrunder i EU-domstolen.²⁴⁷ Detta innebär att det inte krävs att det föreligger en diskriminering för att reglerna ska anses oförenliga med etableringsfriheten, utan att det räcker att reglerna negativt särbehandlar utländska situationer. Oavsett så måste det i denna bedömning kunna fastställas att ränteavdragsbegränsningsreglerna negativt särbehandlar utländska skattesubjekt i förhållande till inhemska skattesubjekt i jämförbara situationer.²⁴⁸

5.1.2 Objektivt jämförbara situationer

Av 24 kap. 10 a § IL följer att inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdrag omfattar alla transaktioner där bolagen har en i huvudsak gemensam ledning eller där ett av bolagen utövar ett väsentligt inflytande över det andra.

²⁴⁴ Se avsnitt 3.2.3.1.

²⁴⁵ Jfr avsnitt 3.3.1.

²⁴⁶ Kommissionen och Sveriges regering framhåller därför detta underförstått genom att inte föra någon argumentation om reglernas direkt diskriminerande effekt, se kapitel 4 i denna uppsats.

²⁴⁷ Se avsnitt 3.2.1.

²⁴⁸ Se Stål m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 103.

Enligt den svenska definitionen av företag i 24 kap. 10 a § st. 2 IL omfattas både kommersiella företag som betalar vanlig bolagsskatt och skattebefriade kommuner, ideella föreningar, landsting och kooperativa föreningar av regelverket. I teorin innebär det att även svenska företag i vissa undantagsfall kan omfattas av avdragsbegränsningar, även om den svenska bolagsskatten om 22 procent tämligen automatiskt medför att svenska kommersiella företag aldrig träffas av begränsningarna i praktiken.

Frågan är därför om de skattebefriade företagen och företagen som är utsatta för en särskild beskattning kan anses vara jämförbara med kommersiella företag i EU-rättslig mening. Detta är en avgörande fråga eftersom det handlar om att medräkna eller utesluta de typer av svenska bolag som kan tänkas omfattas av regelverket. Detta har en direkt betydelse för andelen svenska situationer som kan påverkas i förhållande till andelen utländska situationer. Om ränteavdragsbegränsningarna påverkar en lika stor andel utländska bolag som svenska bolag kan ingen negativ särbehandling visas. Ränteavdragsbegränsningsreglerna behandlar då objektivt jämförbara situationer lika.²⁴⁹

Som framgår i avsnitt 4.5.1 så anser inte kommissionen att kommersiella företag är jämförbara med företag som beskattas med särskilda skatteregler eller skattebefriade subjekt. Den svenska regeringen är dock av åsikten att alla bolagstyper som inbegrips av intressegemenskapsdefinitionen i 24 kap. 10 a § IL är att likställa med varandra eftersom även de icke-kommersiella bolagen som omfattas kan medverka i transaktioner som leder till ränteavdrag som lagstiftningen är avsedd att motverka.

Kommissionen stöder framförallt sina argument på Lankhorst-Hohorst-målet (mål C-324/00), i vilket EU-domstolen uttalade att kommersiella företag inte befinner sig i en situation som kan jämföras med skattebefriade subjekt.²⁵⁰ Regeringen argumenterar å sin sida för att reglerna i Lankhorst-Hohorst villkorade begränsningsreglerna på ett sätt som innebar att avdrag i praktiken inte medgavs för de företag som inte beskattades i den aktuella staten, varvid uttalandena blir ovidkommande i bedömningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna då dessa träffar utländska och inhemska situationer på samma sätt.

Som författaren förstår regeringen så anser de att resonemanget i Lankhorst-Hohorst-målet inte kan överföras på de svenska begränsningsreglerna eftersom att även vissa undantagsfall som de facto beskattas i Sverige (även om de beskattas med särskilda regler) omfattas av regelverket. Enligt regeringen innebär detta att avdragsreglerna inte är villkorade med beskattning av räntor i staten på samma sätt som i Lankhorst-Hohorst. De svenska reglerna träffar inte alla utländska situationer annorlunda, utan behandlar i vissa fall situationerna lika. I praktiken innebär detta resonemang att den inhemska situationen där det kommersiella företaget X i Sverige medger lån till dotterbolag Y i Sverige inte är jämförbar med situationen att det kommersiella företaget X i Tyskland medger lån till dotterbolag Y i Sverige.

Det måste anses tveksamt om ett dylikt resonemang är hållbart i EU-domstolen. Med tanke på att domstolen gjorde skillnad på de särskilda skattebefriade tyska företagen och de kommersiella företagen i Lankhorst-Hohorst, och menade att de utländska kommersiella företagen enbart var jämförbara med de inhemska kommersiella företagen och inte undantagsfallen, framstår det osannolikt att domstolen skulle finna de svenska

²⁴⁹ Jfr kap. 2 med avsnitt 3.2.6.

²⁵⁰ Se mål C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), p. 28, se även avsnitt 4.5.1.1.

undantagsfallen som jämförbara med kommersiella företag. Även om domstolen förvisso konstaterade att reglerna i Lankhorst-Hohorst i praktiken var villkorade med att enbart tyska företag omfattades av avdrag så kan det inte anses att uttalandena om särskiljandet av kommersiella och icke-kommersiella företag skulle vara annorlunda för svensk del. Av den anledningen går författaren på den linje som utvecklats i rättspraxis.

5.1.3 Negativ särbehandling

Nästa steg i bedömningen blir därför att avgöra huruvida utländska kommersiella företag blir utsatt för en mindre förmånlig behandling av ränteavdragsbegränsningsreglerna i jämförelse med inhemska kommersiella företag.

Kommissionen anför att ränteavdragsbegränsningsreglerna indirekt diskriminerar utländska koncernförhållanden eftersom att avdrag medför en skatteförmån och avdragen i praktiken aldrig nekas för inhemska kommersiella koncerner utan nästan enbart för utländska. Eftersom att detta medför en skattefördel för inhemska kommersiella företag så verkar det avskräckande på utländska kommersiella företags etablering i Sverige. Regeringen håller inte med kommissionen om att det i praktiken enbart är räntebetalningar till utländska bolag som drabbas av reglerna eftersom reglerna inte innehåller några krav på att räntebeskattningen måste ske i Sverige för att avdrag ska medges.²⁵¹ Regeringen ansluter sig också till HFD:s uttalanden i HFD 2011 ref. 90 och anför utifrån domstolens resonemang i målet att en eventuell särbehandling mellan inhemska och utländska bolag enbart är en sådan följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning som accepterats i rättspraxis.²⁵²

De svenska avdragsreglerna innebär potentiellt avdrag för intressegemenskaper i två situationer, om förutsättningarna i tioprocentsregeln uppfylls eller om förutsättningarna i ventilregeln uppfylls. Tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § IL kräver en lägsta beskattningsnivå om tio procent samt att företaget kan visa att skuldförhållandet inte syftar till att ge intressegemenskapen en väsentlig skatteförmån. Om tioprocentsregeln inte kan tillämpas så aktualiseras ventilregeln, som ställer högre krav på transaktionens legitimitet. I enlighet med ventilregeln måste transaktionen vara i huvudsak (75 %) affärsmässigt motiverad. Det räcker alltså inte som i tioprocentsregeln visa att det inte föreligger en väsentlig skatteförmån utan skatteförmånen får enbart utgöra en tredjedel av de samlade motiven för transaktionen. Om en transaktion är 50 procent affärsmässig och 50 procent skattemässig innebär det således att avdrag kan medges om skattesubjektet kan tillämpa tioprocentsregeln, men inte om skattesubjektet istället måste tillämpa ventilregeln.²⁵³

Svenska kommersiella företag beskattas med en konstant bolagsskatt om 22 procent. Detta ligger långt över tröskelvärdet för tioprocentsregeln, vilket innebär att svenska kommersiella företag erhåller avdrag enligt denna paragraf enbart om de kan visa att lånet inte baserar sig på motiv som syftar till att ge intressegemenskapen en väsentlig skatteförmån, det vill säga att transaktionen inte medför utbetalningar av högre belopp. Det kan inte anses vara ett särskilt betungande krav för affärsmässiga situationer. För ett utländskt kommersiellt företag gäller samma regler.

²⁵¹ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 9.

²⁵² Se HFD 2011 ref. 90 med hänvisning till bland annat mål C-403/03 (Schempp), p. 34 se även Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 7.

²⁵³ Se Prop. 2012/13:1, s. 251 f och Prop. 1999/2000:2, s. 505.

Skillnaden mellan dessa situationer är emellertid att den svenska bolagsskatten är 22 procent för alla inhemska kommersiella företag, i alla situationer, medan bolagsskatten för de utländska kommersiella företagen varierar beroende på vilken medlemsstat de beskattas i. Svenska kommersiella företag kan alltså förlita sig på att uppfylla den lägsta beskattningsnivån i tioprocentsregeln, medan tillämpningen för utländska företag är villkorad med att det utländska företags medlemsstat beskattar inkomster över tröskelvärdet om tio procent. Bolagsskattesatsen i Sverige är förhållandevis hög i relation till EU:s övriga medlemsländer, vilket medför att sannolikheten för att ett bolag i utlandet är föremål för en lägre bolagsskatt än den svenska är stor. Detta innebär i sin tur att sannolikheten för ett nekat avdrag enligt tioprocentsregeln i de utländska fallen är högre.

Den svenska skattesatsen medför att ventilregeln i praktiken aldrig tillämpas på svenska kommersiella företag eftersom de automatiskt beskattas med en skattesats om 22 procent. Det förhöjda legitimitetskravet i ventilregeln drabbar därför potentiellt en större andel gränsöverskridande ränteutbetalningar i förhållande till rent inhemska transaktioner eftersom den utländska skattesatsen varierar.²⁵⁴

I denna riktning talar också det faktum att kommissionen har anmärkt att de antal dialogfrågor om avdragsbegränsningar som besvarats av skatteverket klart dominerats av frågor rörande gränsöverskridande situationer. Även om den svenska regeringen har alldeles rätt i att de frågor som behandlas i skatteverkets förhandsavgörande inte är rättsligt bindande och att någon statistik rörande dessa inte bör vara vägledande för tillämpningen av inkomstskattelagens regler om ränteavdrag så indikerar dessa dialogsvar ändå på att ränteavdragsbegränsningsreglerna i praktiken främst påverkar gränsöverskridande situationer. Oavsett utfallen i förhandsbeskeden bör alltså faktumet att gränsöverskridande transaktioner särskilt medför gränsdragningsproblematik i förhållande till inhemska transaktioner påvisa att reglerna särskilt kan missgynna bolag i gränsöverskridande intressegemenskaper.²⁵⁵

Det borde därför med säkerhet kunna sägas att det finns risk för en särbehandling mellan kommersiella inhemska företag och kommersiella utländska företag på grundval av subjektens nationalitet.

5.2 Rättfärdigandegrunder

Mot bakgrund av att inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdrag sannolikt utgör ett hinder mot etableringsfriheten är det högst relevant att diskutera tänkbara tillämpliga rättfärdigandegrunder. Både kommissionen och den svenska regeringen anför att reglerna syftar till att motverka skatteflykt och samtidigt bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. För att kunna rättfärdigas på dessa åberopade grunder fodras enligt rule of reason att de svenska avdragsbegränsningarna verkligen syftar till att uppnå dessa mål. Frågan är därför om ränteavdragsbegränsningsreglerna verkligen ämnar till att uppnå de angivna målen att förhindra skatteflykt och bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten.

²⁵⁴ Se avsnitt 2.4.2.

²⁵⁵ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 5.

Det borde vid det här laget stå klart att en ränteutbetalning som vidtagits i skattesyfte träffas av ränteavdragsbegränsningsreglerna, oavsett om det är tioprocentsregeln eller ventilregeln som tillämpas. Ränteutbetalningar som företas i skattesyfte träffas av reglerna dels genom att det huvudsakliga skälet bakom transaktionen måste vara affärsmässigt motiverat vid transaktioner där den motsvarande ränteinkomsten beskattas med mindre än tio procent och dels genom att företaget måste visa att det inte föreligger en väsentlig skatteförmån om den motsvarande ränteinkomsten beskattas med mer än tio procent.²⁵⁶ Reglerna måste därför sägas ha till syfte att förebygga skatteflykt.

Eftersom både tioprocentsregeln och ventilregeln uppställer krav på att transaktionerna ska vara affärsmässiga bör det även stå klart att reglerna innebär att bolag inte fritt kan överföra beskattningsunderlag, som de utan reglerna skulle kunna överföra. På dessa grunder kan det medges att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna även har till syfte att uppnå bevarandet av en väl avvägd beskattningsrätt.²⁵⁷ Med tanke på detta borde alltså ränteavdragsbegränsningsreglerna kunna rättfärdigas med en kombination av behovet av att förhindra skatteflykt och den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. Helt klart har EU-domstolen accepterat detta i flera mål.²⁵⁸

Om EU-domstolen mot all förmodan inte skulle anse att de svenska reglerna uppfyller syftet att både motverka skatteflykt och den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utan istället väljer att bedöma frågan enbart utifrån behovet av att förhindra skatteflykt kommer de svenska reglerna sannolikt inte kunna rättfärdigas. Främst blir ventilregeln problematisk i detta avseende.

I praktiken innebär ventilregeln att en intressegemenskap som har en reell etablering i en annan stat med ett reellt finansieringsbehov till ett svenskt företag inte medges avdrag om finansieringen kunnat ske genom lån istället för tillskott, om det inte finns andra övervägande rent affärsmässiga skäl som talar för en sådan transaktion.

Även ventilregelns huvudsaklighetsrekvisit är problematiskt i detta avseende, då detta föreskriver nekat avdrag om de skattemässiga skälen utgör 75 procent av en transaktion, det vill säga den nekar avdrag även i situationer som är 24 procent affärsmässiga. Såsom framgår av mål C-196/04 (Cadbury Schweppes) är det enbart upplägg som saknar reell förankring och iscensätts enbart i syfte att erhålla en skatteförmån som kan tillåtas inskränka den fria etableringsrätten utifrån syftet att förhindra skatteflykt. Regler som omfattar både affärsmässiga och konstlade situationer, såsom ränteavdragsbegränsningsreglerna gör, kan däremot inte enbart rättfärdigas med motivering till detta syfte.²⁵⁹

Det förefaller dock orimligt att domstolen skulle finna att de svenska avdragsbegränsningarna inte uppfyller de angivna syftena att förhindra skatteflykt och bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Såsom regeringen anfört förhindrar reglerna att skattebasen urholkas genom att begränsa icke-affärsmässiga vinstförflyttningar utomlands, utan dessa regler är företagen fria att välja i vilket land inkomsterna beskattas. Mot bakgrund

²⁵⁶ Se avsnitt 2.4.

²⁵⁷ Jfr avsnitt 3.3.2.2.2.

²⁵⁸ Se mål C-311/08 (SGI), p. 66 jfr mål C-446/03 (Marks & Spencer) och mål C-318/10 (SIAT).

²⁵⁹ Se avsnitt 3.3.2.2.1.

av att domstolen flertalet gånger tidigare accepterat en kombination utifrån dessa grunder förefaller det orimligt att domstolen inte skulle göra samma bedömning avseende de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna.²⁶⁰

5.3 Är de svenska reglerna proportionerliga?

5.3.1 Proportionalitetskrav i ränteavdragsbegränsningsreglerna

Nästa steg i bedömningen blir därför att avgöra huruvida de svenska reglerna kan anses stå i proportion till syftet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten och förhindrandet av skatteflykt. Av tidigare rättspraxis kan det konstateras att denna bedömning kommer att ta sikte på till vilken grad reglerna träffar konstlade upplägg, reglernas rättssäkerhetsmässiga aspekter, hur bevisfördelningen gällande avdragen är upplagd samt den eventuella skattejusteringens omfattning i förhållande till marknadsmässiga villkor. För att avdragsbegränsningarna ska anses utgöra en berättigad inskränkning av etableringsfriheten måste de uppfylla samtliga punkter.

5.3.1.1 Konstlade upplägg

Bestämmelser som åsyftar att förhindra skatteflykt måste enligt EU-domstolens rättspraxis enbart träffa konstlade upplägg för att anses proportionerliga.²⁶¹ Inkomstskattelagens ränteavdragsbegränsningsregler omfattar som framgått i avsnitt 2.4 inte enbart konstlade upplägg eftersom de även omfattar upplägg som huvudsakligen är affärsmässiga.

Kommissionen anser att detta faktum innebär att ränteavdragsbegränsningsreglerna inte är proportionerliga till det syfte de ämnar uppnå. De anser att domstolens krav på rent fiktiva upplägg ska upprätthållas även vid en prövning av de svenska reglerna.²⁶²

EU-domstolen har dock vid ett antal tillfällen uttryckt att kravet om att bestämmelser enbart får träffa rent fiktiva upplägg inte längre upprätthålls i samma betydelse när de övergripande målen med de hindrande reglerna är att upprätthålla en väl avvägd fördelning mellan beskattningsrätterna och förebyggandet av skatteflykt.²⁶³ Det bör därmed vara klart att behovet av att förebygga skatteflykt samt upprätthålla en väl avvägd fördelning av medlemsstaternas beskattningsrätt har en kompletterande verkan på varandra i proportionalitetsbedömningen avseende kravet om konstlat upplägg.²⁶⁴ Utifrån ovanstående resonemang förefaller det som att det går att dra den slutsatsen att regler som inte enbart syftar till att förhindra skatteflykt, utan har ett syfte att förhindra att företag kan välja mellan beskattningsjurisdiktioner, inte behöver vara begränsade till att gälla endast helt konstlade upplägg.²⁶⁵ Författaren anser således att det är felaktigt att påstå att de svenska ränteavdragsbegränsningarna endast får träffa rent konstlade upplägg för att anses proportionerliga.

²⁶⁰ Se mål C-311/08 (SGI), p. 66 jfr mål C-446/03 (Marks & Spencer) och mål C-318/10 (SIAT).

²⁶¹ Se exempelvis C-196/04 (Cadbury Schweppes), p.51.

²⁶² Se avsnitt 4.5.1.3.

²⁶³ Se mål C-311/08 (SGI), p. 66.

²⁶⁴ Se avsnitt 3.3.4 och avsnitt 3.3.2.3 jfr även med Hillings resonemang i avsnitt 4.4.

²⁶⁵ Se mål C-318/10 (SIAT), p. 56.

5.3.1.2 Rättssäkerhet och bevisbörda

EU-domstolen har konstaterat att en rättssäker regel innebär att det på förhand går att avgöra dess tillämpningsområde med tillräcklig precision. För att uppfylla detta krav måste en regel vara klar och precis, samt kunna tillämpas på ett förutsebart sätt. En reglering måste vara så lättolkad att företag kan förutse följderna av ett visst handlande, särskilt gäller detta regler som kan medföra betungande konsekvenser för de som omfattas. EU-domstolen har även slagit fast att bestämmelser som ålägger skattskyldiga att systematiskt visa att alla transaktioner är affärsmässiga, utan att skattemyndigheten är skyldig att lägga fram indicium som pekar på skattebedrägeri eller skatteundandragande är oproportionerliga.²⁶⁶

Med hänvisning till SIAT-målet anser kommissionen att även de svenska begränsningsreglerna är oproportionerliga eftersom de svenska ränteavdragsbegränsningarna innebär att den skattskyldige måste visa de huvudsakliga affärsmässiga skälen för en transaktion utan att skatteverket behöver lägga fram några bevis som pekar på skatteflykt eller skatteundandragande. Endast nivån på den skatt som räntemottagaren beskattas med beaktas.²⁶⁷

Regeringen anser att SIAT-målet (mål C-318/10) inte har relevans för den svenska proportionalitetsbedömningen eftersom man där yrkade på ett rättfärdigande med hänvisning till grunden behovet av att motverka skatteflykt och inte den kombination av rättfärdigandegrunder som är aktuell för de svenska reglerna. Regeringen anser därför att det inte går att dra några slutsatser från EU-domstolens uttalande om bevisbördans placering i SIAT-målet gällande de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna.²⁶⁸

För att erhålla avdrag enligt ränteavdragsbegränsningsreglerna måste den skattskyldige visa att skuldförhållandet som ligger till grund för räntekostnaden är huvudsakligen affärsmässigt motiverat eller att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit inte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Avdrag kan således inte erhållas om den skattskyldige inte systematiskt kan visa att de transaktioner som vidtagits är affärsmässiga. I SIAT-målet ansåg EU-domstolen att en sådan bevisbörda var oproportionerlig. En liknande utformning kan inte förnekas även i de svenska reglerna. Såsom Skatteverket anfört beror bevisningens omfattning helt på omständigheterna i det enskilda fallet.²⁶⁹

Hilling menar att strukturen i de svenska reglerna talar för att EU-domstolen skulle acceptera dem. Som stöd för detta anför hon att bevisfördelningen gällande affärsmässighet i de svenska reglerna är i linje med vad som föreskrivs för konstlade upplägg, och att domstolen på samma sätt som vid bedömningen av konstlade upplägg därför bör ha viss förståelse även här.²⁷⁰ Mot bakgrund av domstolens uttalanden i SIAT-målet är det dock inte uteslutet att fördelningen av

²⁶⁶ Se mål C-318/10 (SIAT), p. 58, se även mål C-282/12 (Itelcar), p. 44.

²⁶⁷ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 8.

²⁶⁸ Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (dnr Fi2014/4205), s. 18 f.

²⁶⁹ Se Skatteverkets ställningstagande, dnr 131-117306-13/111, avsnitt 4.6.

²⁷⁰ Se Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSkT 2012b, s. 825 f se även avsnitt 3.3.4.

bevisbördan i de svenska begränsningsreglerna kan bedömas vara oproportionerlig. På grund av de vaga begrepp som återfinns i ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär bevisbördans placering att den skattskyldige inte med tillräcklig precision på förhand kan avgöra huruvida avdraget kommer att medges eller inte. Detta är inte proportionerligt enligt EU-domstolens rättspraxis eftersom det medför en rättsosäkerhet.²⁷¹

Som framgått av kapitel 4 så innehåller inkomstskattelagens regler om avdragsbegränsningar ett antal begrepp som kan ifrågasättas med hänvisning till EU-domstolens uttalanden om rättssäkerhet. Avdragsbegränsningsreglerna innehåller flertalet subjektiva rekvisit och bedömningar. Rent principiellt kan redan lämpligheten i detta ifrågasättas enbart på den punkt att lagstiftaren inte undvikt att utforma skattereglerna på ett sätt som utesluter att subjektiva bedömningar avgör reglernas tillämplighet. HFD tycks dock anse att reglerna ändå uppfyller kravet på tydlighet eftersom de godkänt ränteavdragsbegränsningsreglernas förutsebarhet.²⁷²

Ett av de begrepp som ifrågasatts utifrån EU-domstolens uttalanden om rättssäkerhet är väsentligt inflytande som används för att avgöra reglernas tillämpningsområde. Det framgår av lagtextens ordalydelse att ett väsentligt inflytande kan följa av ägarandelar eller av andra omständigheter. Den exakta innebörden av begreppet framkommer emellertid inte av lagtext, men utmynnar enligt förarbetena i alla fall i de situationer där ett bolag utövar en faktisk bestämmanderätt över ett annat bolag eller i fall där företag har ägarandelar över 49 procent i ett annat bolag.²⁷³

Regeringen påpekar dock att det även ska uppmärksammas om det finns andra faktorer av relevans för bedömningen i det enskilda fallet, men lämnar det osagt vad som utgör sådana faktorer. Istället hänvisas till analogitolkningar. Men det tydliggörs inte från vilka lagrum (annat än 25 a kap som inte ger vidare vägledning än förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna).²⁷⁴

I Itelcar-målet tog EU-domstolen ställning till om det liknande begreppet betydande inflytande var rättssäkert.²⁷⁵ I Itelcar-målet uttalade EU-domstolen att rättsosäkerhet uppkommer vid en konflikt mellan lagtolkning och laglydelse, men att begreppet betydande inflytande inte kunde anses medföra sådan rättsosäkerhet eftersom det fanns en extensiv stödlista för vilka situationer som kunde komma att omfattas.²⁷⁶

Någon sådan lista finns emellertid inte i svensk rätt och på grund av det rådande rättsläget erbjuds det många olika tolkningar av lagstiftarens uttalanden gällande väsentligt inflytande, vilket föranlett olika tolkningar av väsentlighetsrekvisitet i exempelvis doktrin, något som tyder att olika bedömare av det väsentliga inflytandet inte kommer fram till samma resultat i lika fall. Om olika bedömare kommer fram till olika resultat torde heller inte resultatet kunna anses vara förutsebart i den mening som avsågs i Itelcar-målet.²⁷⁷

²⁷¹ Se mål C-318/10 (SIAT), p. 58, se även mål C-282/12 (Itelcar), p. 44.

²⁷² Se HFD 2011 ref. 90, se även 4.3.

²⁷³ Se avsnitt 2.2.3 och avsnitt 4.3.

²⁷⁴ Se avsnitt 2.2.3.

²⁷⁵ Se mål C-282/12 (Itelcar), p. 3 och 4.

²⁷⁶ Se mål C-282/12 (Itelcar), p. 21, 41, 43 och 44.

²⁷⁷ Jfr Lodin m.fl., *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, s. 618.

Detta för resonemanget vidare till innebörden av väsentlig skatteförmån som heller inte närmre definieras i lag. Rimligen är en förmån enbart en förmån i förhållande till någon typ av normal nivå, vart gränsen går för denna normalnivå är dock oklart. Av förarbetena framgår enbart att det ska vara fråga om högre belopp.²⁷⁸

Även ventilregeln har påståtts vara oförutsebar i EU-rättslig mening. Det har påståtts att det är omöjligt att förutse en tillämpning av ventilregeln eftersom det måste vara närmast omöjligt att kvantifiera skälen bakom en transaktion till 75 procent affärsmässig.²⁷⁹ Eftersom skatt är en kostnad för företag på samma sätt som andra kostnader inom verksamheten bör även skattemässiga kostnader rimligen övervägas vid rent affärsmässiga transaktioner. Därmed bör det vara svårt att dela på olika motiveringar bakom en transaktion. Ett motiv kan dessutom inte mätas i procent på samma sätt som konkreta ting. Denna bedömning försvåras självklart av att förarbetena inte erbjuder någon detaljerad beskrivning av begreppet affärsmässighet.

På grund av det anförda resonemanget om att det finns stora oklarheter i reglernas tillämpningsområde är det enligt författaren uppenbart att de svenska ränteavdragsbegränsningarna, åtminstone i vissa delar, inte uppfyller EU:s krav om rättssäkerhet. Rekviritet väsentligt inflytande i intressegemenskapsdefinitionen, tioprocentregelns rekvirit väsentlig skatteförmån och ventilregelns krav på kvantifiering av affärsmässiga skäl medför allt för många tolknings- och tillämpningsproblem för att uppfylla kraven på rättssäkerhet som uppställts i domstolens rättspraxis. Särskilt med tanke på att den skattskyldige bär den initiala bevisbördan utan att skatteverket måste lägga fram bevisning om skatteundandragande.

5.3.1.3 Marknadsmässighet

Utifrån Thin Cap-målet kan den slutsatsen dras att skattejusteringar som avser konstlade upplägg endast får avse den del av utgiften som inte speglar marknadsmässiga villkor för att anses proportionerliga i EU-rättens mening.²⁸⁰ De svenska avdragsbegränsningarna nekar avdrag i sin helhet, både när transaktionerna inte är huvudsakligen affärsmässiga och då transaktioner åsyftar att skapa en väsentlig skatteförmån. Frågan blir därför om domstolens tidigare bedömningar av marknadsmässighet är tillämplbara även för avdragsbegränsningsreglerna. Detta är fallet om det faktum att begränsningsreglerna nekar avdrag i sin helhet kan anses nödvändigt för att uppnå syftet att förebygga skatteflykt och upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan staterna.

Kommissionen anser att upplägget med nekade avdrag i sin helhet innebär att ränteavdragsbegränsningsreglerna går utöver det nödvändiga och att reglerna därför inte är proportionerliga. Ohlssons argumentation går i samma riktning, enligt honom kan inte regler

²⁷⁸ Se Prop. 2012/13:1, s. 252 och Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 8 f.

²⁷⁹ Se avsnitt 4.4.

²⁸⁰ Se mål C-524/04 (Thin Cap), p. 83.

motiveras med hänvisning till bevarandet av den väl avvägda beskattningsrätten och förhindrandet av skatteflykt om inte armlängdsprincipen upprätthålls.²⁸¹

Regeringen anser att kravet på justering till marknadsmässiga nivåer i bland annat det ovan nämnda Thin Cap-målet är kopplat till regler som syftar till att motverka skatteflykt, och därmed inte kan användas för regler som har ett bredare syfte än att enbart förhindra skatteflykt.²⁸² Hilling argumenterar i linje med regeringen och håller inte med Ohlsson om att ett tilläpande av dessa grunder är villkorat med att armlängdsprincipen upprätthålls. Hilling anser att armlängdsprincipen är kopplad till kravet om konstlade upplägg. Hon argumenterar för att EU-domstolen inte upprätthåller kravet på konstlade upplägg när regler rättfärdigas med rättfärdigandegrunderna att motverka missbruk och skatteflykt i kombination med bevarandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁸³

Visst stöd för att justering ska begränsas till det som inte utgörs av marknadsmässiga villkor även vid en samlad bedömning av bestämmelser som har ett vidare syfte än att enbart förhindra skatteflykt finns i SGI-målet. I målet uttalade EU-domstolen att en bestämmelse måste föreskriva att korrigeringsendast ska avse den del som inte motsvarar vad som skulle avtalats mellan oberoende parter.²⁸⁴

Uttalandet i SGI-målet ligger absolut i linje med Ohlssons och kommissionens ståndpunkter. Räntheavdragsbegränsningsreglerna nekar avdrag för ränta vid lån från en närstående långivare men inte från en oberoende långivare, även om lånen innebär samma marknadsmässiga lånevillkor. Detta enbart för att det ena lånet kommer från ett företag i samma intressegemenskap. Ohlsson har svårt att förstå hur den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan rubbas om en oberoende part hade lämnat motsvarande lån. Detta innebär, enligt Ohlsson, att de svenska reglerna inte kan anses vara proportionerliga och att de därmed utgör en restriktion för den fria etableringsrättens utövande.²⁸⁵

Mot bakgrund av uttalandena i SGI-målet är författaren beredd att hålla med Ohlsson, det faktum att ett marknadsmässigt underlag försvinner i den ena situationen, men inte den andra blir svårt att motivera utifrån att reglerna syftar till att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätterna mellan medlemsstaterna. Om den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten inte rubbas när en marknadsmässig intäkt som upparbetats av en oberoende part lämnar Sverige, ter det sig underligt att beskattningsrätten skulle rubbas om exakt samma marknadsmässiga intäkt upparbetats mellan närstående företag innan den lämnar Sverige. Utfallet i avvägningen av beskattningsrätten ändras inte enbart på grund av att företagen som upparbetat den marknadsmässiga intäkten befinner sig i ett närstående förhållande.

²⁸¹ Se Europeiska kommissionens skrivelse den 26 november 2014 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden), s. 7 f och avsnitt 4.5.

²⁸² Se Regeringens svar den 20 mars 2015 (Fi2013/153), s. 14 f.

²⁸³ Se Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSkT 2012a, s. 767 ff.

²⁸⁴ Se mål C-311/08 (SGI), p. 72.

²⁸⁵ Se Ohlsson, *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om räntheavdragsbegränsningarna?*, SN 2014, s. 658 f och Ohlsson, *Några tankar kring en replik*, SN 2015, s. 64.

Under lagstiftningsarbetet med ränteavdragsbegränsningsreglerna anförde remissinstanserna att avdrag inte nödvändigtvis behöver nekas i sin helhet för att reglerna ska kunna uppfylla syftet att förhindra skatteflykt och bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten, de ansåg att avdrag kan medges för de affärsmässiga delarna av en transaktion, även om avdrag nekas för de skattemässigt motiverade delarna.²⁸⁶ Enligt remissinstanserna finns det därför mindre ingripande metoder för att tillgodose begränsningsreglernas syfte, varvid de anser att reglerna inte kan anses vara proportionerliga i EU-rättslig mening.²⁸⁷

Så som remissinstanserna påpekar är inte en åtgärd proportionerlig i EU-rättslig mening om det finns mindre ingripande metoder för att uppfylla det åsyftade målet. Ett sätt att bedöma detta är att se om det finns några alternativ som är mindre långtgående och samtidigt syftar till att uppfylla återopade rättfärdigande grunder.²⁸⁸ Författaren instämmer med att remissinstanserna om att ett alternativ till ett nekande av hela avdraget är att justera det till att neka enbart de icke-marknadsmässiga delarna. Frågan är emellertid om en sådan justering till marknadsmässig nivå uppfyller syftet att förhindra skatteflykt och bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

När företagen fritt kan välja var beskattningen ska ske främjas även missbruk av skatteregler, varvid de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna, såsom regeringen påstår, uppfyller syftena med att upprätthålla den väl avvägda beskattningsrätten mellan staterna och förhindra skatteundandragande.

Att justera avdraget till en marknadsmässig nivå skulle medföra att bolag inte får avdrag för större kostnader än vad två oberoende parter hade kommit överens om. Därmed kan företag inte fritt bestämma var en inkomst ska beskattas, justeringen innebär att en viss del stannar i den medlemsstat där den har upparbetats. En justering av avdraget måste därför sägas uppfylla syftena att förhindra skatteflykt och bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten utan att vara lika långtgående som att neka avdrag i sin helhet. Att få göra avdrag för en liten del måste anses vara mindre betungande än att inte få göra avdrag överhuvudtaget. Därför kan inte ränteavdragsbegränsningsreglerna anses vara proportionerliga på denna grund.

5.4 Slutsats

Inkomstskattelagens bestämmelser om ränteavdrag kan utgöra ett hinder av den fria etableringsrätten i principiellt två situationer, om de diskriminerar utländska förhållanden på grund av nationalitet, eller om de behandlar utländska förhållanden sämre, utan att diskriminera.

Ränteavdragsbegränsningarna är ingen direkt diskriminering av etableringsfrihetens utövande eftersom regelverket inte gör någon uttrycklig skillnad på inhemska och nationella skattesubjekt på grundval av dess nationalitet i lagtexten. Ränteavdragsbegränsningarna riskerar dock att utgöra en indirekt diskriminerande restriktion av den fria etableringsrätten.

²⁸⁶ Se Prop. 2008/09:65, s. 69 f.

²⁸⁷ Se Prop. 2008/09:65, s. 69 och s. 33.

²⁸⁸ Se avsnitt 3.3.4.

De frågor som behandlats inom ramen för förhandsbesked av Skatteverket indikerar på att det finns en potentiell särskillnad i behandlingen av inhemska och utländska skattesubjekt, till de inhemska skattesubjektens fördel. Utländska företag blir därmed potentiellt avskräckta från etablering i Sverige. Eftersom det räcker med en potentiellt hindrande åtgärd för att nationella regler ska anses oförenliga med etableringsfriheten innebär detta att reglerna utgör ett hinder mot etableringsfriheten.

Kommissionen och regeringen anser dock att reglernas inskränkning av etableringsfriheten kan utgöra ett acceptabelt hinder av etableringsfriheten eftersom de syftar till att förebygga skatteflykt och behålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Dessa rättfärdigande grunder är i linje med vad domstolen tidigare accepterat som avsteg från etableringsfriheten förbud mot hindrande åtgärder. Eftersom inkomstskattelagens regler om ränteavdrag verkligen tycks syfta till att uppfylla de åberopade målen finns det ingenting som talar för att reglerna inte kan accepteras som ett legitimt avsteg från etableringsfriheten utifrån dessa.

Regelverket kan dock inte anses uppfylla kravet om proportionalitet på ett antal grunder; reglerna kan inte anses vara rättssäkra, särskilt när den skattskyldige systematiskt måste visa på legitimitet utan att skatteverket behöver visa på ogiltighet eller skatteundandragande i lånetransaktioner. Nekad avdragsrätt för hela lånetransaktionerna kan inte anses vara ett mindre ingripande alternativ i förhållande till en skattejustering som begränsar sig till den del av kostnaden som utgör icke-marknadsmässiga villkor. Utifrån en samlad bedömning måste därför de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna anses stå i strid med EU-rätten eftersom de är oförenliga med etableringsfriheten i art. 49 FEUF.

6 Avslutande reflektioner

Frågan om inkomstskattelagens begränsningar för ränteavdrag är förenliga med EU-rättens etableringsfrihet har ännu inte avgjorts av EU-domstolen. Inget är således hugget i sten. Den slutsats som kan dras från denna framställning är att de svenska avdragsbegränsningarna i inkomstskattelagens 24 kap. 10a-b och c-d §§ inte kan anses förenliga med etableringsfriheten eftersom de utgör ett olegitimerat hinder av etableringsfrihetens utövande. Utifrån bedömningen av rättsläget inom EU kan reglerna anses rättfärdigade men inte proportionerliga till de syften de ämnar uppnå. En sådan slutsats är i huvudsak i överensstämmelse med EU-kommissionens slutsatser. Frågan är därför vad som kommer att hända härnäst.

Ytterligare förslag till lagändringar av ränteavdragsbegränsningsreglerna har lämnats till regeringen under 2014, regeringen tycks emellertid inte tillmäta detta förslag något större intresse i skriftväxlingen med kommissionen. Hur detta förslag kommer att påverka den framtida EU-rättsliga bedömningen av rättsläget är oklart. Eftersom Regeringen vidhåller att de svenska reglerna är i överensstämmelse med etableringsfriheten kommer antagligen ränteavdragsbegränsningsreglerna avgöras av EU-domstolen genom EU-kommissionens fördragsbrottsstalan.

Det finns dock en risk att frågan aldrig kommer till EU-domstolen denna väg; om Sverige hinner ändra reglerna innan EU-domstolens dom. Normalt undviker i sådana fall kommissionen att genomföra en fördragsbrottsstalan. Om Sverige ändrar reglerna i linje med det lämnade lagförslaget kommer den nuvarande regleringen för ränteavdrag troligen att avskaffas till förmån för ett helt nytt bolagsskattesystem. Frågan om ränteavdragsreglernas förenlighet med EU-rätten skulle då förbli obesvarad, om de svenska domstolarna inte hänskjuter frågan till EU-domstolen för förhandsavgörande. Det förefaller emellertid inte som att HFD anser att reglerna är fördragsbrottsstridiga eller i övrigt oklara. Man kan dock önska att HFD i ljuset av kommissionens överträdelseförfarande inser att en sådan förfrågan i sådana fall skulle vara en nödvändig väg att gå. EU-rättsliga tolkningssvårigheter finns helt klart och HFD har då en skyldighet att hänskjuta frågan till EU-domstolen.²⁸⁹ Av allt att döma så kommer de nuvarande reglerna att fortsätta vara föremål för diskussion, i vilken riktning den framtida rättsutvecklingen på området kommer att ta är inte helt på det klara men det kommer utan tvivel vara intressant att följa.

²⁸⁹ I mål C-283/81 (Cilfit) tydliggörs att högsta instanser måste fråga EU-domstolen, om det inte kan förmodas att frågan vore lika uppenbar för EU-domstolen och de andra medlemsländerna.

7 Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Proposition 1986/87:42 , Om ändringar i vinstdelningsskatten, m.m.

Proposition 1999/2000:2, Inkomstskattelagen

Proposition 2002/03:9, Sjukhus med vinstsyfte; förlängd giltighet av lagen (2000:1440) om inskränkning i landstingens rätt att överlämna driften av akutsjukhus till annan

Proposition 2008/09:65, Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Proposition 2012/13:1, Budgetproposition för 2013 – förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor

Statens offentliga utredningar

SOU 2014:40, Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet

Doktrin

Litteratur

Agell, Anders, *Rationalitet och värderingar i rättsvetenskapen*, SvJT 2002, s. 254

Bejting, Theresé, *Ställningstaganden om ränteavdragsbegränsningsreglerna*, SvJT 2013, s. 94

Bernitz, Ulf; Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014

Bergström, Sture; Norberg, Claes; Pålsson, Robert, *Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv*, SN 2007, s. 740-745

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4 uppl., Studentlitteratur, Uppsala, 2014

Dahlman, Christian, *Neutralitet i juridisk forskning*, 1 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2006

Hilling, Maria, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? - En analys med särskilt fokus på rättfärdigandegrunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, SvSkT 2012a, s. 754–772

Hilling, Maria, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning*, SvSkT 2012b, s. 814–824

Hilling, Maria, *Utgångspunkter i juridisk argumentation, en replik*, SN 2015, s. 61-65

Hettne, Jörgen; Eriksson, Otken, *EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 1 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2005

Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, SvSkt 2013, s. 132-137

Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004, s. 8-13

Jilkén, Daniel; Jilkén, Carina, *Väsentligt inflytande och under huvudsak gemensam ledning – luddiga begrepp på drift?*, SvSkt 2013, s. 512f.

Korling, Fredric; Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk Metodlära*, 1 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 4 uppl., Iustus förlag, Stockholm, 2001

Leijonhufvud, Madeleine; Wennberg, Suzanne. *Straffansvar*, 7 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2007.

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 14 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013

Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004, s. 111-113

Ohlsson, Fredrik, *Även solen har sina fläckar*, SN 2013, s. 102–110

Ohlsson, Fredrik, *Ränteavdragen och EU-rätten*, SN 2014, s. 14-19 och s. 658-663

Ohlsson, Fredrik, *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?*, SN 2014, s. 652-659

Ohlsson, Fredrik, *Några tankar kring en replik*, SN 2015, s. 64-76

Peczenik, Alexander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005, s. 251-252 och 297-301

Peczenik, Alexander, *Vad är rätt*, 1 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2005

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 2 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011

Sandgren, Claes, *Om empiri och rättsvetenskap*, JT 2004, s. 3 och s. 297-302

Sandgren, Claes, *Om teoribildning och rättsvetenskap*, JT 2004/05, s. 297-302

Sandgren, Claes, *Vad är rättsvetenskap?*, 1 uppl., Jure Förlag, Stockholm, 2009

Sandström, Marie, *Rätt eller vetenskap? Till frågan om rättsvetenskapens nytta*, SvJT 2002, s. 290

Samuelsson, Lars, *Regeringens slutliga förslag om effektivare ränteavdragsbegränsningar*, SN 2012, s. 829-830

Samuelsson, Lars, *HFD om räntesnurrorna – klargörande om en lagstiftning i förvandling?*, SN 2012, s. 154

Schultz, Mårten, *Värden, värderingar och juridik*, JT 1999/00, s. 986 och s.996-1001

Strömholm, Stig, *Har den komparativa rätten en metod?*, SvJT 1972, s.462

Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, 5 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 1996

Ståhl, Kristina; Persson, Roger; Hilling, Maria; Öberg, Jesper, *EU-skatte rätt*, 3 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 2011

Terra, Ben; Wattel, Peter, *European Tax Law*, 6 uppl., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Nederländerna, 2012

Thurén, Torsten, *Vetenskapsteori för nybörjare*, 2 uppl., Liber, Malmö, 2007

Myndighetskällor

Skatteverkets publikationer

Skatteverkets promemoria 2008-06-23, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 131-348803-08/113

Skatteverkets ställningstagande 2013-02-25, *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10 % - regeln och ventilen*, dnr 131-117306-13/11

Skatteverkets dialogsvar den 9 april 2013

Skatteverkets promemoria 2014-01-20, *Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn - Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn Externa lån och nya metoder för kringgåenden av 2009 års lagstiftning*, dnr 131-756251-13/113

Övrigt

Europeiska kommissionens skrivelse 2014-26-11, EU Pilot 4437/13/TAXU-Sweden, Finansdepartementets dnr Fi2014/4205

Regeringens svar 2015-03-20, EU Pilot 4437/13/TAXU-Sweden, Finansdepartementets dnr Fi2014/4205

Rättsfallsregister

Regeringsrättens/ Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden

RÅ 1983 AA

HFD 2011 ref.90 I-V

HFD 2012 not. 24

EU-domstolens avgöranden

C-11/77 Richard Hugh Patrick mot Ministre des affaires culturelles [1977] REG 1199

C-106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA, [1978] REG 629

283/81 Srl Clifit och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità, [1982] REG 3415

C-292/82 Merck mot Hauptzollamt Hamburg-Jonas [1983] REG 3781

C-270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken [1986] REG 273

C-204/87 Guy Bekaert [1988] REG 2029

C-3/88 Europeiska gemenskapernas kommission mot Italienska republiken [1989] REG 4035

C-314/89 Siegfried Rauh mot Hauptzollamt Nürnberg-Fürth [1991] REG I-1647

C-288/89 Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda m.fl. mot Commissariaat voor de Media [1991] REG I-4007

C-260/89 Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE m.fl. mot Nicolaos Avdellas m.fl. [1991] REG I-2925

C-204/90 Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten [1992] REG I-246

C-19/92 Dieter Kraus mot Land Baden-Württemberg [1993] REG I-1663

C-330/91 The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG [1993] REG I- 4017

C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker [1995] ECR I-225

C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano REG [1995] REG I-4165

C-107/94 P. H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën [1996] ECR I-3089

C-250/95 Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions [1997] REG I-2471

C-264/96 Europeiska gemenskapernas kommission mot Belgiska staten [1997] REG I-01781

C-336/96 Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin [1998] REG I-02793

C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio, [1999] REG I-2651 (Royal Bank of Scotland)

C-294/97 Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna [1999] REG I-07447

Förenade målen C-310/98 och C-406/98 Hauptzollamt Neubrandenburg mot Leszek Labis och Sagpol SC Transport Miedzynarodowy i Spedycja [2000] REG I-1797

C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt [2002] REG I-11779

C-299/02 Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Nederländerna [2004] REG I-9761

C-403/03 Egon Schempp mot Finanzamt München V [2005] REG I-06421.

C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey [2005] REG I-10837

C-140/03 Europeiska kommissionen mot Republiken Grekland [2005] REG I-3177

C-196/04 Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue [2006] REG I-07995

C-513/04 Mark Kerckhaert och Bernadette Morres mot Belgische Staat, [2006] ECR I- 10981

C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue [2007] REG I-2107

C-231/05 Oy AA [2007] REG I-06373

C-293/06 Deutsche Shell GmbH mot Finanzamt für Grossunternehmen in Hamburg [2008] REG I-1129

C-161/07 Europeiska gemenskapens kommission mot Republiken Österrike [2008] REG I-10671

C-326/07 Europeiska kommissionen mot Italienska republiken [2009] REG I-2291

C-531/06 Europeiska kommissionen mot Italienska republiken [2009] REG I-4103

C-311/08 Société de Gestion Industrielle mot Belgiska staten [2010] REG I-487

C-337/08 X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën, [2010] REG 00000

C-371/10 National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam [2011] REG 00000

C-318/10 Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA mot Belgian State [2012] REG 00000

C-282/12 Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda mot Fazenda Pública [2013] REG 00000

C-385/12 Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Középdunántúli Regionális Adó Figazgatósága [2014] REG 00000

Förslag till avgörande i EU-domstolen

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs avseende C-136/00 Rolf Dieter Danner [2002] REG I-8147

Nederländska högsta domstolens avgöranden

Hoge Raad der Nederlanden, mål nr 11/00675

