



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Lina Andreasson

Aggressiv skatteplanering

Internationell avdragsproblematik utifrån ett svenskt perspektiv

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Elsa Trolle Önnerfors

Termin: VT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	4
1.3 Avgränsning	4
1.4 Teori och metod	5
1.5 Material och forskningsläge	5
1.6 Disposition	6
2 AGGRESSIV SKATTEPLANERING	7
2.1 Orsaker	7
2.2 Avdragsproblematiken	8
3 SVENSK REGLERING	10
3.1 Koncernavdragsregler	10
3.2 Ränteavdragsbegränsningsregler	12
3.3 Hybrider	15
4 INTERNATIONELL REGLERING	17
4.1 Gemenskapsrätten	17
4.2 OECD	18
5 ANALYS	20
5.1 Intresse motsättningar	20
5.2 Ifrågasättande- och utvecklingsperspektiv	21
6 SLUTSATS	27

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	29
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	32

Summary

The fundamental principles of the Swedish legal system are adversely affected when two taxation systems collide and open up possibilities for circumvention. This essay aims to evaluate the methods of preventing transboundary transfers of taxable revenue in the Swedish fiscal legislation. Focus lies on rules of deduction, and the evaluation is made using a legal dogmatic method.

To counter tax avoidance Sweden introduced interest deduction limitations on intercompany loans in lack of commercial justification. The negative effects of the rules exclusively affect business relationships with non-resident companies. It contravenes the freedom of establishment and might not be justified because of unforeseeable consequences, and high requirements of commercial justification. Provisions concerning group relief that highly restricts international loss compensation has also been incorporated in the Swedish law. The provisions are not consistent with the requirements set by the European Court in Marks & Spencer and are likely to restrict the freedom of establishment. The absence of rules addressed to counter hybrid mismatch arrangements contravenes the principle of neutrality and risks harming the tax base.

International cooperation to harmonize legal systems potentially prevents gaps created by colliding taxation systems. EU and OECD therefore encourage countries to adopt rules against hybrid mismatch arrangements. The EU has also introduced exceptions in directives preventing double taxation, resulting in denied benefits for purely artificial agreements. The downside to international cooperation is the difficulty of reaching agreements.

It is too early to determine the impact of the newly introduced interest deduction limitations, and therefore the rules should remain unchanged for future evaluation. The rules of group relief, on the other hand, require changes in order to comply with EU law. Sweden should in addition introduce rules addressing hybrid mismatch arrangement and also be active in the work of developing international cooperation.

Sammanfattning

De grundläggande principerna inom det svenska beskattningssystemet påverkas negativt när en tillämpning av två länders skattebestämmelser ger upphov till kringgåendemöjligheter. Uppsatsen syftar till att med rättsdogmatisk metod utreda svensk hantering avseende gränsöverskridande förflyttning av beskattningsunderlag, med fokus på avdragsbestämmelser.

Sverige har för att förhindra skattearbitrage infört ränteavdragsbegränsningar på koncerninterna lån när inte affärsmässighet kan påvisas. De negativa effekterna av reglerna träffar enbart fall där ett inblandat företag är etablerat utomlands. Det strider mot etableringsfriheten och riskerar att inte kunna rättfärdigas på grund av reglernas oförutsebara konsekvenser samt höga krav på affärsmässighet. Även koncernavdragsregler som kraftigt begränsar internationell förlustutjämning har införts. Bestämmelserna uppfyller inte de krav EUD ställde i Marks & Spencer och inskränker högst troligt etableringsfriheten. Det svenska systemet saknar specifika regler adresserade att motverka aggressiv skatteplanering med hybrider, vilket strider mot neutralitetsprincipen och riskerar att urholka skattebasen.

Ett internationellt samarbete för att harmonisera rättsordningar kan förhindra att luckor skapas när skattesystem interagerar. EU och OECD uppmuntrar därför länder till införande av hybridreglering. EU har även infört undantag i dubbelbeskattningsdirektiv där fördelarna som föreskrivs ska nekas vid artificiella konstellationer. Problem med internationellt samarbete är dock svårigheten med att komma överens.

Det är för tidigt att fastställa konsekvenserna av de nyinförda ränteavdragsbegränsningarna varför de bör lämnas oförändrade för en framtida utvärdering. Däremot fordras omarbetning av koncernavdragsreglerna för uppfyllande av gemenskapsrätten. Sverige bör även införa hybridreglering samt arbeta aktivt för att utveckla det internationella samarbetet.

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) om skatteflykt
SkN	Skattenytt
SKV	Skatteverket
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Vinstmaximerande företag har alltid, och kommer alltid, inrikta sig på att sänka sina omkostnader och ägnar sig inte sällan åt skatteplanering. Planering som går utöver vad som är moraliskt försvarbart genom utnyttjande av kryphål i lagstiftningar benämns aggressiv skatteplanering. Sådan är relativt enkel att hantera på nationell nivå när all makt ligger i en lagstiftares hand. I takt med internationaliseringen har företag dock blickat utåt och påträffat möjligheter till reducerad skatt genom utnyttjande av lägre skattesatser och andra regler utomlands. Det komplicerar det enskilda landets kamp mot aggressiv skatteplanering.

Vinstdrivande multinationella koncerner som undslipper skattekostnader skapar en upprördhet hos utomstående parter och ger upphov till rikliga debatter. Det gynnar inte samhället i stort och företagen som företar tvivelaktiga transaktioner ifrågasätts på grund av deras girighet och egoism. Det var nämnd besvikelse mot företagen och det bristande skattesystemet, tillsammans med mitt intresse i skatterätten som fick uppsatsens ämne att ta form.

1.2 Syfte

Syftet med ifrågavarande arbete är att utvärdera den svenska lagstiftningen samt internationella samarbeten som motverkar minimering av skatteresultatet genom gränsöverskridande överföring av beskattningsunderlag. För att uppfylla syftet krävs svar på följande frågeställningar.

- Vad beror den internationella beskattningsproblematiken på?
- Vilka regler syftar till att motverka problematiken?
- Vilka problem och utvecklingsmöjligheter finns med dagens system?

1.3 Avgränsning

Valt område är tämligen brett och en snäv avgränsning är påkallat för ett uppfyllande av uppställt syfte inom ramen för uppsatsens begränsningar.

Till följd av rättsområdets nutidsorienterade karaktär tillsammans med syftet att behandla dagens lagstiftning redogörs enbart för den närliggande tiden. Fokus ligger på den direkta beskattningen avseende multinationella koncerners internationella förflyttning av beskattningsunderlag. Det gränsöverskridande perspektivet har valts på grund av komplexiteten som uppstår när företag använder flera länder för att skatteplanera aggressivt. Platsbristen i uppsatsen har gjort att samtliga svårigheter med gränsöverskridande beskattning inte kan behandlas. Området för ränteavdrag och förlustutjämnning valdes därför på grund av företags stora möjlighet att kontrollera till vilka länder utgifter respektive intäkter hänförs. Traktatmissbruket har exkluderats då det till största del hantearas enbart på internationell nivå. Även skatteplaneringens utbredning har lämnats obehandlat för att lämna plats åt besvarandet av syftets frågeställningar.

1.4 Teori och metod

Uppsatsens arbetsmetod är rättsdogmatisk där perspektivet som anlagts är kritiskt och rättsutvecklande. Utgångspunkten ligger i utredandet av gällande svensk rätt med hjälp av lagtext, förarbeten, rättsfall samt myndighetspublikationer. Till följd av uppsatsens internationella karaktär har även utländska källor så som EU-kommissionen, rättsfall från EUD samt OECD studerats. Arbetet har sin utgångspunkt i ett samhällsperspektiv med det statliga intresset i fokus, där även företagens intresse är centralt då det ligger i statens intresse att ha ett bra företagsklimat. På grundval av bearbetat material illustreras systemets problematik och utveckling utifrån relevanta intressekonflikter samt gemenskapsrätten.

1.5 Material och forskningsläge

Material som använts till arbetet har företrädesvis varit obearbetat, särskilt förarbeten för information om lagstiftningars bakomliggande syfte samt publikationer från SKV och OECD. SKV har varit en viktig källa för att utreda hur den svenska lagstiftningen tillämpas samt dess problem, på grund av dess arbete med att undersöka svensk lagstiftning och lägga fram förslag till förbättring. SKV har länge producerat material på området, men eftersom lagstiftningen ständigt uppdateras är mycket av det utdaterat.

Av samma anledning finns inte särskilt mycket skrivet om ämnet inom forskningen. Följaktligen har litteratur i stor utsträckning inte tagits med som underlag förutom vad gäller de i rättsordningen mer fast förankrade principiella frågorna.

Ständiga förändringar på rättsområdet gör att det främst behandlas genom inlagor i artiklar. Diverse artiklar och blogginlägg från framstående skattejurister, tillsammans med rättsfall från EUD har använts i synnerhet för att utröna Sveriges förenlighet med EU-rätten.

Publikationer samt utredningar av OECD är centralt för informationen om den internationella skatteproblematiken samt, tillsammans med material från EU-kommissionen, för det globala samarbetet. Eftersom OECD:s arbete är relativt nystartat har det dock funnits luckor i deras producerade material.

1.6 Disposition

Uppsatsen består av sex kapitel varav det första skildrar ämnets omfattning samt hur problemställningen som där tas upp ämnas att besvaras. De tre följande kapitlen utgör uppsatsens utredande del. Den innefattar en deskription över den internationella beskattningsproblematiken och dess orsaker, samt det svenska regelsystemet på området inkluderande dess påverkan av internationella organisationer.

De två avslutande kapitlen bildar avhandlingens analyserande avsnitt var en fördjupad diskussion över det som tagits upp i den beskrivande delen sker, där beskattningsrättens funktion och intressen sätts i perspektiv till regelsystemet. Ett utvecklingsperspektiv för den svenska lagstiftningen på egen hand samt i konsensus med världen anläggs därefter utifrån de synliggjorda problemen. Slutligen ges en avslutande sammanställning med besvarande av syftets frågeställningar.

2 Aggressiv skatteplanering

Aggressiv skatteplanering innebär att företag försöker fastställa metoder att minimera skatteutgifter på ett av lagstiftaren icke anteciperat sätt. De är förenliga med lagens lydelse, men i strid med dess ändamål. Därför kan sådana transaktioner ifrågasättas utifrån en moralisk aspekt och preventiva metoder behöver utformas.¹

2.1 Orsaker

Befintliga skattelagstiftningar befinner sig på för låg nivå för att hantera gränsöverskridande beskattningsproblematik menar OECD. Idag finns främst nationell reglering som inte samverkar på ett önskvärt sätt.²

Möjligheten till skatteplanering beror sällan enbart på ett lands regler utan uppstår när flera regelsystems principer interagerar och lämnar luckor.³ Slitningen mellan internationalisering och eftersläpande skatteregler har orsakat oberäknade skatteplaneringsmöjligheter. De nationella reglerna anpassades inte vid utformningstillfället till beskattning över landsgränser och de väletablerade principerna har på grund av globaliseringen mist en del av sin aktualitet.⁴

En annan faktor som påverkar möjligheten till skattearbitrage, det vill säga att utnyttja systemet för att minimera beskattningen, är svårigheten att införa effektiva system mot aggressiv skatteplanering som uppfyller EU:s krav på likabehandling. Eftersom EUD uttalat att etableringsfriheten⁵ tillämpas vid konkurrens med flera EU-rättsliga friheter är den friheten av relevans för ifrågavarande arbete.⁶ Enligt den fria etableringsrätten ska alla objektivt jämförbara bolag likabehandlas, oavsett registreringsland, hemvist eller säte.⁷ Negativ särbehandling av gränsöverskridande transaktioner innebär inskränkning i etable-

¹ Simon Almendal 2005, s. 23.

² OECD 2013a, s. 5.

³ OECD 2013a, s. 44.

⁴ OECD 2013a, s. 5 ff. och 35.

⁵ Art. 49 och 54 FEUF.

⁶ Thin Cap (C-524/04), p. 33-34.

⁷ EU-skatterätt 2011, s. 106 f.

ringsfriheten vilket kan rättfärdigas av ett tyngre vägande intresse.⁸ Ett skäl som godtagits av EUD är skatteflykt där bestämmelserna syftar till att motverka transaktioner utan ekonomisk förankring.⁹ En tillåten restriktion måste därutöver vara proportionerlig, ägnad att uppfylla uppställt syfte samt ge skattskyldig möjlighet att påvisa affärsmässighet.¹⁰ EUD har underkänt nationella regler där det inte kunde uteslutas att de förhindrade avtal fastställda på marknadsmässiga villkor eftersom de därmed gick utöver vad som kunde anses nödvändigt för att uppnå syftet.¹¹ Även regler med låg förutsebarhet har avfärdats på grund av dess oförenlighet med EU:s krav på rättssäkerhet.¹²

2.2 Avdragsproblematiken

Uppmärksammade skatteplaneringsmetoder innefattar laborering med avdrag och intäkt i olika länder. Tanken är att en kostnad får dras av på beskattningsunderlaget eftersom beloppet beskattas på andra sidan transaktionen. Förhållandet mellan intäkt och avdrag blir dock inte alltid överensstämmande när en internationell koncern får kostnader i ett land och intäkter i ett annat, eftersom ländernas lagstiftning avviker från varandra och reciprocitetsbrist uppstår. Om ett företag beläget i ett land med högt skattetryck upptar ett lån från ett företag i ett land med låg skattesats kan skattefördelar erhållas. Räntekostnader uppstår i det låntagande bolaget när medel överförs till långivande bolag. Avdrag får därmed ske på vinst som egentligen skulle beskattas högt, samtidigt som ränterintäkten beskattas lågt i mottagarlandet. Genom åtskilliga lån med hög ränta kan skattepliktig vinst elimineras i ett land och överföras till låg beskattning utomlands.¹³ Liknande gäller vid internationell förlustutjämning. När koncernbidrag överförs får summan dras av på den höga skatten i givarlandet och tas upp till låg beskattning i mottagarlandet. Om företag fritt har möjlighet att välja

⁸ *EU-skatte rätt* 2011, s. 150 och 253.

⁹ *EU-skatte rätt* 2011, s. 152 f; Thin Cap (C-524/04), p. 72.

¹⁰ Gebhard (C-55/94), p. 37; Thin Cap, p. 82-83; Gerson, SkN 2009 s. 96; *EU-skatte rätt* s. 149 och 154.

¹¹ Hilling, SkN 2009 s. 395 f; Lammer och Van Cleeff (C-105/07), p. 32.

¹² SIAT (C-318/10), p. 57-59.

¹³ OECD 2013a, s. 37.

till vilket land skattepliktig vinst ska hänföras kan skatteresultatet inom koncernen minimeras.¹⁴

Eftersom externa lån fastställs på marknadsmässiga villkor kan det verka underligt att skatteplanera inom det området. Dock kan företag med hjälp av exempelvis hybridarrangemang reducera skattepliktig vinst med räntekostnader på ett icke av lagstiftaren uttänkt sätt, både på det externa och interna området.¹⁵ En hybridsituation innebär att samma rättshandling eller företag klassificeras och därmed behandlas på avvikande sätt i två länder vilket kan ge upphov till skattefördelar.¹⁶

Ett exempel på hybridsituation är det amerikanska ”check-the-box-system”. Ett amerikanskt moderbolag kan kryssa i en ruta på deklarationen för att få ett utländskt dotterbolag att anses delägarbeskattat. Det medför att transaktioner mellan moder- och dotterbolag bortses från samt att dotterbolagets rättshandlingar tillskrivs moderbolaget. För att uppnå en skattefördel måste dotterbolaget i utlandet betraktas som eget skattesubjekt. Upptar dotterbolaget lån från moderbolaget kommer dotterbolaget kunna dra av räntekostnaderna i utlandet samtidigt som ränteintäkterna i moderbolaget inte beskattas eftersom lånet bortses från i USA.¹⁷ Tar dotterbolaget istället ett externt lån tillskrivs det dotterbolaget enligt utländska regler och moderbolaget enligt amerikanska regler, vilket bereder koncernen dubbla ränteavdrag för samma utgift.¹⁸

Fördelar kan även uppnås när en överföring mellan bolag betraktas som ägarbyttande enligt den ena statens lagstiftning och lån enligt den andra. Det första landet betraktar avkastningen på transaktionen som ränta och ger rätt till ränteavdrag medan det andra ser det som skattefri utdelning alternativt kapitalvinst på grund av näringsbetingade andelar. Genom förfarandet försvinner skattepliktig vinst till ett land där motsvarande intäkt inte tas upp till beskattning.¹⁹

¹⁴ Prop. 2009/10:194 s. 9.

¹⁵ SKV 2012-04-23, s. 14.

¹⁶ BEPS action 2, s. 8-9.

¹⁷ SKV 2012-04-23, s 48 f.

¹⁸ SKV 2014-01-20, s. 21.

¹⁹ SKV 2012-04-23, s. 101.

3 Svensk reglering

När företag ägnar sig åt aggressiv skatteplanering reduceras den globala skatteintäkten och reciprocitetsbrist samt konkurrensrättvisa uppstår. Principen om neutralitet, innebärande att beskattningssystemet inte ska påverka företags val av verksamhetsupplägg, berörs också ogynnsamt när vissa tillvägagångssätt ger lägre skatteresultat än andra. Förevarande kapitel syftar till att belysa Sveriges hantering av problematiken som redogjorts för i kapitel två.

3.1 Koncernavdragsregler

De svenska koncernbidragsreglerna²⁰ innebär att givande företag får dra av summan på beskattningsunderlaget och att mottagande ska ta upp beloppet till beskattning. Om samma regler gällt över landsgränserna hade företag kunnat åstadkomma stora avdrag på skatten i Sverige, samtidigt som de överförs till ett land med låg, alternativt ingen, skattesats. Därför är inte de resultatutjämningsreglerna tillämpliga på internationella koncerner. Istället används koncernavdragsregler²¹ som tillåter avdrag när moder- och dotterbolagen uppfyller vissa restriktiva förutsättningar och endast när slutlig förlust uppstått i det direktägda utländska dotterbolaget.²²

Genom aktieägartillskott kan dock företag överföra kapital internationellt på ett mindre begränsat sätt. Om ett företag i en intressegemenskap är i behov av pengar kan koncernen planera i vilket land lånet ska upptas för att erhålla det mest fördelaktiga resultatet. Ur koncernens synvinkel är det mest gynnsamt att placera lånet i ett land i avsaknad av avdragsbegränsningar samt där tillräckliga skattepliktiga intäkter finns att dra av på. På så sätt minskar man skatteresultatet inom koncernen. Lån tas således i ett annat land än där behovet av kapital finns varför transaktionen inte är affärsmässig, utan genomförs för att minska

²⁰ 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), II.

²¹ 35a kap. II.

²² 35a kap. 5-6 §§ II.

skatteresultatet inom koncernen. Eftersom svensk lagstiftning inte begränsar externa lån finns det inget uttryckligt sätt att angripa sådant förfarandesätt.²³

Marks & Spencer-fallet gav upphov till att koncernavdragsreglerna infördes i det svenska systemet. Där framgick att inskränkningar i etableringsfriheten kunde rättfärdigas med regler som syftar till att uppfylla väl avvägd beskattningsrätt mellan stater.²⁴ Dock uppfyller inte de svenska reglerna alla förutsättningar som där uppställdes av EUD. Koncernavdragsreglerna tillåter exempelvis endast avdrag för direktägda dotterbolag, trots att Marks & Spencer rörde ägandet av ett dotterdotterbolag. Argumentet som förs av regeringen om att det i annat fall kan uppstå stora möjligheter för planering i vilket moderbolag förlusten ska beaktas vann inte gehör av EUD i Marks & Spencer och lär därför inte heller ursäka den svenska regleringen.²⁵ Således riskerar koncernavdragsreglerna att förkastas av EUD. Dock uttalade EUD inget om det explicit och rättsläget är fortfarande oklart.

Vidare medger svenska regler inte avdrag för förlust som inte dras av utomlands på grund av skatteregler i dotterbolagets hemvistland. HFD har uttalat att det inte är rimligt att Sverige ska tillåta avdrag, när inte hemlandet gör det.²⁶ Ämnet behandlades inte i Marks & Spencer-fallet och förenligheten med gemenskapsrätten är oviss. Inte heller ger fallet stöd för det svenska kravet att avdrag enbart tillåts när inget företag inom samma intressegemenskap bedriver verksamhet i det landet där dotterbolaget med slutlig förlust är beläget, även om det företaget inte har möjlighet att dra av förlusten.²⁷

Punkter som ifrågasätts med aktuellt system i avsnitt 5.2 är dess möjlighet till kringgående och förenlighet med unionsrätten.

²³ SKV 2014-01-20, s. 29.

²⁴ Marks & Spencer (C-446/03), p. 45, 46 och 51.

²⁵ Ohlsson, SkN 2013 s. 114; prop. 2009/10:194 s. 21-22.

²⁶ RÅ 2009 ref. 14.

²⁷ 35a kap. 5 § 5 IL.

3.2 Ränteavdragsbegränsningsregler

Huvudregeln i svensk rätt är att skatteavdrag får göras för räntekostnader. Det gäller så länge inga uttryckliga undantag är stadgade.²⁸ Vid internationella transaktioner uppfylls inte alltid förväntningarna om reciprocitet som nämnts i avsnitt 2.1.

Innan 2009 fanns inga effektiva sätt att hantera problematiken. Till hands var korrigeringsregeln²⁹ som kan tillämpas när två företag i intressegemenskap företar en transaktion på villkor som ej skulle uppstå mellan oberoende näringsidkare. Icke marknadsmässig ränta på lån mellan koncernbolag kan därmed angripas genom omvandling av överstigande till icke avdragsgill utdelning.³⁰ SKV har haft svårt att påvisa att ränta inom en koncern inte är marknadsmässig och metoden är således inte helt lätt att angripa interna lån med.³¹ Eftersom regeln inte motverkar lån med marknadsmässig ränta avvärjer den inte att företag upptar många lån i länder med hög bolagsskatt från länder med låg sådan.³²

Istället skulle genomsyn, vilket omvandlar en rättshandling till dess verkliga innebörd, kunna användas för att komma fram till att transaktionen inte skett på grund av ett lånebehov utan för att bereda koncernen en skatteförmån. Då kan förfarandet betraktas som utdelning istället för lån. Det som är oklart är när och om genomsyn får företas, vilket det råder delade meningar om. Förfarandet är således oförutsebart och inte särskilt användbart.³³

År 2009 infördes uttryckliga begränsningar på koncerninterna lån vilka stramades åt 2013. Huvudregeln stadgar ränteavdragsförbud på intressegemenskapslån.³⁴ Undantag föreligger vid uppfyllande av tioprocentsregeln³⁵ alternativt ventilen³⁶.

²⁸ 16 kap. 1 § IL.

²⁹ 14 kap. 19 § IL.

³⁰ *Inkomstskatt* 2013, s. 650 f.

³¹ Se Attendomålet, KamR Mål nr 3684-3686-11.

³² SKV 2012-04-23, s. 33.

³³ Gäverth, SvSkT 8/96; Simon Almendal 2005, s. 145 och 148.

³⁴ 24 kap. 10b § IL.

³⁵ 24 kap. 10d § IL.

³⁶ 24 kap. 10e § IL.

Den förstnämnda innebär en presumtion om affärsmässighet när ränteintäkten beskattas med tio procent enligt det hypotetiska testet. Affärsmässighetsrekvisitet uppfylls enligt det om räntemottagande land hade, vid omständigheten att ränteintäkten var aktuellt företags enda inkomst, uttagit skatt om minst tio procent. SKV kan bryta presumtionen genom påvisande att skuldförhållandet uppkommit för att bereda väsentlig skatteförmån för koncernen.³⁷ Undantaget till tioprocentsregeln gör att verksamheter inte enbart av skattemässiga skäl kan etablera sitt företag i de länder som precis når upp till tio procents beskattning.³⁸

Ventilen kan användas om gränsen på tio procent inte uppnås. Då får skattskyldig tillfälle att förevisa huvudsakligen³⁹ affärsmässiga skäl för att erhålla räntekostnadsavdrag.⁴⁰

HFD tog i HFD 2011 ref 90 avstånd från ränteavdragsbegränsningarnas gemenskapsstridighet avseende ränte- och royaltydirektivet samt etableringsfriheten. EUD fastställde i Scheuten-målet ränte- royaltydirektivets tillämpningsområde till räntemottagarens skattemässiga situation. HFD använde det resonemanget för att konstatera att ränteavdragsbegränsningarna, som hanterar räntebetalarers avdragsrätt, inte strider mot direktivet.⁴¹

Ränteavdragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten ansåg HFD berodde på att de behandlar utländska företag på samma sätt som inhemska. Osäkert är om EUD delar uppfattningen med beaktande till dess underkännande av tyska regler i målet Lankhorst-Hohorst. Bestämmelserna under prövning föreskrev att ränteintäkter för företag som inte hade rätt till skattecredit skulle beskattas som förtäckt utdelning. Bolagsbeskattade företag med vinstsyfte hade rätt till skattecredit, medan skattebefriade offentliga juridiska personer vars verksamhet var allmännyttig saknade sådan rätt. Samtidigt stadgade reglerna att utländska juridiska personer ansågs jämförbara med de sistnämnda, eftersom de inte betalade bolagsskatt i Tyskland. Domstolen ansåg att det i fallet aktuella

³⁷ Prop. 2012/13:1, s. 216 och 245; SKV 2012-04-23, s. 33.

³⁸ SKV 2014-01-20, s. 22 f.

³⁹ Mer än 75 %; SKV 2014-01-20, s. 6.

⁴⁰ SKV 2014-01-20, s. 6.

⁴¹ Ohlsson, SkN 2013 s. 102 f; HFD 2011 ref 90; Scheuten (C-397/09), p. 25-31.

utländska bolaget var objektivt jämförbart med de vinstdrivande företagen i Tyskland, och inte med de offentliga, på grund av dess vinstsyfte samt att de bolagsbeskattades utomlands. Att dotterbolag till utländska objektivt jämförbara bolag inte hade samma möjlighet till ränteavdrag som inhemska ansågs inskränka etableringsfriheten och någon rättfärdigande grund förelåg inte.⁴² HFD bedömde att omständigheterna med de svenska reglerna var tillräckligt avvikande att resonemanget i Lankhorst-Hohorst inte kunde överföras till dem. De tyska reglerna krävde att bolagsbeskattningen skett i Tyskland för att företaget skulle betraktas som bolagsbeskattat, medan den svenska regleringen även fästes avseende vid utländskt skatteuttag.

HFD argumenterade vidare för reglernas förenlighet med etableringsfriheten genom att hänvisa till Oy AA⁴³ där EUD tillät att rätten till koncernavdrag villkorades med krav på hur koncernbidraget behandlades i mottagarlandet. Resonemanget ansågs överförbart på ränteavdragsrättens område. Ränteavdragsbegränsningsreglerna villkorar rätten till avdrag genom att kräva att utlandet beskattar ränteintäkter med tio procent alternativt påvisande av affärsmässiga skäl till genomförd transaktion. Som en sista anledning till förenligheten hänvisade HFD till att EUD i Schempp⁴⁴ accepterat negativa effekter för utländska företag som är en följd av skillnader mellan ländernas lagstiftning. Att reglerna tillämpas på räntebetalningar till mottagare i länder där räntan beskattas med under tio procent, men inte på sådana där räntemottagaren finns i Sverige ansåg domstolen vara en följd av sådana avvikelser.⁴⁵

EU-kommissionen har inlett en utredning av ränteavdragsbegränsningarna efter ett ifrågasättande ifall de i praktiken kommer tillämpas på andra än utländska företeelser. Kommissionen anser att reglerna kan träffa även icke artificiella upplägg där företagen inte förmår visa på huvudsakligen affärsmässiga motiv till skuldförhållandet. Reglerna anses inte heller uppfylla gemenskapsrättens krav på rättssäkerhet vilka är klarhet, tydlighet samt förutsebara effekter.⁴⁶

⁴² Lankhorst-Hohorst (C-324/00), p. 27-45.

⁴³ C-231/05, p. 37

⁴⁴ Schempp (C-403/03).

⁴⁵ HFD 2011 ref 90.

⁴⁶ EU-kommissionens brev till Sveriges regering, s. 4-6.

Tänkbart utfall av kommissionens granskning är krav på regelförändring för att Sverige ska undvika en prövning inför EUD.⁴⁷

Några aspekter som ifrågasätts med regleringen i avsnitt 5.2 är dess förutsebarhet, förenligheten med gemenskapsrätten samt dess exkluderande av det externa låneområdet.

3.3 Hybrider

Enligt svenskt synsätt ska avtalspartens etableringsland inte vara avgörande vid bedömning av en rättslig företeelse. Lagstöd för motsatsen krävs och finns endast vid ränteavdragsbegränsnings- och CFC-reglerna.⁴⁸ Inget av dessa system hanterar hybridarrangemang eftersom de inte är beroende av en låg skattesats i utlandet och kan uppstå även på utomgemenskapliga lån. Därför avgörs en företeelses karaktär normalt oberoende av det andra landets klassifikation av densamme, vilket kan utnyttjas av företag i hybridsammanhang. De svenska CFC-reglerna tillämpas vidare endast när delägaren är obegränsat skattskyldig i Sverige och inte när moderbolaget är utländskt och dotterbolaget svenskt. Befinner sig moderbolaget i ett skatteparadis finns därför ingen möjlighet att angripa situationen ur svensk synvinkel. Vid interna lån kan dock SKV i och med ränteavdragsbegränsningsreglerna beakta hybridarrangemang vid avgörandet om affärsmässighet, trots uppfyllande av det hypotetiska testet.⁴⁹

I det svenska beskattningssystemet finns idag inget uttryckligt tillvägagångssätt för att hantera hybridtransaktioner. Däremot finns generella regler där exempelvis skatteflyktsklausulen⁵⁰ är ett potentiellt angreppssätt av hybridkonstellationer. Om det skatteplanerande bolagets rättshandling uppfyller dess rekvisit kan SKV välja att bortse från transaktionen när de fastställer beskattningsunderlaget.⁵¹ För att uppfylla klausulen måste förfarandet stå i strid med lagstiftningens syfte vilket är en besvärlig bedömningsfråga. Klausulen har inte använts i särskilt stor mån i praxis för att undvika beskattningsproblematiken på

⁴⁷ Ohlsson, PwC 2013b.

⁴⁸ SKV 2012-04-23, s. 33 ff.

⁴⁹ SKV 2014-01-20, s. 28.

⁵⁰ 2 § lag (1995:575) om skatteflykt, skatteflyktslagen.

⁵¹ 1 § skatteflyktslagen.

grund av svårigheten med att uppfylla rekvisitet.⁵² Hybridtransaktioner skulle kunna anses strida mot lagstiftarens syfte som varit bland annat att uppnå reciprocitet vid avdrag och intäkt. Bestämmelsens tillämplighet i fallet är dock oklar, med en oförutsebarhet och bristande skydd för skattebasen som resultat.

Ett annat sätt att hantera saken är med genomsyn när klassificering av en rättshandling avgörs. Genomsyn ska ej tillämpas på företeelser som bygger på vanligt förekommande villkor. Ju mer konstlade och atypiska villkor ur svensk synvinkel, desto mer talar för att företagen velat uppnå en hybridsituation och genomsyn kan företas.⁵³

Både skatteflyktsklausulen och genomsyn kan ifrågasättas utifrån EU-rätten på grund av uttalandet i exempelvis SIAT-målet. EUD krävde där att man på förhand måste kunna avgöra om ett regelverk är tillämpligt, särskilt om det leder till negativa resultat för företag. Oförutsebara regler uppfyller inte gemenskapsrättens krav på rättssäkerhet och är därmed inte proportionerliga.⁵⁴

En del länder har infört hybridregler med positiva resultat. Dessa innebär i korthet förbud mot avdrag när sådant redan medgetts utomlands eller där motsvarande intäkt blir skattefri, samt beskattning av intäkt som dragits av i det andra landet. På grund utformningen blir reglerna beroende av det andra landets lagstiftning vilket kan komplicera saken med krav på utbyte av information och förståelse länderna emellan.⁵⁵ I det fall Sverige inför hybridreglering har OECD i sitt BEPS-projekt arbetat fram en plan på hur sådana regler bör utformas för att fungera på bästa sätt i ett internationaliserat samhälle, se avsnitt 4.2.

I avsnitt 5.2 utvärderas hybridreglering och diskussion förs huruvida Sverige bör införa sådan.

⁵² Se exempelvis RÅ 2001 ref 79 och RÅ 2007 ref 85.

⁵³ SKV 2012-04-23, s. 36.

⁵⁴ Ohlsson, SkN 2013 s. 111; SIAT (C-318/10), p. 56-59.

⁵⁵ OECD 2012, s. 14 och 25.

4 Internationell reglering

Trots att den svenska lagstiftaren försöker motverka aggressiv skatteplanering är det en svår uppgift att utföra på egen hand när problemet är gränsöverskridande. För att erhålla mer effektiva åtgärder har därför internationella samarbeten utvecklats för att ta tag i problemet i ett bredare perspektiv.

4.1 Gemenskapsrätten

Även om EU-samarbetet är en av orsakerna till svårigheten att upprätthålla starka nationella skattebaser medför unionssamarbetet även fördelar för dessa. Arbete pågår för att utveckla förhindrande av aggressiv skatteplanering för att skydda den inre marknaden. Dock måste EU ta hänsyn till medlemsstaternas suveränitet och får enbart harmonisera den direkta beskattningen med direktiv som antagits i enhällighet.⁵⁶

EU:s bekämpande av skatteundandragande sker främst genom utökade regler om automatiskt informationsutbyte mellan länder vid gränsöverskridande skattehandlingar.⁵⁷ Sparandedirektivet⁵⁸ har införts för nämnt ändamål och förpliktigar medlemsstaterna att informera om ränteinkomster. Bestämmelserna underlättar det administrativa arbetet i både tids- och resurshänseende. Målet med direktivet är att förhindra banksättningar utomlands som sker utan deklarerings av räntor i bosättningslandet.⁵⁹

EU har därutöver infört ett undantag i ränte- och royaltydirektivet⁶⁰. Direktivet motverkar i grunden dubbelbeskattning genom att förhindra källstat att ta ut ränta eller royalty på ett närstående bolag i annan medlemsstat.⁶¹ Om hemviststaden inte beskattar intäkten kommer således dubbel icke-beskattning uppstå. I

⁵⁶ Art. 115 FEUF; *EU-skatte rätt* 2011, s. 22; Faktablad om EU.

⁵⁷ EU-rådet 2013, s. 4 ff; COM(2012 722) s. 8 f. och 11 ff.

⁵⁸ Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

⁵⁹ *Inkomstskatt* 2013, s. 681 f.

⁶⁰ Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsländer.

⁶¹ *EU-skatte rätt* 2011, s. 247.

art. 4 och 5 ges då möjlighet att neka direktivförmånerna i försök att förhindra skatteundandragande.⁶²

Förslag på omformulering av moder- dotterbolagsdirektivet⁶³ har vidare framlagts av EU. Det innebär i korthet att moderbolaget endast får undanta utdelning från beskattning om det inte tillåtits avdrag i dotterbolagets hemland. Dessutom ska det införas en skatteflyktklausul som förhindrar länder att medge förmåner i enlighet med direktivet vid konstlade konstruktioner som strider mot dess syfte.⁶⁴

EU-kommissionen har vidare startat upp ett arbete om hybridfrågor.⁶⁵ Kommissionen uppmuntrar stater att införa klausuler som hindrar tvåfaldig icke-beskattning i dubbelbeskattningsavtal inom EU. Dessutom förespråkar de en generell skatteflyktsklausul för att säkra överensstämmelse på områden där det finns mycket spretig lagstiftning mellan medlemsstaterna. EU är även villig att samarbeta mer internationellt och utforma internationella standarder med exempelvis OECD. Ett gemensamt arbete anses viktigt för att få en bred spridning av regleringarna och hindra överlappning. Kommissionen kommer även agera när de upptäcker att direktiven ger möjlighet till aggressiv skatteplanering eller hindrar lämpliga nationella lösningar mot dubbel icke-beskattning.⁶⁶

4.2 OECD

Aggressiv skatteplanering är ett världsomspännande problem varför OECD inlett det globala BEPS-projektet. Ensidiga handlingar anses leda till dubbelbeskattning eller konkurrens om lägst skattesats vilket inverkar hämmande på den globala välfärden. Därför förespråkar OECD ett världsomfattande samarbete för ändring av dess modellavtal, skapa rekommendationer för nationella förändringar samt utveckling av alternativa metoder så som multilaterala beskattningsavtal. Hur väl handlingsplanen får genomslag är avhängigt medlemsstaternas vilja att implementera OECD:s förslag i inhemsk lagstiftning samt mel-

⁶² *EU-skatte rätt* 2011, s. 254 och 267.

⁶³ Rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningsystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

⁶⁴ Ohlsson, PwC 2013a; SWD (2013 474) s. 3.

⁶⁵ EU-kommissionen 2012.

⁶⁶ COM(2012 722) s. 6-9.

lanstatliga avtal.⁶⁷ Sverige ställer sig positiv till samarbetet och arbetar aktivt inom projektet. Finansministern anser att skatteundandragande har hög prioritet men att hänsyn måste tas till små exportberoende länder samt att lösningarna inte får gå längre än nödvändigt.⁶⁸

OECD har utformat en handlingsplan med femton åtgärder som ska genomföras. Relevanta åtgärder för aktuellt arbete är nummer två, angående hybridarrangemang, och fyra, gällande ränteavdrag.⁶⁹ För åtgärd två har OECD producerat ett dokument för hur konstellationerna ska adresseras. Angående åtgärd fyra verkar en åtgärdsplan ännu inte hunnit utarbetas. Därför kommer arbetet enbart behandla OECD:s arbete angående rekommendationer om införandet av hybridreglering.

OECD rekommenderar att inhemsk lag hindrar icke-beskattning av inkomst som dragits av utomlands samt nekar avdrag för utgift som ej beskattats alternativt fått dras av i utlandet.⁷⁰ Reglerna mot hybridarrangemang får inte träffa hybrider som inte utgör hot mot skattebasen samt ej ge upphov till dubbelbeskattning. Dessutom måste reglerna vara tydliga, lämpliga för skattebetalare och hålla efterlevnadskostnader låga samt enkla för skatteadministratörer. Reglerna behöver därutöver vara heltäckande för att inte ge upphov till luckor, vilket kommer skapa överlappningar. Därför är det viktigt att hierarkibestämmelser införs som inaktiverar regeln när en regel, som är tillräcklig för att hantera hybriden, tillämpas i det andra landet. OECD förespråkar även att reglerna tillämpas konsekvent, proportionerligt samt automatiskt för att öka effektiviteten.⁷¹

⁶⁷ OECD 2013a s. 48 ff.

⁶⁸ Anders Borgs svar på skriftlig fråga 2012/13:541 angående Sveriges deltagande i BEPS.

⁶⁹ OECD 2013b, s. 13-17.

⁷⁰ BEPS action 2, s. 8; Ohlsson, PwC 2014.

⁷¹ BEPS action 2, s. 10-14.

5 Analys

5.1 Intresse motsättningar

Efter en studie av den internationella skatteproblematiken tydliggörs vilka omfattande dilemman det vållar att försöka hantera sådan. Många relevanta intressen drar åt olika håll och kompromisser blir oundvikligt. Vid uppbyggandet av en skattelagstiftning bör hänsyn tas till ett effektivt skydd av nationell skattebas, neutralitet, förutsebarhet, proportionalitet, konkurrensrättvisa samt gemenskapsrätten. Aggressiv skatteplanering inverkar negativt på dessa principer varför sådant förfarandesätt ska försöka motverkas när lagar stiftas. Genom minimering av skatteutgifter urholkas skattebasen och orättvisa skattefördelar som påverkar konkurrensneutraliteten uppstår. Dessutom undermineras principen om neutralitet eftersom beskattningsresultatet påverkar företags handlingsval.

Den aggressiva skatteplaneringen orsakar också ständiga krav på uppdatering av lagen vilket försämrar företags möjlighet att avgöra konsekvenserna av sitt handlande. Därför bör utvecklandet av ett system föregås av ett grundligt arbete för att minska förändringskraven i framtiden. Ett heltäckande beskattningssystem är dock besvärligt för lagstiftaren att utforma på grund av svårigheter med att förutse alla tänkbara situationer. Med tiden kommer det sannolikt att dyka upp förfarandesätt som inte var uttänkta vid lagstiftningsarbetet. En avvägning får då ske mellan effekterna av att problemet lämnas oreglerat samt den minskade förutsebarheten tillsammans med tids- och kostnadsåtgången det innebär att hantera det oförutsedda tillvägagångssättet.

Inom kravet på förutsebarhet inkluderas en lättillgänglighet av regelsystemet. En avancerad lagstiftning som är otillgänglig för företagsvärlden gör att verksamheter inte kan förutse följderna av sitt agerande. Ett svårhanterat system komplicerar rutinerna även för skattemyndigheter då mer resurser och tid måste läggas på efterlevnadskontroller. Vinsten det innebär med skatteindrivandet riskerar att elimineras med de ekonomiskt påfrestande administrativa åtgärderna. Avancerade system kan också medföra att affärsmässigt godtagbara trans-

aktioner förhindras i kampen mot de icke affärsmässiga, vilket gemenskapsrätten inte tillåter. Invecklade samt oproportionerligt hårda regler kan därutöver bidra till att företag söker sig till andra länder med mer lätthanterliga och företagsvänliga system. Skattebasen gynnas inte av det utan blir alltmer urholkad när skattepliktiga subjekt försvinner utanför landsgränsen. Istället kan ett land dra fördel av ett enklare och inte fullt så restriktivt regelsystem. Trots att medel riskerar att inte beskattas kan det vägas upp genom att verksamheter etablerar sig inom landet. Det medför att länder konkurrerar om att vara den mest eftertraktade marknaden, där de tvingas till en minskning av skattebasen i strid med nationell politik.

Har landet ett system som tar allt för lättvindigt på aggressiv skatteplanering får dock företag som ägnar sig åt sådan en konkurrensfördel. De får mer pengar över till att investera och expandera och har möjlighet att pressa sina priser vilket konkurrerar ut hederliga verksamheter. Det kan leda till att allt fler företag börjar skatteplanera aggressivt för att överleva och de globala skatteintäkterna blir lägre än planerat. Dessutom får de skattesubjekt som inte har samma möjlighet att skatteplanera bära en tyngre skattebörda. Det leder i förlängningen till att befolkningen känner sig orättvist behandlade och mister respekten för beskattningssystemet.

Sammantaget finns många intressen att ta hänsyn till som inte alltid är möjliga att förena fullt ut. Därför krävs en inte helt enkel avvägning mellan dessa vid utformning av skattebestämmelser.

5.2 Ifrågasättande- och utvecklingsperspektiv

I följande avsnitt utreds utifrån ovan angivna intresse motsättningar om och hur det svenska systemet bör utvecklas på egen hand samt i samförstånd med världen.

Globaliseringen innebär en interaktion mellan länders lagstiftning som inte beaktades vid utformningen av de grundläggande reglerna i beskattningssystemet. Om länders skattebaser fortsätter att urholkas finns risk att stater väljer att ta tag i problemet på egen hand med dubbelbeskattning som resultat. Eftersom

företag vill hålla nere omkostnaderna kommer de i sådana fall försöka hålla sig inom en landsgräns. Det inverkar negativt på den globala tillväxten och innebär en konkurrensnackdel för företag som etablerar sig utomlands. Problemet är världsomfattande och ett samarbete mot gemensam lösning bör eftersträvas. På så sätt förhindras friktion mellan två regelsystem och problemen med skattebas, konkurrensrättvisor med mera upplöses. Även rivaliteten om företags-etableringar upphör eftersom länder inte behöver befara att företag emigrerar till följd av förmånligare regler utomlands. En annan fördel med multilaterala samarbeten är att efterlevnadskostnaderna kan reduceras radikalt när flera länder inför liknande regler. Det underlättar samarbetet samt förståelsen för de regler som tillämpas i andra jurisdiktioner.

Ett internationellt samarbete är dock inte bara positivt. Att uppnå ett globalt, enhetligt beskattningsområde är i dagsläget en förhoppning långt ifrån verkligheten. Under utarbetningsfasen kan mellanläget med parallella internationella och nationella regelsystem ge märkliga resultat. Att exempelvis uppfylla EU:s krav på likabehandling och samtidigt förhindra skadliga internationella transaktioner är som framgått svårt att utföra på egen hand, med möjlighet till aggressiv skatteplanering som resultat.

EU har inte full befogenhet på skatterättens område. Även om medlemsstaterna är benägna att avstå sin suveränitet uppstår frågeställningen huruvida de kan enas om ett gemensamt regelsystem. Harmoniserande lagstiftningar kommer ta mycket tid och resurser i anspråk då otaliga kompromisser befaras. Sammanjämkningar riskerar i sin tur att systemet inte optimeras på grund av motstående intressen där enhetlighet blir svåruppnått. Samma problematik kan urskiljas med OECD:s rekommendationer. För att dess arbete ska få genomslag krävs att stater implementerar bestämmelser i sin lagstiftning. Att producera neutrala lagar som alla länder kan acceptera samt lämpar sig i samtliga rättsordningar är en utmaning. Dessutom finns en mängd befintliga bestämmelser och avtal som kräver omförhandling alternativt terminering.

Vidare är sanktionssystemet ett bekymmer. Införs sanktioner måste ställning tas till vad de ska innebära samt av vilken aktör de ska utfärdas. Ett självreglerande system slipper frågeställningen eftersom alla länder kommer göra det

mest gynnsamt för dem själva. Vore det att följa samarbetets bestämmelser, exempelvis för att inte missa fördelar, är repressalier överflödiga.

Även om ett samarbete i och för sig innebär fler viljor som måste sammanjämkas, erhålls mer kunskap vilket genererar än kreativare lösningar. Vidare ger fler deltagare bredare genomslag för bestämmelserna. Sammantaget väger fördelarna över för ett globalt samarbete eftersom det effektivt kan hantera gränsöverskridande problem utan att hamna i konflikt med EU-rätten. Förutsättningarna måste inte desto mindre vara skäligen för företag för att inte hämma nyetableringar eller orsaka avvecklingar. Fokus bör ligga på gränsöverskridande transaktioner och lämna den inhemska som medlemsstaternas angelägenhet. Därutöver bör stormakter inte kunna påtvinga mindre stater deras skattepolitik.

Trots att det globala samarbetet är under utveckling måste Sverige kunna hantera skatteundandragandet på ett effektivt sätt fram tills andra alternativ tillgängliggjorts. Dessutom kan som inte samtliga problem lösas enbart på internationell nivå utan förändringar och utveckling krävs i den nationella lagstiftningen.

Skatteflyktsklausulen, korrigeringsregeln samt genomsyn är vaga och har ett brett angreppssätt, vilket gör dem oförutsebara. Osäkerheten kring dess tillämpningsområde och kriterier gör dem tämligen ineffektiva att på egen hand hantera gränsöverskridande skatteproblematik. Vad gäller CFC-reglerna löser de som ovan beskrivits inte hela problemet.⁷² Därför är det positivt att lagstiftaren valt att införa mer specifika begränsande bestämmelser.

Att koncernbidragsreglerna inte tillämpas vid internationella koncernöverföringar är uppskattat för att undvika att kapital beskattas med lägsta möjliga effektiva skattesats. Kringgåendeproblematiken tenderar dock att göra dem improduktiva. Även om aktieägartillskott kan ge liknande effekter som koncernavdragsreglerna verkar det inte vara ett tillräckligt stort problem för att åtgärd erfordras. Om sådant behov upptäcks kan föreskrifter införas som stadgar att internationellt lån endast får tas upp av det företag som är i behov av

⁷² Se s. 15.

kapitalet. Det förhindrar kringgående av utländska regler om lånebegränsningar samt ett minimerande av skatteresultatet.

Den största tvivelaktigheten är dock att föreskrifterna kan ifrågasättas utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. Reglerna angående förlustutjämning inom en koncern skiljer sig åt beroende på om dotterbolaget är beläget i Sverige eller utomlands. Avvikelsen är till utländska företags nackdel eftersom bestämmelserna för dem är mer restriktiva, vilket innebär en inskränkning i etableringsfriheten. Även om reglerna är fördragsstridiga kan de rättfärdigas på grund av väl avvägd beskattningsfördelning mellan stater, vilket koncernavdragsreglerna är utformade för att uppnå. Att Sverige inte tillåter avdrag på dotterbolagets förlust som inte kunnats dra av där på grund av utlandets skatteregler är i förenlighet med principen och skulle kunna rättfärdigas. Däremot innebär begränsningen att enbart tillåta avdrag för direktägda dotterbolag med stor sannolikhet att även affärsmässiga förhållanden hindras, där företagen inte får möjlighet att påvisa affärsmässiga skäl. Därför skulle EUD kunna anse att regleringen inte är proportionerlig för att uppfylla syftet. Att reglerna går utöver vad EUD:s praxis ger stöd för riskerar också medföra proportionalitetsbrist. Koncernavdragsreglerna är i behov av förändring för att uppfylla åtagandet Sverige har i förhållande till EU. Reglerna måste åtminstone motsvara de krav som ställdes i domen som gav upphov till systemet.⁷³

Ränteavdragsbegränsningarna har efter kritik nyligen genomgått förändring och gäller numera generellt på koncerninterna lån. Dessutom har lagstiftaren öppnat upp för angripande av företag som inte uppfyller affärsmässighet oavsett beskattningsnivå i utlandet. Det är i dagsläget för tidigt att se konsekvenser av förändringarna, men i framtiden kanske det kan skönjas att alternativa metoder bör införas. Som det ser ut idag ansas vissa tänkbara bekymmer med regleringen. Det finns exempelvis risk för osäkerhet angående affärsmässighetsrekvisitets innebörd. Bekymmer kan uppstå på grund av begreppets vaghet där prövningen riskerar att bli subjektiv och oförutsebar.

Bedömning av rekvisitet kan även innebära en förhöjd administrativ belastning. Tillräcklig utredning och kunskap om aktuell utländsk rätt fordras för att avgö-

⁷³ Se s. 11.

ra effekterna av en viss transaktion samt dess affärsmässighet, innebärande ett tidskrävande, svårt och kostsamt merarbete. Till följd av EUD:s begäran om tillfälle att påvisa affärsmässighet kan problematiken inte lösas genom att införa ett alternativt system. En effektiv metod bör därför utarbetas genom bland annat samarbete över gränserna.

Potentiella svårigheter finns även med SKV:s bevisbörda. I Attendomålet lyckades SKV inte bevisa brist på affärsmässighet på grund av avsaknad av konkret information. Skattemyndigheten bör lämpligen ha ett visst mått av insyn och tillträde till koncerners information för att förmå uppfylla beviskravet.

Ränteavdragsbegränsningarna träffar vidare i praktiken enbart konstellationer där långivande bolags säte är beläget utanför den svenska riksgåränsen. HFD:s resonemang för att reglerna inte strider mot etableringsfriheten är diskutabel.⁷⁴ Även om reglerna behandlar utländska företag jämförbart med inhemska kan risken att mista rätten till avdrag avskräcka svenska företag att uppta lån från utländska bolag, vilket EUD potentiellt anser fördragsstridigt. Skulle reglerna anses stå i strid med etableringsfriheten kan det rättfärdigas av skatteflyktsskäl genom ett uppfyllande av ändamål och proportionalitet. Ränteavdragsreglerna syftar till att enbart motverka skattemässiga transaktioner eftersom företag alltid har en möjlighet att påvisa affärsmässighet. Ändamålsenligheten gäller så länge tröskeln för att uppvisa affärsmässighet inte betraktas som orimlig, vilket kravet om 75 % affärsmässighet i ventilen kan anses vara. Måhända förhindra reglerna även affärsmässigt motiverade förfaranden och går därmed utöver vad som är nödvändigt för att hantera skatteundandragandet.

Det ovan nämnda, tillsammans med att reglerna är under prövning av kommissionen, innebär en risk att Sverige måste ändra på dem för att undvika en EU-rättslig prövning.

Reglerna är å andra sidan nyinförda, där tid och erfarenhet från praxis kan få dem mer rättssäkra. Praxis måste således utvecklas och beviskravet på affärsmässighet förläggas till en godtagbar nivå. Om tioprocentpresumtionen är synnerligen stark är möjligheten att påvisa affärsmässighet en illusion och reg-

⁷⁴ Se s. 13 f.

lerna blir ej i förenlighet med EU. Är det däremot en mycket svag sådan är syftet med regleringen inte tillgodosett. Att ändra, alternativt ersätta, reglerna så här kort tid efter införandet stämmer inte överens med principen om förutsebarhet och en utvärdering om reglernas förenlighet med kravet på förutsebarhet samt likabehandlingsprincipen bör förläggas till framtiden.

Ränteavdragsbegränsningsreglerna medför inte ett heltäckande system. Däremot går reglerna i dagsläget inte längre än lagstiftaren ansett nödvändigt. Det innebär ett hushållande med skattepengar, mindre tidsåtgång samt en potentiell säkring av intäkter när reglerna inte är allt för betungande för verksamheter. Dock kan det resultera i ett ständigt lappande och lagande av beskattningssystemet vilket ger låg förutsebarhet samt brist på enhetlighet eftersom regler skapas i olika tider med olika intressen i fokus. Eftersom hybridbestämmelser är beroende av utländska regler vilkas funktion måste fås kännedom om uppstår ett merarbete för skattemyndigheter. Dessutom motverkas neutraliteten när beskattningsreglerna blir olika avhängigt avtalspartens hemvist. Huruvida en hybridreglering är i strid med EU-rätten är därutöver oklart eftersom den antagligen enbart tillämpas på gränsöverskridande förfaranden. Om regleringen anses fördragsstridig bör rättfärdigandegrunden skatteflykt kunna tillämpas eftersom det är proportionella bestämmelser som enbart träffar fall av missbruk. Det gäller särskilt om reglerna införts i enlighet med EU:s och OECD:s förslag.

Dagens frånvaro av hybridreglering är dock bristfälligt. När det interna låneområdet stramats åt tenderar skatteplaneringen att utvecklas på andra områden, däribland med hybrider. Det inverkar menligt på neutraliteten, reciprociteten, skattebasen samt den internationella konkurrensen. Ett införande av hybridregler skulle hindra det samt medföra en harmonisering inom EU.⁷⁵ Lagstiftaren bör fundera över åtgärd och inspireras av andra länder där reglerna är fungerande och dess konsekvenser kända samt följa OECD:s samt EU:s rekommendationer. Det ger lägre kostnader och mindre tidsåtgång i utformandet av sådana bestämmelser, även om de kan behöva anpassas till svenska förutsättningar.

⁷⁵ Se s. 19.

6 Slutsats

Svenska beskattningsregler har till syfte att uppfylla effektivt skydd av skattebas, neutralitet, reciprocitet, förutsebarhet, proportionalitet, konkurrensrättvisa samt etableringsfriheten. Uppgiften förhindras när företag ägnar sig åt aggressiv skatteplanering, varför sådant förfarandesätt ska försöka motverkas i lagstiftningsarbetet.

Möjligheten till gränsöverskridande skatteplanering beror främst på globalisering och friktion när beskattningssystem sammandrabbar. Den internationella prägeln förhindrar ett enskilt land att hantera aggressiv skatteplanering effektivt och isolerat från omvärlden. Därutöver utgör EU-rättens krav på likabehandling en barriär i visionen om förebyggande av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering.

För att förhindra skattearbitrage krävs därför bestämmelser både på nationell och internationell nivå. Dagens system inbegriper koncernavdragsregler, ränteavdragsbegränsningar samt EU-direktiv och rekommendationer från OECD. Samtliga behöver utvecklas parallellt och i samförstånd för att på ett bättre sätt överensstämman sinsemellan samt i förhållande till beskattningsprinciperna.

Koncernavdragsreglerna strider förmodligen mot gemenskapsrätten och en förändring för att stämman överens med kraven som ställdes i Marks & Spencer är påkallat. För att inte hamna i konflikt med förutsebarheten bör de nyframtagna ränteavdragsbegränsningsreglerna tillämpas en tid innan det avgörs om de uppfyller kraven på förutsebarhet och likabehandling. Däremot bör hybridreglering införas i förenlighet med OECD:s rekommendationer. Även om införandet av nya regler innebär en smärre inskränkning av förutsebarheten uppfylls med sådan reglering konkurrensneutralitet, reciprocitet samt effektivt skydd av skattebasen. Neutraliteten påverkas i och för sig ofördelaktigt när skatteregler tillämpas olika beroende på avtalspartens etableringsland, men gynnas samtidigt genom enhetligt beskattning oavsett finansieringsmetod. Kravet på proportionalitet tillgodoses också då bestämmelserna endast tillämpas när avdrag gjorts eller beskattning uteblir utomlands. Om hybridreglering hy-

potetiskt sett skulle anses strida mot etableringsfriheten kommer de med största sannolikhet kunna rättfärdigas i enlighet med EU:s krav. Dock medför regleringen ett merarbete. Även om skatteintäkterna ökar behöver ett effektivt system för hantering av det fiskala arbetet utarbetas för minimering av tids- och resursåtgång.

Sammanfattningsvis bör Sverige förändra koncernavdragsreglerna för att uppfylla EU:s krav, låta ränteavdragsreglerna stå fast en tid, utarbeta hybridreglering med effektiv efterlevnadskontroll samt aktivt verka för att det internationella samarbetet utvecklas.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Inkomstskattelagen (1999:1229).

Lag (1995:575) om skatteflykt.

Prop. 2009/10:194, Koncernavdrag i vissa fall (cit. Prop. 2009/10:194).

Prop. 2012/13:1, Budgetpropositionen för 2013 – Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor (cit. Prop. 2012/13:1).

Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar, sparandedirektivet.

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsländer, ränte- och royaltydirektivet.

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, moder- och dotterbolagsdirektivet.

Litteratur

Gerson, Anna. 2009. ”Om ränteavdrag i EU-domstolens praxis”. SkN s. 93 (cit. Gerson, SkN 2009).

Gäverth, Leif. 1996. ”Regeringsrätten och genomsyn”. SvSkT, nr. 8/96 (cit. Gäverth, SvSkT 8/96).

Hilling, Maria. 2009. ”EG-fördraget”. SkN s. 395 (cit. Hilling, SkN 2009).

Lodin, Sven-Olof. Silfverberg, C. Melz, Peter. Lindencrona, Gustaf. Simon Almendal, Teresa. 2013. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 2. 14.*, uppdaterade uppl. Lund: Studentlitteratur (cit. *Inkomstskatt* 2013).

Ohlsson, Fredrik. 2013. ”Även solen har sina fläckar – EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler”. SkN 2013 (cit. Ohlsson, SkN 2013).

Simon Almendal, Teresa. 2005. *Skatteinpassade transaktioner och skattebrott*. Diss. Stockholm: Stockholms universitet, 2005 (cit. Simon Almendal, 2005).

Ståhl, Kristina. Persson Österman, Roger. Hilling, Maria. Öberg, Jesper. 2011. *EU-skatterätt. 3. uppl.* Uppsala: Iustus (cit. *EU-skatterätt* 2011).

Elektroniska källor

Borg, Anders. Skriftligt svar på fråga 2012/13:541 den 29 maj 2013 angående svenskt deltagande i projektet BEPS. Hämtad 23 maj 2014 från: http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Fragor-och-anmalningar/Svar-pa-skriftliga-fragor/Svenskt-deltagande-i-projektet_H012541/ (cit. Anders Borgs svar på skriftlig fråga 2012/13:541 angående Sveriges deltagande i BEPS).

EU-kommissionen. 2012. Communication from the Commission to the Euro-

pean Parliament and the Council. 2012. An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. COM(2012) 722 final. Brussels, 6 december. Hämtad den 6 maj från:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_sv.pdf (cit. COM(2012 722)).

EU-kommissionen. 2012. Factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases. Uppdaterad 23/4/2014. Hämtad den 6 maj 2014 från:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2012_double_non_taxation_en.htm (cit. EU-kommissionen 2012).

EU-kommissionen. 2013. EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden. 9 januari.

Hämtad 14 maj 2014 från: http://cdn2.hubspot.net/hub/315629/file-413405620-pdf/Pdf-filer/Skriftväxling_mellan_regeringen_och_EU-kommissionen_maj_till_augusti_2013.pdf (cit. EU-kommissionens brev till Sveriges regering).

EU-kommissionen. 2013. Insatser mot skattebedrägeri och skatteflykt – Kommissionens bidrag till Europeiska rådets möte den 22 maj 2013. Hämtad den 2 maj 2014 från: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_sv.pdf (cit. EU-rådet 2013).

EU-kommissionen. 2013. Commission Staff Working Document Impact Assessment. 2013 Accompanying the document. Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. SWD(2013) 474 final. Brussels, 25 november. Hämtad den 6 maj 2014 från:

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/swd\(2013\)474.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/swd(2013)474.pdf) (cit. SWD (2013 474)).

Faktablad om Europeiska unionen. Juli 2013. Hämtad 15 maj 2014 från:

http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sv/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html (cit. Faktablad om EU).

OECD (2012) Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues, OECD Publishing. Hämtad den 5 maj 2014 från:

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/hybridmismatcharrangementstaxpolicyandcomplianceissues.htm> (cit. OECD 2012).

OECD (2013) Addressing Base Erosion Shifting, OECD Publishing. Hämtad den 24 april 2014 från: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en> (cit. OECD 2013a).

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. Hämtad den 23 april 2014 från:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (cit. OECD 2013b).

OECD (2014) Public Discussion Draft, BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendations for Domestic Laws). Hämtad den 2 maj 2014 från:

http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/pdf/201403_1.pdf (cit. BEPS action 2).

Ohlsson, Fredrik. 2013. *Ändringar i EU:s moder/dotterbolagsdirektiv 27 november*. Hämtad den 2 maj 2014 från:

<http://blogg.pwc.se/taxmatters/andringar-i-eus-moderdotterbolagsdirektiv>
(cit. Ohlsson, PwC 2013a).

Ohlsson, Fredrik. 2013. *Än är inte sista ordet sagt vad gäller "räntesnurror"*. 13 december. Hämtad den 2 maj 2014 från:

<http://blogg.pwc.se/taxmatters/an-ar-inte-sista-ordet-sagt-vad-galler-rantesnurror> (cit. Ohlsson, PwC 2013b).

Ohlsson, Fredrik. 2014. *Arbetet inom OECD mot aggressiv internationell skatteplanering går vidare*, 2 april. Hämtad den 2 maj 2014 från:

<http://blogg.pwc.se/taxmatters/arbetet-inom-oecd-mot-aggressiv-internationell-skatteplanering-gar-vidare> (cit. Ohlsson, PwC 2014).

SKV:s rapport. 2012. *Hybridsituationer inom bolagssektorn – Gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering*. Dnr 131-183077-12/1211, 2012-04-23 Hämtad den 14 april 2014 från:

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser/2012/skrivelser2012/131183077121211.5.71004e4c133e23bf6db800075496.html> (cit. SKV 2012-04-23).

SKV:s rapport. 2014. *Skatteplanering med ränteandrag i företagssektorn – externa lån och nya metoder för kringgående av 2009 års lagstiftning*. SKV:s promemoria, Dnr. 131 756251-13/113, 2014-01-20 Hämtad den 9 april från:

<http://www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/riks/2014/2014/skatteplaneringmedexternalanminskarintakterforbolagsskattmed45miljarderkronor.5.77dbcb041438070e039912f.html> (cit. SKV 2014-01-20).

Rättsfallsförteckning

KamR

KamR, mål nr 3684-3686-11, meddelad 2013-02-22 (*Attendo*).

HFD

RÅ 2001 ref 79.

RÅ 2007 ref 85.

RÅ 2009 ref. 14.

HFD 2011 ref 90.

EUD

C-55/94 Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, REG 1995 I-04165 (*Gebhard*).

C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt, REG 2002 I-11779 (*Lankhorst-Hohorst*).

C-403/03 Egon Schempp mot Finanzamt München, REG 2005 I-06421 (*Schempp*).

C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), REG 2005 I-10837 (*Marks & Spencer*).

C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2007 I-02107 (*Thin Cap*).

C-231/05 Oy Esab mot Keskusverolautakunta (centralskattenämnden), REG 2007 I-06373 (*Oy AA*).

C-105/07 N. V. Lammers & Van Cleeff mot Belgische Staat, REG 2008 I-00173 (*Lammers & Van Cleeff*).

C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH mot Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, REU 2011 I-06455 (*Scheuten*).

C-318/10 Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA mot État belge, ännu ej publicerad i REU (*SIAT*).