



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Rasmus Hjertqvist

Nya ränteavdragsbegränsningsregler gällande  
ränta på lån inom intressegemenskap  
En analys av förslaget förenlighet med EU-rätten

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: VT2018

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>3</b>
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Metod och material	6
1.5 Disposition	7
1.6 Forskningsläge	8
<b>2 RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNSNINGSREGLERNA</b>	<b>9</b>
2.1 2013 års bestämmelser	9
2.2 Förslaget om nya ränteavdragsbegränsningsregler	10
2.2.1 De generella ränteavdragsbegränsningsreglerna	10
2.2.2 De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna	11
2.2.2.1 Allmänt om de föreslagna riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna	11
2.2.2.2 Intressegemenskap	12
2.2.2.3 Uteslutande eller så gott som uteslutande för att få en väsentlig skatteförmån	13
2.2.2.4 Väsentligen affärsmässigt motiverat	15
<b>3 EU-SKATTERÄTTEN</b>	<b>17</b>
3.1 EU-rättens betydelse på skatteområdet och EU-domstolens roll	17
3.2 EU-domstolens praxis avseende skattelagars förenlighet med fördragsfriheterna	19
3.2.1 Allmänt om EU-domstolens tillvägagångssätt	19
3.2.2 Tillämplig fördragsfrihet	19
3.2.3 Hinder för den fria rörligheten	22
3.2.4 Rättfärdigande- och proportionalitetsbedömning	26
3.2.4.1 Rättfärdigandegrunder	26
3.2.4.2 Syftet att förhindra missbruk och skatteflykt	26
3.2.4.3 Syftet att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten	28
3.2.4.4 Bedömning vid kombination av rättfärdigandegrunder	30
3.2.4.5 Krav på rättsäkerhet	31
<b>4 SKRIVELSENA MELLAN REGERINGEN OCH KOMMISSIONEN OM 2013 ÅRS BESTÄMMELSER</b>	<b>34</b>
4.1 Kommissionens ståndpunkt	34

4.1.1	Tillämplig fördragsfrihet och hinder mot etableringsfriheten	34
4.1.2	Rättfärdigande- och proportionalitetsbedömning	35
<b>4.2</b>	<b>Regeringens ståndpunkt</b>	<b>36</b>
4.2.1	Hinder mot etableringsfriheten	36
4.2.2	Rättfärdigande- och proportionalitetsbedömning	37
<b>5</b>	<b>DISKUSSION I DOKTRIN</b>	<b>40</b>
5.1	Argument angående tillämplig fördragsfrihet	40
5.2	Argument angående negativ särbehandling och jämförbara situationer	41
5.3	Argument angående rättfärdigande och proportionalitet	43
<b>6</b>	<b>ANALYS AV FÖRSLAGETS FÖRENLIGHET MED EU-RÄTTEN</b>	<b>46</b>
6.1	Vilken fördragsfrihet bör de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna prövas mot? 46	
6.2	Utgör förslagets bestämmelser ett hinder för etableringsfriheten?	48
6.3	Kan förslagets bestämmelser rättfärdigas?	53
6.4	Uppfyller förslagets bestämmelser kravet på rättsäkerhet?	56
6.5	Slutsatser	60
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>61</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>63</b>

# Summary

On July the 20th 2017 the Swedish government announced a proposition about new rules regarding the taxation of companies. The proposition contained a general interest deduction limitation rule. At the same time, the government proposed that the interest deduction limitation rules in force at the time of writing should be kept with some changes. The purpose of this study is to examine which possibilities companies will have to deduct interest with the new proposed limitation rules and whether the rules are compatible with EU-law.

According to the proposition, the main rule will be that interest related to debts between affiliated companies is deductible. However, a proposed exception rule states that such interests will be non-deductible when the reasons behind the debt has been exclusively, or as good as exclusively, to create a significant tax benefit for the affiliated companies. Such is the case when the reasons behind the debt up to 90 % or more has been for tax reasons. The proposed legislation has additional requirements regarding the domicile of the recipient of the interest payments and when the debt is related to the acquisition of shareholder rights.

It is the view of the author that, if the proposed provisions would be subject to trial by the European Court of Justice, the applicable freedom would be the freedom of establishment. Furthermore, the provisions should be considered an impediment to the freedom of establishment. From the authors point of view this impediment could be justified by the need to prevent fraud and tax evasion in combination with the need to safeguard a balanced allocation of taxation powers between member states of the EU. However, because of the vagueness of the provisions, it is the authors conclusion that they do not meet the requirements of the principle of legal certainty and that they thusly are not in compliance with EU-law.

# Sammanfattning

Den 20 juli 2017 kom regeringen med ett förslag om nya skatteregler för företagssektorn. Regeringen föreslår bland annat att det ska införas en generell ränteavdragsbegränsningsregel för företag. Samtidigt föreslås att de ränteavdragsbegränsningsregler som i skrivande stund gäller för ränta på lån mellan företag inom samma intressegemenskap ska behållas med vissa förändringar. Syftet med denna framställning är att utreda vilka möjligheter företag kommer ha att dra av räntekostnader med de föreslagna bestämmelserna samt ifall förslagens bestämmelser är förenliga med EU-rätten.

Enligt regeringens förslag ska ränta avseende lån från företag inom intressegemenskap som huvudregel få dras av under vissa omständigheter. Det krävs dock att skuldförhållandet inte uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Så är fallet när skuldförhållandet till 90 % eller mer varit motiverat av skatteskal. Ytterligare krav ställs på mottagarens hemvist och i de fall skulden uppkommit i samband med förvärv av delägaraktier.

Det är författarens uppfattning att den fördragsfrihet som vid eventuell prövning av bestämmelserna skulle bli tillämplig är etableringsfriheten. Vidare bör förslagens bestämmelser anses utgöra ett hinder mot etableringsfriheten. Författaren anser att detta hinder skulle kunna rättfärdigas med rättfärdigandegrunden att motverka skatteflykt och missbruk i kombination med behovet av att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Det är dock författarens uppfattning att förslagens bestämmelser ändå inte skulle anses vara förenliga med EU-rätten. Detta eftersom bestämmelsernas tillämpningssvårigheter gör att de inte kan anses uppfylla det krav på rättssäkerhet som ställs av EU-rätten.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

De första bestämmelserna som begränsade rätten till avdrag för räntor som betalas till annat företag inom samma intressegemenskap kom år 2009. Anledningen till införandet var för att det inom koncerner skapades skuldförhållanden mellan företag i normalbeskattade länder och företag i lågbeskattade länder. På detta sätt kunde koncerner göra avdrag för ränta i normalbeskattade länder. Samtidigt beskattades motsvarande ränteinkomst hos mottagaren lågt eller inte alls och på detta sätt minskade alltså koncerner sin totala skattekostnad.<sup>1</sup> Bestämmelserna infördes efter att det i de så kallade "Industrivärdendomarna"<sup>2</sup> konstaterats att förfarandet inte kunde förhindras med hjälp av skatteflyktslagen.<sup>3</sup> Bestämmelserna utvidgades år 2013 och det är dessa bestämmelser<sup>4</sup> som gäller i skrivande stund.<sup>5</sup> Sedan bestämmelserna infördes år 2009 har en omdiskuterad fråga varit huruvida bestämmelserna är förenliga med EU-rätten. År 2011 prövade HFD huruvida de då gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna var förenliga med EU-rätten. HFD kom fram till att bestämmelserna inte innebar ett hinder mot etableringsfriheten som bestämmelserna prövades mot.<sup>6</sup>

Efter att kommissionen mottagit flera klagomål gällande 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler inleddes en EU-pilot.<sup>7</sup> En EU-pilot är ett informellt förfarande som föregår ett formellt överträdelseförfarande.<sup>8</sup> Efter detta pågick en skriftväxling mellan kommissionen och regeringen under vilken regeringen vidhöll att de svenska bestämmelserna var förenliga med

---

<sup>1</sup>Lodin m.fl. (2017), s. 442.

<sup>2</sup>RÅ 2007 ref. 84 – 85.

<sup>3</sup>Lodin m.fl. (2017), s. 443; Hultqvist (2012), s. 122.

<sup>4</sup>Fortsättningsvis 2013 års bestämmelser.

<sup>5</sup>Se, prop. 2012/13:1, s. 229 ff.

<sup>6</sup>Se, HFD 2011 ref. 90 I-IV.

<sup>7</sup>EU-pilot 4437/13/TAXU-Sweden.

<sup>8</sup>Väljemark (2015), *EU-kommissionens formella underrättelse: De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna och EU-rätten – var står vi nu?*, s. 202.

EU-rätten.<sup>9</sup> Efter skriftväxlingen avgav kommissionen en formell underrättelse i vilken det förklarades att kommissionen inte ansåg att regeringens argumentation var övertygande. En formell underrättelse är det första steget i ett överträdelseförfarande.<sup>10</sup> Regeringen svarade med en promemoria daterad den 20 februari 2015 i vilken det återigen togs ståndpunkten att de svenska bestämmelserna inte stred mot EU-rätten. Sedan dess har inget ytterligare steg tagits i förfarandet av kommissionen.<sup>11</sup>

Den 20 juli 2017 kom regeringen med ett förslag om nya skatteregler för företagssektorn.<sup>12</sup> I promemorian föreslås att det ska införas en generell ränteavdragsbegränsningsregel i bolagssektorn.<sup>13</sup> Samtidigt föreslås att 2013 års bestämmelser ska finnas kvar för att särskilt reglera ränta på lån mellan företag inom samma intressegemenskap. Bestämmelserna föreslås dock ändras på så sätt att de ges ett snävare tillämpningsområde.<sup>14</sup> Förslaget har kritiserats eftersom analysen av förslagets förenlighet med EU-rätten nästan är obefintlig, samtidigt som det anses finnas en beaktansvärd risk för att reglerna skulle kunna anses vara oförenliga med EU-rätten vid prövning i EU-domstolen.<sup>15</sup>

---

<sup>9</sup>Väljemark (2015), *EU-kommissionens formella underrättelse: De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna och EU-rätten – var står vi nu?*, s. 202.

<sup>10</sup>Väljemark (2015), *EU-kommissionens formella underrättelse: De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna och EU-rätten – var står vi nu?*, s. 202.

<sup>11</sup>Regeringens svar den 20 februari 2015, *Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta för koncerninterna lån*, FI2014/4205.

<sup>12</sup>Finansdepartementet: *Nya skatteregler för företagssektorn*, Fi2017/02752/S1.

<sup>13</sup>Se, *Nya skatteregler för företagssektorn*, s. 108.

<sup>14</sup>*Nya skatteregler för företagssektorn*, s. 157.

<sup>15</sup>Stockholms universitet, *Remiss: Promemorian "Nya skatteregler för företagssektorn"*, dnr SU FV-1.1.3-2166-17, s. 9.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att undersöka om förslaget nya riktade ränteavdragsbegränsningsregler som avser ränta på skuldförhållanden mellan företag inom samma intressegemenskap är förenliga med EU-rätten. Detta ska göras med hjälp av följande frågeställningar:

- Vad kommer förslaget om de nya riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna innebära för ett företags möjligheter att dra av räntekostnader?
- Är de föreslagna ränteavdragsbegränsningsreglerna förenliga med EU-rätten?

## 1.3 Avgränsningar

I detta arbete analyseras enbart de bestämmelser som i förslaget kallas de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Det är dessa bestämmelser som avses ersätta 2013 års bestämmelser och som således enbart är riktade mot ränta på lån mellan företag inom samma intressegemenskap. Den generella ränteavdragsbegränsningen som regeringen föreslår i samma promemoria, som visserligen även kommer tillämpas på skuldförhållande mellan företag inom samma intressegemenskap, kommer enbart kort att redogöras för. Vidare är det enbart de bestämmelser i förslaget som anses vara intressanta i förhållande till frågeställningarna som presenteras.

Förslagets bestämmelser kommer enbart att prövas mot EU-rättens fördragsfriheter. Således diskuteras inte förslagets överensstämmelse med sekundärrätten. Direktivet mot skatteundandraganden<sup>16</sup> och direktivet om ändring av direktiv vad gäller hybrida mismatchningar med tredje länder<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup>Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

<sup>17</sup>Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.



som förslaget till viss del har som syfte att införa i svensk rätt kommer därför inte att analyseras.

## 1.4 Metod och material

I andra kapitlet kommer gällande rätt att utredas. Dels utreds gällande rätt enligt 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler, dels gällande rätt så som den kommer vara ifall förslaget leder till lagstiftning. Detta görs med hjälp av de accepterade svenska rättskällorna. Framför allt används förarbeten i denna del. Så långt har således rättsdogmatisk metod tillämpats.<sup>18</sup> Även doktrin och Skatteverkets ställningstaganden har använts. Dessa ställningstaganden ska inte ses som en accepterad rättskälla i sig. De är dock intressanta då de visar Skatteverkets uppfattning i rättsliga frågor som i sig är intressant eftersom det visar hur bestämmelserna troligtvis kommer tillämpas i praktiken.<sup>19</sup>

I tredje kapitlet har doktrin och rättsfall från EU-domstolen använts i den del som redogör för EU-rättens betydelse för medlemsstaterna och EU-domstolens roll. I resterande del av kapitlet har EU-domstolens rättspraxis och fördragstext använts för att redogöra för hur långt skyddet för den fria rörligheten sträcker sig på skatteområdet. Både fördragstexten och praxis från EU-domstolen är erkända rättskällor inom EU-rätten.<sup>20</sup> Eftersom fördragstexten ofta är vag och mer målinriktad ger den i många fall endast ringa vägledning och av denna anledning har prejudikatstolkning fått en stor betydelse för EU-rätten.<sup>21</sup> Fördragstexten som beskriver skyddet för de fria rörligheterna får anses följa denna tradition av vaghet och i detta kapitel är det därför framför allt EU-domstolens praxis som används för att beskriva EU-rätten. Valet av rättsfall har skett med hjälp av hänvisningar i litteratur.

---

<sup>18</sup>Kleineman i: Korling och Zamboni (2013), s. 21.

<sup>19</sup>För djupare diskussion kring Skatteverkets ställningstagandens ställning i skatterätten, se Pålsson (2006), s. 401 ff.

<sup>20</sup>Hettne och Eriksson (2011), s. 40.

<sup>21</sup>Hettne och Eriksson (2011), s. 49.

Även EU-domstolens hänvisningar till andra relevanta mål har varit till hjälp.

I kapitel fyra redogörs för kommissionens och regeringens skrivelser för att beskriva deras vardera ståndpunkter gällande 2013 års bestämmelsers förenlighet med EU-rätten. Detta i den mån deras ståndpunkter och argument anses vara relevanta för en diskussion om bestämmelserna i regeringens nya förslags överensstämmelse med EU-rätten.

I kapitel fem används artiklar i tidskrifter för att redogöra för de olika argument som tidigare lyfts fram i debatten om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rätten. Framför allt har argument gällande 2013 års bestämmelsers förenlighet redogjorts för då dessa anses ligga närmst förslagets bestämmelser till utformningen. Även här har enbart de argument som anses vara intressanta för en diskussion om de föreslagna bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten använts. Många av de artiklar som använts i denna del är skrivna av praktiker som kan anses ha visst intresse av att bestämmelserna bedöms vara oförenliga med EU-rätten vilket bör beaktas vid läsning.

## **1.5 Disposition**

I andra kapitlet beskrivs 2013 års bestämmelser samt ränteavdragsbegränsningsreglerna som regeringen föreslår ska införas. I kapitel 3 redogörs för EU-rättens och EU-domstolens betydelse för medlemsstaterna och EU-domstolens praxis gällande skattelagars förenlighet med fördragsfriheterna. I fjärde kapitlet presenteras regeringens och kommissionens argument för och emot 2013 års bestämmelsers förenlighet med EU-rätten som framkommit i deras skrivelser sinsemellan. I kapitel fem redogörs för de argument som lagts fram i doktrinen gällande 2013 års bestämmelser förenlighet med EU-rätten. I det avslutande kapitlet

kommer föregående kapitel att analyseras och slutsatser utifrån analysen kommer redogöras för.

## **1.6 Forskningsläge**

Som tidigare redogjorts för är frågan om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rätten väl diskuterad. Många av de artiklar där ämnet diskuterats har redogjorts för i detta arbete. Frågan hamnar dock i nytt ljus till följd av det nya förslaget som kommer innebära att bestämmelserna till viss del förändras. Mig veterligen finns inget större verk som diskuterar frågan om de nya bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten.

## 2 Rän-teavdragsbegränsningsreglerna

### 2.1 2013 års bestämmelser

Innan de föreslagna bestämmelserna redogörs för ska de rän-teavdragsbegränsningsregler som gäller i skrivande stund presenteras. Detta för att läsaren bättre ska kunna förstå den skillnad som förslagets bestämmelser skulle innebära. Huvudregeln enligt 2013 års bestämmelser stadgas i 24 kap 10 b § inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>22</sup> och innebär att ett företag som befinner sig i en intressegemenskap inte får dra av rän-teutgifter avseende skulder till annat företag inom samma intressegemenskap. Från denna huvudregel finns två undantag. Det första är den så kallade tioprocentregeln i 24 kap 10 d § 1 st IL. Där stadgas att rän-teutgifter avseende sådana skulder som nämns i 10 b § får dras av om rän-teinkomsten som motsvarar rän-teutgiften skulle beskattats med minst 10 % i mottagarstaten ifall företaget enbart skulle haft den utgiften. Enligt 24 kap 10 d § 4 st IL ska avdrag enbart få göras med tioprocentregeln då det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit inte är för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med huvudsakligen ska förstås 75 % eller mer.<sup>23</sup>

Det andra undantaget finns i den så kallade ventilen i 24 kap 10 e § IL. Där stadgas i första stycket att, även om mottagaren inte beskattas med minst 10 %, rän-te får dras av om skuldförhållandet som ligger till grund för den är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta förutsatt att mottagaren har hemvist i stat inom EES eller i stat med vilken Sverige har ett generellt dubbelbeskattningssavtal under vissa villkor. I andra stycket stadgas att om skulden avser förvärv av delägarriätter från företag inom intressegemenskap

---

<sup>22</sup>Fortsättningsvis IL.

<sup>23</sup>Lodin, m.fl. (2017)., s. 444. Hur bedömningen ska ske och vilka omständigheter som ska beaktas redogörs för närmre i avsnitt 2.2.2.3.

ska även förvärvet av delägarrätterna vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat. I tredje stycket stadgas slutligen att det vid bedömningen av huruvida affärsmässiga skäl föreligger ska beaktas särskilt om den finansiering lånet avsett lika gärna hade kunnat ske med tillskott.

## **2.2 Förslaget om nya ränteavdragsbegränsningsregler**

### **2.2.1 De generella ränteavdragsbegränsningsreglerna**

För att öka neutraliteten mellan att finansiera med eget och lånat kapital har regeringen föreslagit att det införs en generell ränteavdragsbegränsningsregel i bolagssektorn. Detta i kombination med en sänkning av bolagsskattesatsen.<sup>24</sup> I promemorian presenteras två olika alternativ till hur regeln bör utformas av vilka regeringen förordar det första alternativet.<sup>25</sup> Det första alternativet innebär att i de fall årets ränteutgifter överstiger årets ränteinkomster får avdrag göras upp till 35 % av avdragsunderlaget. Avdragsunderlaget föreslås baseras på resultatmättet EBIT<sup>26</sup> som innebar att det ska utgöras av resultatet i verksamheten före finansiella poster och skatter.<sup>27</sup> Det andra alternativet innebär att i de fall årets ränteutgifter överstiger årets ränteinkomster får avdrag göras upp till 25 % av avdragsunderlaget. Avdragsunderlaget föreslås i detta alternativ baseras på resultatmättet EBITDA<sup>28</sup> vilket innebär att det ska utgöras av resultatet före finansiella poster, skatter och avskrivningar.<sup>29</sup>

---

<sup>24</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 109.

<sup>25</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 111.

<sup>26</sup>Står för Earnings Before Interest and Tax, se Nya regler för företagssektorn, s. 110.

<sup>27</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 114.

<sup>28</sup>Står för Earnings Before Interest Tax Depreciation and Amortization, se Nya regler för företagssektorn, s. 110.

<sup>29</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 122.

## **2.2.2 De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna**

### **2.2.2.1 Allmänt om de föreslagna riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna**

De generella ränteavdragsbegränsningsreglerna anses minska risken för skatteplanering med hjälp av räntor. Eftersom det med de generella reglerna fortfarande skulle finnas möjlighet att skatteplanera med räntor upp till gränsen för vad den generella begränsningen tillåter föreslås ytterligare begränsningar finnas kvar.<sup>30</sup> Vad som föreslås är att behålla de nu gällande ränteavdragsbegränsningsregler i förändrad form. Tillämpningsområdet för de nya bestämmelserna kommer dock genom sin utformning att vara mindre. Precis som 2013 års bestämmelser har dessa till syfte att skydda bolagsskattebasen mot internationell skatteplanering.<sup>31</sup>

De föreslagna bestämmelserna ska, precis som nu gällande ränteavdragsbegränsningsregler, rikta sig mot räntor avseende skulder mellan företag som befinner sig i intressegemenskap med varandra. För att få göra avdrag enligt förslaget krävs att mottagaren av ränteinkomsten har hemvist inom EES eller i stat med vilken Sverige har slutit ett generellt skatteavtal. Har inte företaget sådan hemvist kan avdrag ändå få göras om ränteinkomsten hade beskattats med minst 10 % i hemviststaten förutsatt att räntan var den enda inkomsten.<sup>32</sup> Från denna huvudregel föreslås finnas ett undantag. Detta undantag föreslås utformas så att avdrag ändå inte ska medges om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.<sup>33</sup>

I det fall en skuld uppkommit genom förvärv av delägar rätt från företag inom samma intressegemenskap får avdrag göras enbart om även förvärvet

---

<sup>30</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 157.

<sup>31</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 157.

<sup>32</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 159.

<sup>33</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 159.

varit väsentligen affärsmässigt motiverat.<sup>34</sup> Det är företagen som ska visa att rätt till avdrag föreligger. Detta i enlighet med vad som gäller vid yrkande av övriga avdrag enligt inkomstskattelagen.<sup>35</sup> Vad rekvisiten i de nya föreslagna riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär ska redogöras för närmre i resterande del av kapitlet.

### 2.2.2.2 Intressegemenskap

De föreslagna reglerna är, som ovan redogjorts för, riktade mot just ränta avseende skuldförbindelser inom intressegemenskap. Regeringen ansåg inte att definitionen av intressegemenskap behövde förändras i och med det nya förslaget. Definitionen av intressegemenskap är således densamma enligt förslaget som vid tillämpning av 2013 års bestämmelser.<sup>36</sup> Enligt förslaget ska därför företag anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt, har ett väsentligt inflytande i det andra. Intressegemenskap anses även föreligga om företagen står under i huvudsak samma ledning.<sup>37</sup> I förarbetena till 2013 års bestämmelser förklarade regeringen att det med väsentligt inflytande bör förstås att det ena företaget i alla fall har en ägarandel strax under 50 % i det andra. Regeringen förklarade dock samtidigt att även andra faktorer än storleken på ägarandelen ska kunna beaktas vid bedömning.<sup>38</sup>

Skatteverket har i ett ställningstagande gjort bedömningen att det inte går att fastställa någon exakt grund för när väsentligt inflytande föreligger eftersom inte enbart ägarandel ska beaktas. Andra omständigheter som till exempel delägars inbördes relationer, förekomsten av formella och informella delägaravtal samt faktiskt agerande ska beaktas. Skatteverket förklarar att det som huvudregel ska kunna presumeras att väsentligt inflytande föreligger vid 40 % ägande eller mer och att motsatsen gäller då ägarandelen

---

<sup>34</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 159.

<sup>35</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 161.

<sup>36</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 168.

<sup>37</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 168.

<sup>38</sup>Prop. 2012/13:1, s. 239.

är lägre än 40 %. Desto mindre ägarandelen är desto större presumtion för att bestämmande inflytande inte föreligger. Skatteverket förklarar dock att de är av uppfattningen att en ägarandel långt under 40 % skulle kunna utgöra väsentligt inflytande när flera delägare samverkar öppet eller dolt.<sup>39</sup> HFD har dock mig veterligen aldrig slagit fast att intressegemenskap förelegat vid ägarandel långt under 40 % vid prövning av om intressegemenskap förelegat.

### **2.2.2.3 Uteslutande eller så gott som uteslutande för att få en väsentlig skatteförmån**

Gällande frågan om vilken bedömning som ska göras vid prövning av om ett skuldförhållande uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att få en väsentlig skatteförmån hänvisas i förslaget till förarbeten avseende 2013 års bestämmelser.<sup>40</sup> I dessa förarbeten redogörs icke uttömmande för omständigheter som ska ha betydelse vid bedömning.<sup>41</sup> Vidare förklaras att det vid bedömning ska beaktas hela skuldförhållandet på så sätt att både gäldenärens och borgenärens situation tas med. En allsidig bedömning ska göras där även omständigheter som inte direkt har med skuldförhållandet att göra kan beaktas.<sup>42</sup>

Följande omständigheter nämns i förarbetena. En omständighet som talar för att det inte är fråga om affärsmässiga skäl är då det är fråga om slussning av räntebetalningar då det sker via företag i intressegemenskap och slussningen är omotiverad bortsett från de skatteeffekter som uppstår.<sup>43</sup> Strukturen som valts ska spela roll för bedömningen om huruvida en slussning är omotiverad. Ett exempel på en omotiverad slussning skulle kunna vara att företag med stora underskott som i övrigt saknar medel att låna ut ändå agerar långgivare genom slussning från andra företag i intressegemenskapen. Förfaranden som innebär att företag slussar lån till

---

<sup>39</sup>Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 117306-13/111.

<sup>40</sup>*Nya regler för företagssektorn*, s. 161.

<sup>41</sup>Prop. 2012/2013:1, s. 253.

<sup>42</sup>Prop. 2012/2013:1, s. 333.

<sup>43</sup>Prop. 2012/2013:1, s. 253.



företag i intressegemenskap med skattemässiga underskott för att kunna utnyttja detta underskott bör ses som upprättat för att få en väsentlig skatteförmån. Skatteförmånen uppnås i dessa fall genom att ränteintäkten i det långgivande företaget kvittas mot underskottet. Samtidigt dras motsvarande ränteutgift av hos det låntagande företaget.<sup>44</sup>

En omständighet som talar för att det faktiskt är affärsmässiga skäl som ligger bakom skuldförhållandet är att det är eget upparbetat kapital som lånats ut. Kapitalets ursprung är i övrigt en faktor som spelar roll för bedömningen. En annan relevant omständighet är beskattningsnivån hos mottagaren av räntan. Det förklaras i förarbetena att räntebetalningar på lån inom intressegemenskap där bolagen är föremål för konventionell beskattning och kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt inte kommer att träffas av begränsningen.<sup>45</sup> Vidare ska faktumet att en skuld är kortfristig normalt göra så att skuldförhållandet anses vara affärsmässigt och således inte uppkommit för att få en väsentlig skatteförmån.<sup>46</sup>

Även kapitaltillskott ska spela roll vid bedömning. Har långgivaren för att överhuvudtaget kunna lämna lånet behövt få ett tillskott ska detta tala för att skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit för att få en väsentlig skatteförmån.<sup>47</sup> Anledningen till detta är för att det företag som gav tillskottet i så fall lika gärna hade kunnat ge det till det låntagande företaget och således hoppa över mellanhanden.<sup>48</sup> Vidare ska möjligheten att kunna lämna tillskott få betydelse. Om det långgivande företaget i stället hade kunnat lämna ett tillskott ska detta tala för att lånet givits för att få en väsentlig skatteförmån. Även i denna situation hade det långgivande företaget lika gärna kunnat lämna tillskott. Bedömningen ska göras på intressegemenskapsnivå. Det ska således inte bara beaktas om det låntagande eller långgivande företaget skulle kunnat lämna tillskott.<sup>49</sup>

---

<sup>44</sup>Prop. 2012/2013:1, s. 254.

<sup>45</sup>Prop. 2012/2013:1, s. 254.

<sup>46</sup>Prop. 2012/2013:1, s. 334.

<sup>47</sup>*Nya regler för företagssektorn*, s. 162.

<sup>48</sup>*Nya regler för företagssektorn*, s. 163.

<sup>49</sup>*Nya regler för företagssektorn*, s. 163.

Enligt förslaget ska det med uteslutande eller så gott som uteslutande förstås från 90 - 95 procent till 100 procent.<sup>50</sup> Detta stämmer överens med innebörden av rekvisitetet när det används i inkomstskattelag i övrigt.<sup>51</sup> I förslaget förklaras att det varken är lämpligt eller möjligt att lämna en uttömmande uppräkningslista av i vilka fall avdrag ska medges. I stället lämnas det i förslaget de ovan nämnda generella kriterierna. Det förklaras vidare att det inte avses lämnas någon beloppsgräns för när en väsentlig skatteförmån föreligger men att det inte bör röra sig om lägre belopp.<sup>52</sup>

#### **2.2.2.4 Väsentligen affärsmässigt motiverat**

Som redogjorts för ovan ska det införas ytterligare krav då skulden avser förvärv av delägaraktier. I dessa fall är det inte tillräckligt att företaget visat att skuldförhållandet i sig inte uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit för att få en väsentlig skatteförmån inom intressegemenskapen. Utöver detta måste det även visas att förvärvet av delägaraktierna är väsentligen affärsmässigt motiverat.<sup>53</sup> I förslaget lämnas inga riktlinjer eller förslag på omständigheter som talar för att så är fallet. Det är dock fråga om kvantifiering av affärsmässighet på ett sätt liknande det som ska göras vid bedömning av om skuldförhållande uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att få en väsentlig skatteförmån. Omständigheterna som nämnts ovan torde därför kunna ge vägledning även för denna fråga.

Det förklaras inte heller närmre vad som krävs för att kravet på att förvärvet ska vara väsentligen affärsmässigt motiverat ska vara uppfyllt. Det förklaras dock att begreppet ”väsentligen” ställer högre krav än ”ringa”.<sup>54</sup> Det ställer dock inte lika höga krav som begreppen ”klart övervägande del” eller

---

<sup>50</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 161.

<sup>51</sup>Prop. 1999/2000:2 del 1, s. 504.

<sup>52</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 162.

<sup>53</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 164.

<sup>54</sup>Nya regler för företagssektorn, s. 164.

”övervägande”. Kravet beskrivs som att det i alla fall ska finnas verkliga affärsmässiga skäl för förvärvet.<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup>*Nya regler för företagssektorn*, s. 165.

# 3 EU-skattevärt

## 3.1 EU-rättsens betydelse på skatteområdet och EU-domstolens roll

När en stat går med i EU avstår denne från självbestämmande i en icke ringa omfattning. EU-domstolen har konstaterat att medlemskap i EU innebär långtgående rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna.<sup>56</sup> Genom EU-fördraget har en rättsordning, EU-rätten, skapats. Denna rättsordning ska i princip ha företräde framför den nationella rätten i alla tänkbara konflikter förutsatt att det finns en relevant EU-rättsakt som har direkt effekt. En medlemsstat kan således aldrig lagstifta så att EU-rättsens rättsverkan på det egna systemet inskränks.<sup>57</sup> EU-rätten kan delas in i dels primär rätt, dels sekundär rätt. Den primära rätten kan liknas vid en slags grundlag och till denna hör fördragen. I fördraget om Europeiska unionens funktionssätt<sup>58</sup> stadgas de fria rörligheterna och dessa kan således ses som en del av EU:s grundlag.<sup>59</sup> Fördragsfriheterna kan, på grund av att de anses ha direkt effekt, åberopas direkt i nationell domstol och skattelagstiftning som strider mot någon av dessa får inte tillämpas.<sup>60</sup>

I doktrin har förmodats att det antagligen inte var medlemsstaternas avsikt att fördragsfriheterna, förutom fri rörlighet av varor, skulle få betydelse för skatteområdet. I stället menas det att medlemsstaternas uppfattning varit att självbestämmanderätten i skattefrågor enbart kunde inkräktas på genom frivilligt antagande av sekundär lagstiftning.<sup>61</sup> I Avoir fiscal-målet förklarade dock EU-domstolen att även bestämmelser som hindrade etableringsfriheten kunde angripas med fördragsfriheterna. Efter detta stod

---

<sup>56</sup> Ståhl m.fl. (2011), s. 21; Dahlberg (2014), s. 346. Se även, mål C-26/62 van Gend & Loos och mål C-6/64 Costa.

<sup>57</sup> Ståhl m.fl. (2011), s. 21.

<sup>58</sup> Forsättningsvis FEUF.

<sup>59</sup> Ståhl m.fl. (2011), s. 21.

<sup>60</sup> Ståhl m.fl. (2011), s. 71

<sup>61</sup> Ståhl m.fl. (2011), s. 21

det klart att även övriga fria rörligheter måste respekteras vid utformande av skattelagstiftning.<sup>62</sup>

EU-domstolen är EU-rättens främsta uttolkare.<sup>63</sup> EU-domstolen kan dels föra fördragsbrotttalan, dels lämna förhandsavgöranden. De senare har som syfte att säkra en enhetlig tolkning av EU-rätten i medlemsstaterna.<sup>64</sup> Förhandsavgöranden är egentligen enbart bindande för domstolen som begärt avgörandet men följs i praktiken även av andra domstolar. Således kan sägas att avgörandena är prejudicerande.<sup>65</sup> EU-domstolens roll är inte att tillämpa EU-rätten eller de nationella bestämmelserna i samband med förhandsavgöranden. I avgörandena ska EU-domstolen därför enbart förklara hur förhandenvarande EU-rättslig bestämmelse ska tolkas.<sup>66</sup> Sista instans i medlemsstaterna har en skyldighet att begära förhandsavgöranden när tolkning av EU-rätten aktualiseras. Undantag från detta gäller då sista instansen anser att EU-rätten i fallet är så uppenbar att det inte råder något tvivel om innehållet.<sup>67</sup>

---

<sup>62</sup>Ståhl m.fl. (2011), s. 21. Se även, mål C-270/83 Avoir fiscal.

<sup>63</sup>Dahlberg (2014), s. 350.

<sup>64</sup>Ståhl m.fl. (2011), s. 28.

<sup>65</sup>Ståhl m.fl. (2011), s. 29.

<sup>66</sup>Ståhl m.fl. (2011), s. 31. Det kan dock diskuteras huruvida EU-domstolen alltid håller sig inom ramen för denna kompetensfördelning. Se Ståhl m.fl. (2011), s. 31 - 33 för närmare diskussion om detta.

<sup>67</sup>Ståhl m.fl. (2011), s. 29; mål C-283/81 CILFIT.

## 3.2 EU-domstolens praxis avseende skattelagars förenlighet med fördragsfriheterna

### 3.2.1 Allmänt om EU-domstolens tillvägagångssätt

Vid bedömning av om en medlemsstats lagstiftning är oförenlig med någon av fördragsfriheterna tar EU-domstolen vanligtvis följande steg. Först undersöks huruvida någon av fördragsfriheterna är tillämpliga i målet och vilken fördragsfrihet som lagstiftningen i fråga ska prövas mot.<sup>68</sup> Sedan undersöks huruvida det föreligger ett hinder mot denna fördragsfrihet. Föreligger ett hinder prövas slutligen huruvida detta kan rättfärdigas. I samband med det sista steget prövas även om bestämmelserna är förenliga med proportionalitetsprincipen.<sup>69</sup> Rättfärdigande- och proportionalitetsbedömningen överlappar varandra till viss del och i EU-domstolens praxis kan det vara svårt att tyda vilka resonemang som hör till vilken bedömning.<sup>70</sup> I denna uppsats kommer dessa bedömningar behandlas gemensamt.

### 3.2.2 Tillämplig fördragsfrihet

Etableringsfriheten stadgas i artikel 49 FEUF där det står att det är förbjudet att inskränka medborgare i medlemsstats rätt att etablera sig på annan medlemsstats territorium. Enligt artikel 54 FEUF ska det med medborgare likställas bolag som bildats i överensstämmelse med annan medlemsstats lagstiftning. Den fria rörligheten för kapital stadgas i artikel 63 FEUF. Där

---

<sup>68</sup>Hilling, (2012:1), *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på rättfärdigandegrunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, s. 756.

<sup>69</sup>Hilling, (2012:1), *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på rättfärdigandegrunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, s. 756.

<sup>70</sup>För djupare diskussion om detta, se Stoltz (2017).

framgår att det är förbjudet med bestämmelser som utgör restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater. Vidare är det förbudet med sådana restriktioner mellan medlemsstat och tredje land. Gemensamt för båda dessa fördragsfriheter är att de endast blir tillämpliga i gränsöverskridande situationer. Vid rent inhemska situationer anses inte någon fördragsfrihet ha utnyttjats och kan således inte heller åberopas.<sup>71</sup>

När EU-domstolen prövat mål där det varit fråga om lagstiftning som begränsar rätten att dra av ränta har det diskuterats huruvida det är fri rörlighet av kapital eller etableringsfriheten som bestämmelserna ska prövas mot.<sup>72</sup> Detta då lån som bolag utan hemvist i landet ger bolag med hemvist i landet utgör sådan kapitalrörelse som avses i artikel 63.<sup>73</sup> Samtidigt gäller dock att, även om fri rörlighet av kapital kan tillämpas, så ska bestämmelserna prövas mot etableringsfriheten i de fall bestämmelserna endast blir tillämpliga på situationer där ett bolag har bestämmande inflytande i ett annat.<sup>74</sup> Att även andra friheter inskränks genom bestämmelserna ses då som en oundviklig följd av att just etableringsfriheten inskränks. Under inga omständigheter ska det i en sådan situation göras en självständig prövning mot varje enskild frihet.<sup>75</sup>

Vid bestämmande av vilken frihet som blir tillämplig ska lagstiftningens ändamål beaktas.<sup>76</sup> Vidare ska alltså lagstiftning som uteslutande ska tillämpas då det föreligger bestämmande inflytande prövas mot etableringsfriheten. Vad detta innebär är att ett företag ska ha bestämmande inflytande över ett annat bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet. I de fall bestämmelserna tillämpas då ett bolag äger andelar i ett annat uteslutande i placeringssyfte och det saknas avsikt att få kontroll över bolaget ska de prövas mot fri rörlighet av kapital.<sup>77</sup> I det fall lagstiftningen

---

<sup>71</sup>Ståhl m.fl. (2011), s. 71.

<sup>72</sup>Se till exempel mål C-524/04 Thin Cap, mål C-282/12 Itelcar.

<sup>73</sup>Mål C-282/12 Itelcar, p. 14.

<sup>74</sup>Mål C-35/11 FII, p. 91.

<sup>75</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 34.

<sup>76</sup>Mål C-6/16 Eqiom SAS och Enka SA, p. 40.

<sup>77</sup>Mål C-6/16 Eqiom SAS och Enka SA, p. 41.

ifråga inte nödvändigtvis enbart ska tillämpas då ett företag har bestämmande inflytande över ett annat får hänsyn tas till omständigheterna i det enskilda fallet för att bedöma vilken frihet bestämmelserna som lagstiftningen ska prövas mot.<sup>78</sup>

I Eqiom och Enka-målet prövades lagstiftning som blev tillämplig då ett moderbolag innehade en ägarandel om minst 20 % i sitt dotterbolag. Syftet med bestämmelserna framgick inte. EU-domstolen fann att en ägarandel om 20 % inte nödvändigtvis innebar att bolaget utövade ett bestämmande inflytande.<sup>79</sup> EU-domstolen såg sedan till de enskilda omständigheterna och fann att det ena bolaget innehade samtliga aktier i det andra bolaget och att detta innebar att bestämmande inflytande förelåg. Således prövades bestämmelserna mot etableringsfriheten.<sup>80</sup> I ett annat fall blev lagstiftningen i fråga tillämplig först när ett bolag ägde minst 10 procent av antingen kapitalet eller av rösterna i ett annat bolag. EU-domstolen ansåg att detta inflytande inte nödvändigtvis var ett sådant bestämmande inflytande som avsetts i praxis.<sup>81</sup> I Beker-målet handlade det om bestämmelser som tillämpades på ägarandelar understigande 10 % vilket inte ansågs innebära något bestämmande inflytande.<sup>82</sup> EU-domstolen kom till slutsatsen att bestämmelserna skulle prövas mot fri rörlighet av kapital. Denna slutsats motiverades dock även med att bestämmelserna kunde tillämpas på utdelning från tredjeländ.<sup>83</sup>

I Lasertec-målet prövades lagstiftning som blev tillämplig då det ena bolaget innehade en betydande andel i det andra bolaget. Med betydande andel avsågs andel som översteg 25 %.<sup>84</sup> Lagstiftningen likställde dock en sådan betydande andel med de fall delägare ägde en mindre andel men alltjämt, själv eller tillsammans med andra, de facto utövade ett kontrollerande

---

<sup>78</sup>Mål C-6/16 Eqiom SAS och Enka SA, p. 44.

<sup>79</sup>Mål C-6/16 Eqiom SAS och Enka SA, p. 42 - 43.

<sup>80</sup>Mål C-6/16 Eqiom SAS och Enka SA, p. 45 - 46.

<sup>81</sup>Mål C-282/12 Itelcar, p. 22.

<sup>82</sup>Mål C-168/11 Beker, p. 29.

<sup>83</sup>Mål C-168/11 Beker, p. 30 - 31.

<sup>84</sup>Mål C-492/04 Lasertec, p. 21.



inflytande över bolaget.<sup>85</sup> Faktumet att lagstiftaren likställt dessa situationer ansågs enligt EU-domstolen visa en vilja att bestämmelserna, utan att låta exakta tal vara avgörande, skulle tillämpas när ett andelsinnehav gav möjlighet till ett bestämmande inflytande.<sup>86</sup> Med bland annat detta i beaktande kom EU-domstolen fram till att etableringsfriheten var tillämplig i målet.<sup>87</sup>

### 3.2.3 Hinder för den fria rörligheten

Alla åtgärder från medlemsstaternas sida som förbjuder, försvårar eller gör det mindre attraktivt att utöva de fria rörligheterna för unionsmedborgare anses utgöra en inskränkning.<sup>88</sup> EU-domstolen talar inte sällan om att lagstiftning innebär en inskränkning av den fria rörligheten därför att den har en avskräckande effekt på gränsöverskridande situationer.<sup>89</sup> En negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer utgör dock inte en otillåten inskränkning om den gränsöverskridande situationen inte är objektivt jämförbar med den inhemska. Vid bedömningen i detta steg måste således dels prövas huruvida en negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer sker, dels ifall de gränsöverskridande situationerna kan anses vara objektivt jämförbara med de inhemska.<sup>90</sup>

I Thin cap-målet prövade EU-domstolen underkapitaliseringsregler som innebar att låntagaren under vissa omständigheter inte fick dra av ränta på lån till annat bolag inom samma koncern. I stället omklassificerades räntan till utdelad vinst.<sup>91</sup> EU-domstolen konstaterade att bestämmelserna behandlade lånesituationer olika beroende på om långivaren var hemmahörande i landet eller i ett annat. Bestämmelserna innebar att det blev

---

<sup>85</sup>Mål C-492/04 Lasertec, p. 4.

<sup>86</sup>Mål C-492/04 Lasertec, p. 22.

<sup>87</sup>Mål C-492/04 Lasertec, p. 24.

<sup>88</sup>Mål C-6/16 Eqiom SAS och Enka SA, p. 54.

<sup>89</sup>Mål C-6/16 Eqiom SAS och Enka SA, p. 56 och mål C-14/16 Europark, p. 62.

<sup>90</sup>Se till exempel, mål C-6/16 Eqiom SAS och Enka SA, p. 56 – 57.

<sup>91</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 38.

mindre förmånligt för företag då ränta betalades till företag i samma koncern som hade hemvist i annan medlemsstat.<sup>92</sup> Det hävdades i målet att gränsöverskridande och inhemska koncerner inte var jämförbara och att någon otillåten diskriminering därför inte förelåg. Detta därför att situationerna skiljde sig på så sätt att gränsöverskridande koncerner kan flytta vinster till annat land genom lånefinansiering. Något som inhemska koncerner inte kan.<sup>93</sup> EU-domstolen höll med om att dessa situationer ur skattesynpunkt inte var jämförbara. Oavsett kunde lagstiftning som antagits med det specifika syftet att reglera gränsöverskridande koncerner anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten i målet.<sup>94</sup> Vidare ansågs den särbehandling lagstiftningen innebar beroende på var dotterbolags moderbolag hade sitt säte utgöra en inskränkning av etableringsfriheten. Detta utan att det behövde visas att lagstiftningen faktiskt avhållit något bolag från att etablera sig i medlemsstaten i praktiken.<sup>95</sup>

Liknande bedömning gjordes i X-holding-målet. Även här var det fråga om lagstiftning som var förmånligare för inhemska koncerner och även här hävdades att gränsöverskridande situationer inte var jämförbara med rent inhemska.<sup>96</sup> EU-domstolen förklarade att det vid bedömning av om situationerna är jämförbara ska beaktas den nationella lagstiftningen i frågas syfte.<sup>97</sup> Vidare förklarades att bolags hemvist visserligen skulle kunna motivera en särbehandling men att det inte alltid kunde vara så då etableringsfriheten i så fall hade blivit innehållslös.<sup>98</sup> Bestämmelserna i målet gav moderbolag möjlighet att bilda en skattemässig enhet med sina dotterbolag med hemvist i landet för att kunna resultatutjämma sinsemellan. Moderbolag som önskade skapa sådan enhet med sitt dotterbolag ansågs vara i samma situation oavsett vart dotterbolaget hade hemvist.<sup>99</sup>

---

<sup>92</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 45.

<sup>93</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 58.

<sup>94</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 59 - 60.

<sup>95</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 61 - 62.

<sup>96</sup>Mål C-337/08 X-Holding, p. 18, p. 21.

<sup>97</sup>Mål C-337/08 X-Holding, p. 18, p. 21.

<sup>98</sup>Mål C-337/08 X-Holding, p. 18, p. 23.

<sup>99</sup>Mål C-337/08 X-Holding, p. 24.

I SIAT-målet prövades bestämmelser som innebar att avdrag fick göras för kostnad då ersättning betalats för tjänst och prestation. Dock inte då mottagaren av ersättningen omfattades av väsentligt förmånligare skattebestämmelser eller inte beskattades alls.<sup>100</sup> EU-domstolen fann att situation där leverantören beskattades inom landet var jämförbar med den situation där leverantören beskattades i annan medlemsstat. Detta eftersom mottagaren av tjänsten i båda fallen haft verkliga kostnader för att förvärva eller bibehålla inkomster.<sup>101</sup> Eftersom reglerna innebar en presumtion för att avdrag skulle medges då leverantören hade hemvist inom landet, och motsatsen gällde då denne inte hade det och omfattades av väsentligt förmånligare bestämmelser eller inte beskattas alls, ansågs det vara svårare att få avdrag i det sistnämnda fallet.<sup>102</sup> Detta ansåg EU-domstolen hade en sådan avhållande effekt som strider mot de fria rörligheterna enligt fördraget. Även faktumet att bestämmelserna tillämpningsområde inte var helt fastställt fick anses ytterligare bidra till denna avhållande effekt genom sin otydlighet.<sup>103</sup>

I Lankhorst-Hohorst-målet prövades bestämmelser som innebar att ränta som betalades från dotterbolag till moderbolag med hemvist i annat land skulle beskattas som förtäckt utdelning. I det fall moderbolaget i stället haft hemvist i landet skulle i princip alltid räntan behandlas som utgift i stället för förtäckt utdelning. Detta då bestämmelsernas tillämplighet var villkorad med att moderbolaget beviljats en viss ”skattecredit” vilket i princip alltid beviljades bolag med hemvist inom landet. Samtidigt beviljades bolag med hemvist i annat land i princip aldrig det.<sup>104</sup> Denna särbehandling ansågs innebära ett hinder för etableringsfriheten då den gjorde det mindre attraktivt för bolag med säte i andra medlemsstater att utöva sin rätt att etablera sig i landet.<sup>105</sup>

---

<sup>100</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 4, p. 6. De nationella bestämmelserna i målet beskrivs närmre under avsnitt 3.2.4.5 där proportionalitetsbedömningen i målet redogörs för.

<sup>101</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 31.

<sup>102</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 24.

<sup>103</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 28.

<sup>104</sup>Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, p. 28 – 29.

<sup>105</sup>Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, p. 32.

I Oy AA-målet var det fråga om bestämmelser gällande koncernbidrag. Enligt bestämmelserna kunde dotterbolag lämna koncernbidrag med avdragsrätt i de fall då moderbolaget hade hemvist inom landet. Sådant kunde dock inte lämnas med avdragsrätt då moderbolaget hade hemvist i annat land.<sup>106</sup> Att moderbolaget i det senare fallet hade hemvist i annat land ansågs inte innebära att situationen inte var jämförbar med den där moderbolaget hade hemvist i landet.<sup>107</sup> Eftersom möjligheten att lämna koncernbidrag med avdragsrätt enbart var begränsad då moderbolaget hade hemvist i annat land förelåg ett hinder mot etableringsfriheten.<sup>108</sup>

I Hervis-målet förtydligade EU-domstolen att dolt diskriminerande bestämmelser alljämt kan utgöra hinder mot fördragsfriheterna. I målet prövades bestämmelser som särbeskattade koncerner på ett missgynnande sätt genom en progressiv skatt som beräknades på koncernens gemensamma underlag.<sup>109</sup> Trots att bestämmelserna inte på något sätt i sig särbehandlade gränsöverskridande koncerner kunde hinder för etableringsfrihet anses föreligga. Detta förutsatt att de koncerner som blev föremål för den högsta progressiva skatten i de flesta fall var sådana som sambeskattades med bolag i andra medlemsstater.<sup>110</sup> I Eurowings-målet prövades bestämmelser som innebar en förmån för de flesta företag som hyrde varor av företag inom landet. Samtidigt stängde bestämmelserna alltid ute företag som hyrde varor från företag i annan stat från denna förmån.<sup>111</sup> Detta skedde på så sätt att lagstiftningen innebar att företag som betalade hyra till annat företag som inte omfattas av en viss tysk skatt skulle lägga till en kostnadspost. Omfattades mottagaren av denna skatt så behövde den som betalade inte lägga till denna kostnadspost till sitt skatteunderlag.<sup>112</sup> Eftersom bestämmelser i flertalet fall innebar en skatteförmån för de företag som

---

<sup>106</sup>Mål C-231/05 Oy AA, p. 32.

<sup>107</sup>Mål C-231/05 Oy AA, p. 32.

<sup>108</sup>Mål C-231/05 Oy AA, p. 39.

<sup>109</sup>Mål C-385/12 Hervis, p. 35 - 36.

<sup>110</sup>Mål C-385/12 Hervis, p. 39.

<sup>111</sup>Mål C-294/97 Eurowings, p. 40.

<sup>112</sup>Mål C-294/97 Eurowings, p. 10 - 11.

hyrde varor av uthyrare i landet samtidigt som företag som hyrde varor från uthyrare i annan stat alltid utestängdes ansågs hinder föreligga.<sup>113</sup>

### **3.2.4 Rättfärdigande- och proportionalitetsbedömning**

#### **3.2.4.1 Rättfärdigandegrunder**

Ett annars otillåtet hinder mot den fria rörligheten kan rättfärdigas om det funnits tvingande skäl av allmänintresse som motiverat bestämmelserna. För att ett hinder ska kunna rättfärdigas krävs dels att bestämmelserna kan motiveras med skäl som godtagits som tvingande skäl av allmänintresse i EU-domstolens praxis eller i fördragstext, dels ska de uppfylla de krav som uppställts i praxis för att en lagstiftning ska kunna anses vara proportionerlig till sina syften.<sup>114</sup> Både att motverka missbruk och att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätterna har accepterats som rättfärdigandegrunder i EU-domstolens praxis.<sup>115</sup> Enligt EU-domstolens praxis kan även dessa två grunder åberopas i kombination.<sup>116</sup> Vilka krav som uppställs på lagstiftningen för att den ska kunna rättfärdigas samt kunna anses vara proportionerlig vid åberopande av dessa grunder ska redogöras för djupare nedan.

#### **3.2.4.2 Syftet att förhindra missbruk och skatteflykt**

EU-domstolen har förklarat att när det kommer till lagstiftning med syftet att motverka skatteflykt och missbruk ställer EU-rätten krav på att den måste vara riktad mot beteenden som består i att iscensätta rent konstlade upplägg utan förankring i den ekonomiska verkligheten. Vidare ska detta ha

---

<sup>113</sup>Mål C-294/97 Eurowings, p. 40.

<sup>114</sup>Se till exempel mål C-231/05 Oy AA, p. 44, p. 61.

<sup>115</sup>Se till exempel mål C-318/10 SIAT, p. 37 och mål C-524/04 Thin Cap, p. 72.

<sup>116</sup>Mål C-311/08 SGI, p. 66.

gjorts med syftet att få skattefördel på ett otillbörligt sätt.<sup>117</sup> Vid prövning ska inte nationella myndigheter kunna nöja sig med på förhand fastställda kriterier utan att göra en individuell prövning i det enskilda fallet. När en bestämmelse med allmän räckvidd innebär att vissa skattskyldiga undantas från viss fördel utan att Skatteverket ens behöver lägga fram indicium om missbruk går den utöver vad som anses nödvändigt i förhållande till att motverka skatteflykt och missbruk.<sup>118</sup>

En bestämmelse som inskränker grundläggande friheter enligt fördraget med syftet att förhindra missbruk får inte innehålla en allmän presumtion vid gränsöverskridande transaktioner. Den omständighet att ett bolag i medlemsstaten tar ett lån hos ett närstående bolag i annan medlemsstat får således inte i sig skapa en presumtion för missbruk enligt medlemsstatens lagstiftning.<sup>119</sup> För att lagstiftning som inskränker en grundläggande frihet ska anses vara proportionerlig i förhållande till syftet att förhindra missbruk ställs vidare krav på prövningen hos den nationella myndigheten. Vid prövning av om det är fråga om rent fiktiva upplägg för skatteändamål ska bedömning ske utifrån objektiva och verifierbara omständigheter.<sup>120</sup> Det förutsätts också att den skattskyldiga, i det fall sådant upplägg inte kan uteslutas, ges möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som visar att affärsmässiga skäl för upplägget föreligger.<sup>121</sup>

I Thin Cap-målet prövades, som ovan redogjorts för, huruvida Förenade kungarikets underkapitaliseringsbestämmelser var förenliga med etableringsfriheten.<sup>122</sup> EU-domstolen kom fram till att lagstiftningen<sup>123</sup> kunde motiveras med syftet att motverka missbruk. Detta eftersom reglerna var riktade mot de situationer då moderföretag väljer att finansiera sina

---

<sup>117</sup>Mål C-6/16 Egiom SAS och Enka SA, p. 30; mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 55; mål C-318/10 SIAT, p. 40.

<sup>118</sup>Mål C-6/16 Egiom SAS och Enka SA, p. 32; mål C-14/16 Europark, p. 55 – 56.

<sup>119</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 73.

<sup>120</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 50.

<sup>121</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 50.

<sup>122</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 38.

<sup>123</sup>Lagstiftningen beskrivs närmre i samband med att målet berörs under avsnitt 3.2.3.

dotterbolag med lån i stället för icke avdragsgilla utdelningar. På detta sätt kan nämligen en koncern flytta skattebördan till lågskatteland.<sup>124</sup>

EU-domstolen ansåg att denna typ av regler skulle kunna hålla sig inom vad som var nödvändigt i förhållande till syftet. Detta förutsatt av att lagstiftningen innebar att räntan omklassificeras till vinst enbart i de fall betalningen översteg vad som hade avtalats om bolagen inte hade ingått i samma koncern.<sup>125</sup> Detta eftersom lån som inte motsvarar marknadsmässiga villkor utgör en objektiv omständighet som kan verifieras av utomstående vid avgörande av om det är fråga om fiktivt upplägg vars syfte är att kringgå skattelagstiftning.<sup>126</sup> Vid prövning gäller då att ta reda på om lånet, i avsaknad av den särskilda förbindelsen som utgörs av att bolagen är inom samma koncern, skulle beviljats med samma villkor eller om det skulle lämnats till andra villkor.<sup>127</sup> Slutligen krävs enligt EU-domstolen även att omklassificeringen av räntan enbart sker till den del den överstiger vad som skulle avtalats enligt marknadsmässiga villkor.<sup>128</sup>

### **3.2.4.3 Syftet att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten**

EU-domstolen har förklarat att i den mån det saknas enhetliga eller harmoniserande EU-rättsakter är det fortfarande medlemsstaterna som har behörigheten att bestämma hur beskattningsrätten ska fördelas mellan dem.<sup>129</sup> I Europark-målet prövade EU-domstolen överhuvudtaget inte rättfärdigande grunden något djupare med hänvisning till att det fanns direktiv som redan säkrade en väl avvägd fördelning av beskattningsrätterna mellan staterna. Några ytterligare nationella åtgärder avseende de situationer

---

<sup>124</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 76 – 77.

<sup>125</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 80.

<sup>126</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 81.

<sup>127</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 82.

<sup>128</sup>Mål C-524/04 Thin Cap, p. 83.

<sup>129</sup>Mål C-231/05 Oy AA, p. 52.

som omfattades av direktivet kunde således inte motiveras med denna rättfärdigandegrund.<sup>130</sup>

EU-domstolen har förklarat att en minskning av skatteintäkter i landet inte i sig kan rättfärdiga inskränkningar av de grundläggande friheterna enligt fördraget.<sup>131</sup> EU-domstolen har dock medgett att en EU-rätt som alltid tillåter bolag att själva välja i vilken medlemsstat deras förluster ska dras av inte är önskvärd. Detta eftersom sådan ordning allvarligt skulle kunna äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna genom att koncerner flyttar beskattningsunderlag från en stat till en annan.<sup>132</sup>

För att inskränkande lagstiftning ska kunna motiveras med denna grund så har EU-domstolen förklarat att det inte får ske med lagstiftning som systematiskt missgynnar gränsöverskridande situationer i skattehänseende. Det är således inte tillåtet att systematiskt underlåta ett dotterbolag med hemvist i landet skattemässiga fördelar med hänvisning till att moderbolag som tar emot vinsten inte beskattas i samma land.<sup>133</sup> I Rewe-målet prövades tyska bestämmelsers förenlighet med etableringsfriheten. Den aktuella lagstiftningen innebar att tillgångsminskningar hänförliga till nedskrivning av värdet på andelar som innehades av dotterbolag i Tyskland direkt omfattades av resultaträkningen för moderbolag som var obegränsat skattskyldiga i Tyskland.<sup>134</sup> Däremot fanns det ingen möjlighet för moderbolag i samma situation att dra av avskrivningarna av dotterbolag i annan medlemsstat annat än under vissa förutsättningar.<sup>135</sup> EU-domstolen ansåg att detta var en sådan typ av lagstiftning som systematiskt nekade gränsöverskridande situationer och kunde således inte godtas med syftet om väl avvägd fördelning av beskattningsrätterna.<sup>136</sup>

---

<sup>130</sup>Se, mål C-14/16 Europark, p. 66.

<sup>131</sup>Mål C-446/03 Marks & Spencer, p. 44.

<sup>132</sup>Mål C-446/03 Marks & Spencer, p. 46, mål C-337/08 X-Holding, p. 29.

<sup>133</sup>Mål C-231/05 Oy AA, p. 53.

<sup>134</sup>Mål C-347/04 Rewe, p. 27.

<sup>135</sup>Mål C-347/04 Rewe, p. 28.

<sup>136</sup>Mål C-347/04 Rewe, p. 43.



EU-domstolen har konstaterat att rättfärdigande grunden kan användas när syftet med förhandenvarande lagstiftning bland annat är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet.<sup>137</sup> I de fall bolag kan välja ifall förluster ska beaktas i hemlandet eller annan medlemsstat kan alltså rättfärdigande grunden godtas.<sup>138</sup> Till exempel i Oy AA-målet godtog EU-domstolen denna grund för att inskränka gränsöverskridande koncerners rätt att lämna koncernbidrag. Detta då koncernbidrag i allra högsta grad gör just detta, ger bolag möjlighet att bestämma vart förluster ska beaktas.<sup>139</sup>

#### **3.2.4.4 Bedömning vid kombination av rättfärdigande grunder**

Ovan redogjordes för det strikta kravet om att lagstiftningen måste vara riktad mot rent konstlade upplägg utan förankring i den ekonomiska världen då den motiverats med behovet av att motverka skatteflykt och missbruk.<sup>140</sup> Här ska redogöras för den särskilda bedömning som EU-domstolen gjort gällande detta krav vid kombination av de båda rättfärdigande grunderna som presenterats ovan. I Oy AA-målet hade bestämmelserna om inskränkning av rätt till att göra avdrag för koncernbidrag vid gränsöverskridande situationer motiverats med båda dessa grunder. EU-domstolen konstaterade att lagstiftningen i målet inte specifikt riktade sig mot att undanta rent konstlade upplägg från skattefördel. Trots detta ansåg EU-domstolen att bestämmelserna kunde anses stå i proportion till rättfärdigande grunderna sedda ur ett helhetsperspektiv.<sup>141</sup>

Även i SGI-målet gjordes liknande bedömning. I fallet prövades belgisk lagstiftning som innebar att avvikande eller vederlagsfria förmåner belgiska bolag lämnade till bolag i annan medlemsstat räknades med i det belgiska

---

<sup>137</sup>Mål C-231/05 Oy AA, p. 54; mål C-318/10 SIAT, p. 45.

<sup>138</sup>Mål C-231/05 Oy AA, p. 55.

<sup>139</sup>Mål C-231/05 Oy AA, p. 46, 60.

<sup>140</sup>Se under avsnitt 3.2.4.2.

<sup>141</sup>Mål C-231/05 Oy AA, p. 63.

bolagets resultat. Motsvarande gällde som huvudregeln inte när mottagaren av förmånen var ett bolag med hemvist i Belgien.<sup>142</sup> Även i detta fall ansågs bestämmelserna vara motiverade med behovet av att motverka skatteflykt och missbruk i kombination med behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätterna. EU-domstolen förklarade att även om lagstiftningen i fråga inte specifikt avsåg att undanta fiktiva upplägg från skatteförmån kunde de rättfärdigas med grunderna. Detta genom att se på rättfärdigandegrunderna tillsammans.<sup>143</sup>

### 3.2.4.5 Krav på rättsäkerhet

För att lagstiftning ska kunna anses vara proportionerlig i förhållande till ovan nämnda rättfärdigande grunder ställs även krav på rättsäkerhet. Detta innebär att regler ska vara klara och precisa och att tillämpningen av reglerna är förutsebar. Detta gäller särskilt om reglerna kan innebära att det uppstår negativa konsekvenser för enskilda. Bestämmelser som inte uppfyller detta krav kan därför aldrig anses vara proportionerliga i förhållande till sina syften.<sup>144</sup>

I SIAT-målet prövade EU-domstolen huruvida belgiska regler som begränsade rätten till avdrag för kostnader för att förvärva eller bibehålla inkomster var förenliga med fri rörlighet för tjänster. Den nationella lagstiftningen i fråga innehöll en huvudregel och en specialregel. Huvudregeln innebar att den skattskyldige fick dra av utgifter nödvändiga för att förvärva eller bibehålla skattepliktiga inkomster vars äkthet och belopp påvisats av den skattskyldiga.<sup>145</sup> Specialregeln innebar att ersättning för tjänster inte skulle betraktas som kostnad för intäkternas förvärvande i de fall mottagaren i en annan medlemsstat inte omfattades av inkomstskatt. Inte heller i de fall mottagaren omfattades av inkomstskatt men de aktuella inkomsterna motsvarande kostnaden omfattades av väsentligt förmånligare

---

<sup>142</sup>Mål C-311/08 SGI, p. 42.

<sup>143</sup>Mål C-311/08 SGI, p. 66, 69.

<sup>144</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 58 – 59.

<sup>145</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 15.

skatteregler än de belgiska skulle ersättningen ses som sådan kostnad. Detta så till vida den skattskyldiga inte kunde styrka att utgifterna motsvarade verkliga och legitima transaktioner som låg på normala nivåer.<sup>146</sup>

EU-domstolen tolkade dessa bestämmelserna enligt följande. Vid tillämpning av huvudregeln skulle den skattskyldige bevisa kostnadernas äkthet och belopp samtidigt som skattemyndigheten i Belgien presumerade att avdrag skulle medges.<sup>147</sup> Vid tillämpning av specialregeln däremot fanns en presumtion för att avdrag inte skulle medges vilken var tvungen att motbevisas genom att visa att kostnaderna motsvarade verkliga och legitima transaktioner. Detta innebar att den skattskyldige skulle visa att utgifterna ingick i den normala verksamheten, att den svarade mot ett industriellt, kommersiellt eller finansiellt behov. Att lämna rättsligt giltiga handlingar och dokument var inte tillräckligt. Den skattskyldige var tvungen att göra så att skattemyndigheten var rimligt övertygad om transaktionernas legitimitet.<sup>148</sup> Som ovan redogjorts för blev specialregeln tillämplig när inkomsten som motsvarade kostnaden blev föremål för väsentligt förmånligare skatteregler än de som hade gällt för intäkten i Belgien. Det fanns dock inga riktlinjer gällande när väsentligt förmånligare skatteregler ansågs föreligga varken i lagstiftning eller administrativa föreskrifter.<sup>149</sup>

EU-domstolen bedömde att utformningen av specialregeln innebar att det krävdes att den skattskyldige systematiskt visade att alla kostnader var legitima och låg på en normalnivå utan att skattemyndigheten först pekat på någon omständighet som talade för att så inte var fallet. Detta då det inte krävdes att det förelåg några objektiva av tredjeman verifierbara omständigheter som tydde på att det var fråga om upplägg som saknade affärsmässig grund i syfte att undvika skatt.<sup>150</sup> Vidare ansåg EU-domstolen att, eftersom det saknades riktlinjer om när väsentligt förmånligare

---

<sup>146</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 16.

<sup>147</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 21.

<sup>148</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 22.

<sup>149</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 26.

<sup>150</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 55 – 56.

skatteregler förelåg, var bestämmelsernas tillämpningsområde inte tillräckligt precist.<sup>151</sup> Sammantaget ansåg därför EU-domstolen att bestämmelserna inte kunde anses vara proportionerliga till sitt syfte eftersom de inte uppfyllde kraven på rättssäkerhet.<sup>152</sup>

I Itelcar-målet prövades portugisiska underkapitaliseringsregler mot fri rörlighet av kapital. Bestämmelserna innebar att då skattskyldig hade skuld till annan aktör utan hemvist inom EU med vilken låntagaren hade särskild förbindelse så saknades rätt till avdrag till den del skulden utgjorde överskudsättning. Av den nationella lagstiftningen framgick vidare att särskilda förbindelser skulle anses föreligga när ena företaget, direkt eller indirekt, hade betydande inflytande i det andra. Enligt lagtexten behövde sådant inflytande inte nödvändigtvis baseras på att företaget ägde andelar i det andra.<sup>153</sup> Trots lagtexten förklarade regeringen i målet att begränsningen enbart avsågs tillämpas då företaget, direkt eller indirekt, ägde en andel i det låntagande bolagets kapital.<sup>154</sup> Eftersom lagstiftningen i målet enligt regeringens uppgifter var begränsade på detta sätt, trots att motsatsen framgick av lagstiftningen, kunde bestämmelsernas tillämpningsområde inte tillräckligt säkert kunna förutses för att uppfylla kravet på rättssäkerhet.<sup>155</sup>

---

<sup>151</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 57.

<sup>152</sup>Mål C-318/10 SIAT, p. 58.

<sup>153</sup>Mål C-282/12 Itelcar, p. 3.

<sup>154</sup>Mål C-282/12 Itelcar, p. 21.

<sup>155</sup>Mål C-282/12 Itelcar, p. 43 – 44.

# 4 Skrivelserna mellan regeringen och kommissionen om 2013 års bestämmelser

## 4.1 Kommissionens ståndpunkt

### 4.1.1 Tillämplig fördragsfrihet och hinder mot etableringsfriheten

Kommissionen har förklarat att de anser att 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler inte är förenliga med EU-rätten.<sup>156</sup> Först konstaterade kommissionen att etableringsfriheten ska tillämpas vid prövning av bestämmelserna. Detta eftersom lagstiftningen enligt kommissionen tillämpas då det föreligger aktieinnehav som garanterar aktieägare bestämmande inflytande hos motparten i skuldförhållandet.<sup>157</sup> Kommissionen gjorde vidare bedömningen att bestämmelserna var indirekt diskriminerande mot gränsöverskridande koncerner. Kommissionen är av uppfattningen att situationen där ett svenskt företag betalar ränta på lån till annat företag i EES-stat inom samma koncern är jämförbar med samma situation där enda skillnaden är att båda företagen har Sverige som hemviststat och kan lämna koncernbidrag till varandra.<sup>158</sup>

Kommissionen ansåg att 2013 års regler i praktiken innebär en begränsning i den gränsöverskridande situationen och att detta innebar ett hinder mot etableringsfriheten eftersom denna situation alltså ansågs jämförbar med en rent inhemsk.<sup>159</sup> Detta eftersom bestämmelserna innebär att avdrag ska

---

<sup>156</sup>Formell underrättelse, s. 9.

<sup>157</sup>Formell underrättelse, s. 6.

<sup>158</sup>Formell underrättelse, s. 6.

<sup>159</sup>Formell underrättelse, s. 6.

medges mellan två inhemska företag som kan lämna koncernbidrag mellan varandra. Däremot är det inte säkert att avdrag medges i den gränsöverskridande situationen och oftast medges inte heller avdrag i denna situationen i praktiken enligt kommissionen.<sup>160</sup> För att styrka ovan påstående hänvisar kommissionen till förarbetena i vilka det enligt kommissionen uttalas att bestämmelserna är inriktade mot gränsöverskridande koncerner. Kommissionen menar att detta kan avskräcka svenska koncerner från att etablera dotterbolag i andra EU-länder samt utländska koncerner inom EU från att etablera sig i Sverige. I detta avseende hänvisar kommissionen även till Eurowings-målet och Hervis-målet där kommissionen menar att en liknande bedömning gjordes.<sup>161</sup>

#### **4.1.2 Rättfärdigande- och proportionalitetsbedömning**

Enligt kommissionen skulle 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler kunna motiveras med att de ska förebygga skatteflykt och missbruk kombinerat med behovet att behålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätterna.<sup>162</sup> För att bestämmelserna ska kunna motiveras med grunden att motverka missbruk krävs dock enligt kommissionen att det specifika ändamålet med inskränkningen är att hindra rent iscensatta fiktiva upplägg som helt saknar ekonomiskt förankring. Med andra ord upplägg som arrangerats med syftet att undvika skatt.<sup>163</sup> Kommissionen menar att bestämmelserna går utöver vad som är nödvändigt då begränsningen även omfattar förfaranden som inte är rent fiktiva. Detta då det räcker med att förfarandet till 26 % är motiverat med skattemässiga skäl för att omfattas av begränsningen.<sup>164</sup> Vidare menar kommissionen att reglerna går utöver vad som är nödvändigt eftersom reglerna begränsar rätten till avdrag i sin helhet så fort minst 26 %

---

<sup>160</sup>Formell underrättelse, s. 7.

<sup>161</sup>Formell underrättelse, s. 7.

<sup>162</sup>Formell underrättelse, s. 7.

<sup>163</sup>Formell underrättelse, s. 7.

<sup>164</sup>Formell underrättelse, s. 7.

varit skattemässiga skäl. När det konstaterats att det är fråga om rent fiktiva upplägg menar kommissionen att reglerna måste innebära att det begränsade avdragsbeloppet ska motsvara det som överstiger vad som hade gällt vid lån mellan två oberoende parter. Detta med hänvisning till Thin cap-målet.<sup>165</sup>

Slutligen kritiserar kommissionen bestämmelsernas vida utformning och bristande förutsebarhet. Kommissionen anser inte att det finns tillräckligt med riktlinjer för hur affärsmässiga skäl ska kvantifieras. Det kritiseras vidare att det inte finns vägledning gällande tolkning av begreppet väsentlig skatteförmån. Kommissionen menar att begreppets vida utformning gör det omöjligt att på förhand med tillräcklig säkerhet fastställa dess tillämpningsområde. Speciellt med tanke på att bestämmelserna kan få negativa konsekvenser för enskilda anser kommissionen därför att bestämmelserna inte uppfyller EU-rättens krav på rättssäkerhet.<sup>166</sup>

## **4.2 Regeringens ståndpunkt**

### **4.2.1 Hinder mot etableringsfriheten**

Regeringen är av uppfattningen att bestämmelserna, tvärt emot vad kommissionen menar, är förenliga med etableringsfriheten enligt EU-rätten.<sup>167</sup> Regeringen anser inte att de situationer som kommissionen anser ska ligga till grund för prövningen är jämförbara. Det vill säga situationen då två svenska bolag som kan lämna koncernbidrag till varandra betalar ränta på lån mellan varandra och situationen då ett svenskt bolag betalar ränta på lån till bolag inom samma koncern som har hemvist i annan EES-stat. Detta eftersom det enligt regeringen är en av EU-domstolen erkänd skillnad att två bolag kan lämna koncernbidrag mellan varandra i förhållande till den situation där bolagen inte kan göra detta.<sup>168</sup> Regeringen

---

<sup>165</sup>Formell underrättelse, s. 8.

<sup>166</sup>Formell underrättelse, s. 8, se även prop. 2012/13:1, bilaga 1, s. 19.

<sup>167</sup>Regeringens svar, s. 3.

<sup>168</sup>Regeringens svar, s. 6.

anser att skillnaden erkänts av EU-domstolen genom att EU-domstolen bedömt att det inte strider mot EU-rätten att begränsa koncernbidragsrätten till rent inhemska situationer.<sup>169</sup>

Om det nu skulle anses vara fråga om jämförbara situationer så anser regeringen att det ändå inte föreligger någon inskränkning. Detta då 2013 års bestämmelser inte formellt särskiljer svenska och utländska företag. Till skillnad från reglerna i Euowings-målet som kommissionen hänvisar till menar regeringen att de svenska bestämmelserna inte alltid utestänger rätt till avdrag vid koncerninterna lån mellan Sverige och annan medlemsstat. Inte heller Hevis-målet är relevant enligt regeringen eftersom en bedömning enligt de svenska bestämmelserna ska ske utifrån en samlad bedömning utifrån kriterierna.<sup>170</sup>

Regeringen menar även att kommissionen missuppfattat de svenska förarbetena. Regeringen menar att bara för att det i förarbetena framgår att syftet med bestämmelserna är att den svenska skattebasen inte ska urholkas och att någon urholkning normalt inte sker i inhemska situationer så betyder inte det att bestämmelserna är riktade mot gränsöverskridande situationer. Vad som menas är bara att en skattefördel inte anses uppkomma när avdrag görs för ränteutgift då motsvarande ränteinkomst tas upp till beskattning av annat företag inom koncernen i Sverige. Det ska dock inte enligt regeringen ses som en friskrivning för sådana situationer.<sup>171</sup>

#### **4.2.2 Rättfärdigande- och proportionalitetsbedömning**

Vidare är regeringen av uppfattningen att om det skulle anses föreligga ett hinder för etableringsfriheten så skulle detta kunna rättfärdigas. Regeringen pekar på att kommissionen anser att bestämmelserna är lämpade att

---

<sup>169</sup>Regeringens svar, s. 5.

<sup>170</sup>Regeringens svar, s. 7.

<sup>171</sup>Regeringens svar, s. 8.



motverka skatteflykt och missbruk i kombination med behovet av att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Samtidigt argumenterar kommissionen för att bestämmelserna går utöver vad som är nödvändigt enbart i förhållande till syftet att motverka missbruk. Regeringen menar dock att det alltså inte är det enda syftet och att bestämmelserna inte brister om även ser till det andra syftet.<sup>172</sup>

Gällande proportionalitetsbedömningen anser regeringen att bestämmelserna inte skapar effekter som inte är proportionerliga till deras ändamål.<sup>173</sup> Avseende kommissionens argument om att de svenska bestämmelserna är oproportionerliga då hela avdraget nekas så fort bestämmelserna blir tillämpliga utan att avdraget proportioneras ner menar regeringen följande. Detta krav på att proportionera ner avdraget till vad som skulle gällt mellan två oberoende parter är kopplat till rättfärdigandegrunden att motverka skatteflykt och missbruk. Det är regeringens uppfattning att detta krav inte gäller i det fall reglerna motiverats med denna rättfärdigandegrund i kombination med rättfärdigandegrunden att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Detta på samma sätt som kravet på att bestämmelserna ska vara riktade mot rent konstlade upplägg inte upprätthålls vid kombination av dessa rättfärdigandegrunder.<sup>174</sup>

Regeringen tar även avstånd från kommissionens ståndpunkt gällande att bestämmelserna skulle vara oproportionerliga då de inte uppfyller kraven på rättssäkerhet. Regeringen påpekar att den praxis som kommissionen hänvisar till gällande detta krav, SIAT-målet, berör regler med delvis annan rättfärdigandegrund än de svenska bestämmelserna.<sup>175</sup> Vidare menar regeringen att det för de svenska bestämmelserna faktiskt finns gott om riktlinjer i förarbetena och pekar på den betydelse som förarbetena har för svensk rättstillämpning. Något som enligt regeringen saknats i de fall då

---

<sup>172</sup>Regeringens svar, s. 11.

<sup>173</sup>Regeringens svar, s. 12.

<sup>174</sup>Regeringens svar, s. 15.

<sup>175</sup>Regeringens svar, s. 18.

liknande bestämmelser fällts i EU-domstolen med hänvisning till bristande rättssäkerhet.<sup>176</sup>

---

<sup>176</sup>Regeringens svar, s. 19.

# 5 Diskussion i doktrin

## 5.1 Argument angående tillämplig fördragsfrihet

Angående vilken fördragsfrihet som 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler bör prövas mot menar Ohlsson att det antingen skulle kunna vara fri rörlighet av kapital eller etableringsfriheten. Ohlsson pekar på FII-målet och Itelcar-målet i vilka EU-domstolen förklarade att lagstiftning som inte uteslutande tillämpas på situationer där bestämmande inflytande utövas kan bedömas i förhållande till fri rörlighet av kapital.<sup>177</sup> Enligt Ohlsson bör därför ett bolag kunna åberopa den fria rörligheten för kapital, oavsett bestämmande inflytande i det enskilda fallet, så länge bestämmelserna inte uteslutande tillämpas på situationer där sådant inflytande föreligger.<sup>178</sup>

För att 2013 års bestämmelser ska bli tillämpliga räcker det att ett bolag har väsentligt inflytande i det andra. Ohlsson menar att Skatteverkets ställningstagande, dialogsvar samt uttalanden i förarbetena tyder på att väsentligt inflytande skulle kunna anses föreligga vid mycket låg ägarandel.<sup>179</sup> Ohlsson pekar särskilt på ett dialogsvar som ska ha meddelats av Skatteverket den 9 april år 2013. Skatteverket gjorde där bedömningen att ett företag befann sig i intressegemenskap med ett annat i vilket företaget hade en ägarandel om 10 %. Detta då företagen ansågs vara i intressegemenskap genom samordnat agerande med två andra bolag vilka hade ägarandelar i företaget om 55 % respektive 35 %.<sup>180</sup>

---

<sup>177</sup>Ohlsson (2014), *Ränteavdragen och EU-rätten*, s. 15.

<sup>178</sup>Ohlsson (2014), *Ränteavdragen och EU-rätten*, s. 15.

<sup>179</sup>Ohlsson (2014), *Ränteavdragen och EU-rätten*, s. 18.

<sup>180</sup>Ohlsson (2014), *Ränteavdragen och EU-rätten*, s. 18.

Om nu väsentligt inflytande kan anses föreligga redan när ett företag har så lite som 10 % ägarandel i annat företag innebär det att bestämmelserna ska prövas mot fri rörlighet av kapital enligt Ohlsson. Detta eftersom det enligt Ohlsson är tydligt att EU-domstolen inte anser att bestämmande inflytande föreligger vid så låg ägarandel.<sup>181</sup>

## 5.2 Argument angående negativ särbehandling och jämförbara situationer

Väljemark kritiserar regeringens bedömning gällande jämförbara situationer. Hon anser inte att möjligheten att lämna koncernbidrag innebär att situationen inte är jämförbar med en situation där det inte går att lämnas sådant bidrag med avdragsrätt. Hon menar att en sådan ordning skulle innebära att diskriminering alltid var tillåten förutsatt av att koncernbidrag skulle kunna ha lämnats om båda bolagen varit svenska. Dessutom menar hon att det inte är förenligt med EU-domstolens synsätt.<sup>182</sup> I detta avseende hänvisar Väljemark till Thin cap-målet.<sup>183</sup> I målet behandlades bestämmelser vars specifika syfte var att riktas mot gränsöverskridande koncerner. Även om de svenska bestämmelserna inte har något sådant uttalat syfte så anser Väljemark att det ändå av bland annat förarbetena framgår att bestämmelserna är avsedda för just sådana situationer.<sup>184</sup>

Väljemark pekar vidare på X-Holding-målet i vilket hon menar att EU-domstolen förklarade att en skattskyldiges hemvist är något som kan motivera en särbehandling, men att om särbehandling vid

---

<sup>181</sup>Ohlsson (2014), *Ränteavdragen och EU-rätten*, s. 19 - 20.

<sup>182</sup>Väljemark (2015), *Sveriges svar på EU-kommissionens formella underrättelse om ränteavdrag*, s. 310.

<sup>183</sup>Väljemark (2015), *Sveriges svar på EU-kommissionens formella underrättelse om ränteavdrag*, s. 310. För närmare redogörelse av bestämmelserna i Thin cap, se avsnitt 3.2.3.

<sup>184</sup>Väljemark (2015), *Sveriges svar på EU-kommissionens formella underrättelse om ränteavdrag*, s. 311.

gränsöverskridande situationer alltid tilläts så skulle etableringsfriheten bli innehållslös. Väljemark anser även att bedömningen som gjordes i SIAT-målet bör kunna tillämpas på de svenska reglerna trots att det handlade om avdrag för tjänst. Slutligen menar Väljemark att det finns många exempel på där EU-domstolen ansett att inhemska och gränsöverskridande situationer är jämförbara trots att det funnits EU-förenliga resultatutjämningsregler som enbart varit tillämpliga i den inhemska situationen.<sup>185</sup>

Enligt Ohlsson visar SIAT att lagstiftning som ställer krav på viss beskattningsnivå i mottagarstaten kan innebära negativ särbehandling.<sup>186</sup> Det är Ohlssons mening att mycket tyder på att bestämmelserna är riktade mot just gränsöverskridande situationer. Detta då det sägs i förarbetena att reglerna ska åtgärda hotet mot den svenska skattebasen. Skattebasen påverkas överhuvudtaget inte i rent inhemska situationer menar Ohlsson. Dessutom sägs att det mellan bolag som kan lämna koncernbidrag mellan varandra inte anses uppstå en väsentlig skatteförmån. Ohlsson anser därför att bestämmelserna innebär att det i rent inhemska situationer alltid föreligger avdragsrätt medan det alltid föreligger osäkerhet kring samma rätt vid gränsöverskridande situationer. Ohlsson menar att detta är en klart avskräckande effekt av bestämmelserna.<sup>187</sup>

---

<sup>185</sup>Väljemark (2015), *Sveriges svar på EU-kommissionens formella underrättelse om ränteavdrag*, s. 313.

<sup>186</sup>Ohlsson (2013), *Även solen har sina fläckar: EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler*, s. 108.

<sup>187</sup>Ohlsson (2013), *Även solen har sina fläckar: EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler*, s. 108. Se även Ohlsson (2014), *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?*, s. 652-655.

## 5.3 Argument angående rättfärdigande och proportionalitet

Gällande frågan om bestämmelserna skulle kunna rättfärdigas, om de nu ansågs utgöra ett hinder, är Ohlsson skeptisk. Ohlsson menar att EU-domstolen i Eurowings-målet uttalade att negativ särbehandling inte kan motiveras av att mottagarens beskattas mindre i mottagarlandet. Ohlsson pekar vidare på att EU-domstolen visserligen accepterat motverkande av skatteflykt som grund, dock endast i de fall de endast omfattat fiktiva upplägg utan ekonomisk förankring som uteslutande arrangeras i syfte att undvika skatt. Ohlsson menar att de svenska bestämmelserna träffar fler situationer än dessa.<sup>188</sup>

Väljemark anser att rättfärdigandegrunden att bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätterna inte nödvändigtvis är relevant när det är fråga om lagstiftning som ställer krav på affärsmässighet. Hon anser inte heller att det är helt verklighetsförankrat att hävda att bestämmelsernas syfte är att förhindra att skattebasen urholkas genom att vinster med hjälp av ränteavdrag förs över till ett annat land.<sup>189</sup>

Gällande de ränteavdragsbegränsningsregler som gällde innan 2013 års bestämmelser ansåg Hilling att det var mycket troligt att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle accepteras på grunderna att motverka skatteflykt och bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätterna i kombination. Hilling pekar på att ränteavdragsbegränsningsregler syftar till att undvika att det skatteplaneras med hjälp av ränteavdrag. Eftersom ränteavdrag minskar beskattningsunderlaget i det land de dras av så är det enligt Hilling fråga om att flytta beskattningsunderlag mellan stater. Hilling anser att det är

---

<sup>188</sup>Ohlsson (2013), *Även solen har sina fläckar: EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler*, s. 109.

<sup>189</sup>Väljemark (2015), *Sveriges svar på EU-kommissionens formella underrättelse om ränteavdrag*, s. 316.

lagstiftning med syftet att förhindra just den typen av förfaranden som EU-domstolen genom rättfärdigandegrunden att bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätterna har accepterat.<sup>190</sup> Vidare är Hilling av uppfattningen att EU-domstolen inte håller fast vid det hårda kravet på att reglerna ska vara riktade mot rent konstlade upplägg i de fall bestämmelserna motiverats med dessa grunder i kombination.<sup>191</sup>

Ohlsson anser att rekvisiten ”väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen” och ”huvudsakliga skälet för skuldförhållandet” är mycket vagt utformade och att det inte klarläggs hur de ska tillämpas i förarbetena.<sup>192</sup> Ohlsson är således av uppfattningen att det i det enskilda fallet är väldigt svårt för en skattebetalare att bedöma huruvida avdrag kommer medges i förväg.<sup>193</sup> Sammantaget anser Ohlsson att det är uppenbart att den svenska lagstiftningens ordalydelse inte uppfyller EU-rättsliga kraven på rättssäkerhet och att förarbetena inte ändrar detta.<sup>194</sup> Ohlsson har uttalat att de svenska förarbetena i denna fråga är otydliga och att det är omöjligt att veta vilken vikt som ska läggas vid de olika omständigheterna som sägs ska ha betydelse för bedömningen.<sup>195</sup> Enligt Ohlsson bör faktumet att den aktuella fördragsfriheten i SIAT-målet var fri rörlighet av tjänster inte innebära att det enbart är mot denna frihet som dessa rättssäkerhetskrav ställs. Detta med hänvisning till Itelcar-målet där EU-domstolen ställde samma krav vid prövning av fri rörlighet av kapital.<sup>196</sup>

---

<sup>190</sup>Hilling (2012:2), *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning*, s. 824.

<sup>191</sup>Hilling (2012:1), *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på rättfärdigandegrunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, s. 824.

<sup>192</sup>Ohlsson (2013), *Även solen har sina fläckar: EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler*, s. 109 – 110.

<sup>193</sup>Ohlsson (2013), *Även solen har sina fläckar: EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler*, s. 110.

<sup>194</sup>Ohlsson (2014), *Ränteavdragen och EU-rätten*, s. 23.

<sup>195</sup>Ohlsson (2014), *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?*, s. 659.

<sup>196</sup>Ohlsson (2014), *Ränteavdragen och EU-rätten*, s. 23. För liknande resonemang, se Väljemark (2015), *Sveriges svar på EU-kommissionens formella underrättelse om ränteavdrag*, s. 317.

Hilling har ansett att något som talar mot att kravet på huvudsakligen affärsmässiga skäl är förenligt med EU-rätten är att det i vissa situationer skulle kunna anses vara omöjligt att med tillräcklig precision kunna förutse bestämmelsernas tillämplighetsområde. Hilling anser dock att något som skulle kunna tala för EU-förenlighet är att reglerna i alla fall ger möjlighet att undkomma avdragsbegränsningen genom att få visa att skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat. På grund av att bestämmelserna i övrigt var utformade på ett sätt som låg i linje med EU-domstolens praxis ansåg Hilling att det skulle vara troligt att EU-domstolen skulle ha viss förståelse för den svårighet som är förknippad med rekvisit avseende affärsmässiga skäl. Det får uppfattas som att Hilling här menar att EU-domstolen genom sin förståelse för denna svårighet således inte skulle vara lika hård i sin bedömning.<sup>197</sup>

---

<sup>197</sup>Hilling (2012:2), *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning*, s. 826.



## **6 Analys av förslagets förenlighet med EU-rätten**

### **6.1 Vilken fördragsfrihet bör de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna prövas mot?**

Jag anser att det skulle kunna diskuteras om förslagets riktade ränteavdragsbegränsningsregler ska prövas mot antingen etableringsfriheten eller fri rörlighet av kapital. Detta då bestämmelserna berör ränta och lån som alltså är sådana kapitalrörelser som skyddas enligt artikel 63 FEUF. Samtidigt är det tydligt att bestämmelserna riktar sig mot situationer där en viss grad av inflytande föreligger. Således blir även etableringsfriheten intressant att diskutera utifrån. Att friheterna gemensamt skulle prövas mot en medlemsstats lagstiftning är uteslutet enligt EU-domstolens praxis. Det måste således utvärderas vilken frihet som en självständig bedömning ska göras mot. Eftersom förslagets bestämmelser i alla fall kräver en viss mån av inflytande för att bli tillämpliga går det att utesluta att enbart fri rörlighet av kapital skulle kunna bli tillämplig. Detta eftersom så är fallet först när lagstiftningen i fråga enbart blir tillämplig på situationer där ägarandelar uteslutande innehas i placeringssyfte. Mer intressant är enligt mig att diskutera ifall förslagets bestämmelser uteslutande blir tillämpliga då det föreligger bestämmande inflytande. I så fall skulle tillämpligheten av fri rörlighet av kapital kunna uteslutas enligt EU-domstolens praxis.

Ohlsson menar att Skatteverkets ställningstagande och dialogsvar talar för att väsentligt inflytande enligt de svenska bestämmelserna kan föreligga redan vid så låg ägarandel som 10 % och att det är tydligt att EU-domstolen inte anser att bestämmande inflytande föreligger vid så låg ägarandel.

Ohlsson anser således att detta innebär att bestämmelserna ska prövas mot fri rörlighet av kapital.

Först kan konstateras att Ohlssons argumentation får anses vara lika relevant gällande regeringens föreslagna ränteavdragsbegränsningsregler som den är för 2013 års bestämmelser eftersom definitionen av intressegemenskap inte avses förändras i och med förslaget. Det ska dock poängteras att varken Skatteverkets ställningstaganden eller dialogsvar nödvändigtvis återger gällande rätt så som HFD hade fastställt den vid prövning. Av EU-domstolens praxis framgår visserligen att ägarandelar om 20 % och lägre inte i sig anses innebära att det nödvändigtvis anses föreligga bestämmande inflytande. Jag skulle dock vilja ifrågasätta Ohlssons inställning gällande att antalet procents ägarandel som innehas nödvändigtvis är avgörande vid prövning av EU-domstolen.

I samtliga av de fall som Ohlsson hänvisar till i detta hänseende prövar EU-domstolen ägarandelen först efter det att det konstaterats att syftet med bestämmelserna inte kunnat utrönas. I Lasertec-målet ansågs det framgå att syftet var att bestämmelserna uteslutande skulle tillämpas när det förelåg bestämmande inflytande. Anledningen till detta var därför att bestämmelserna ifråga enbart blev tillämpliga på lägre andelsinnehav i de fall delägaren på grund av andra omständigheter de facto utövande ett bestämmande inflytande. För de svenska bestämmelserna del bör det framgå att syftet är att de ska tillämpas då företag har bestämmande inflytande över det andra bolagets beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet. Detta eftersom det klart framgår av förarbetena att lägre ägarandelar enbart anses falla in under definitionen av intressegemenskap då det föreligger andra omständigheter som har betydelse för bedömningen.

Även i Skatteverkets ställningstagande förklaras att det blir aktuellt att anse att intressegemenskap föreligger vid låga ägarandelar först när det föreligger omständigheter som talar för att inflytande trots allt är stort. I dialogsvaret som Ohlsson hänvisar till där det ansågs föreligga väsentligt inflytande då

ett bolag innehade en ägarandel om 10 % var anledningen till Skatteverkets slutsats att inflytande fanns i samverkan med andra bolag som ägde betydligt större andelar.

Min uppfattning är att EU-domstolen vid prövning av tillämplig fördragsfrihet inte hade låtit den lägsta ägarandelen som bestämmelserna kan tillämpas på vara avgörande utan att beakta andra omständigheter som talar för att inflytande i praktiken föreligger. Tvärtom uttalade EU-domstolen i till exempel Itelcar-målet att ägarandelen inte nödvändigtvis innebar att bestämmande inflytande förelåg. Genom denna formulering tolkar jag det som att EU-domstolen även lämnar det öppet för att bestämmande inflytande kan anses föreligga vid lägre ägarandelar när andra omständigheter talar för att sådant föreligger. Att andra omständigheter än ägarandel kan beaktas vid bedömning av om lagstiftning uteslutande tillämpas då det föreligger bestämmande inflytande framgår även av Lasertec-målet.

Min slutsats i denna fråga blir därför att förslagets bestämmelser enbart kommer tillämpas i situationer där det föreligger bestämmande inflytande enligt EU-rätten. Detta eftersom intressegemenskap först presumeras vid högre ägarandelar och endast anses föreligga vid lägre ägarandelar då andra omständigheter finns som talar för att sådant inflytande de facto föreligger. Således ska bestämmelserna prövas mot etableringsfriheten.

## **6.2 Utgör förslagets bestämmelser ett hinder för etableringsfriheten?**

Anledningen till kommissionens formella underrättelse angående 2013 års bestämmelser var för att kommissionen ansåg att gränsöverskridande situationer särbehandlades på ett negativt sätt i förhållande till rent inhemska. Frågan är ifall förslagets nya bestämmelser negativt särbehandlar dessa två situationer och ifall situationerna överhuvudtaget är jämförbara.

Det är min ståndpunkt att de argument som lyfts fram gällande 2013 års bestämmelser angående huruvida det föreligger negativ särbehandling även är relevanta för förslaget bestämmelser. Mycket av argumentationen kretsar kring förarbetsuttalanden gällande 2013 års bestämmelser. Detta är samma förarbetsuttalanden som hänvisas till för vägledning i det nya förslaget.

Gällande jämförbarhet ansåg alltså kommissionen att situationen där svenskt bolag betalar ränta på lån till annat svenskt företag inom samma koncern som koncernbidrag hade kunnat lämnas till inte blir annan bara för att mottagaren är ett icke svenskt bolag till vilket koncernbidragsrätt inte föreligger. Regeringen menade däremot att situationerna inte är jämförbara då rätten att lämna koncernbidrag är en erkänd skillnad som endast finns i ena situationen. Min uppfattning är i likhet med Väljemark att regeringens uppfattning saknar stöd i EU-domstolens praxis. EU-domstolen har visserligen förklarat att en gränsöverskridande situation ur skattesynpunkt är annorlunda i förhållande till en rent inhemsk. Trots detta har dock EU-domstolen aldrig låtit denna omständighet innebära att situationerna EU-rättsligt inte ska anses vara jämförbara med varandra. Inte heller har EU-domstolen mig veterligen någonsin låtit omständigheten att det i ena situationen funnits lagstadgade resultatutjämningsmöjligheter innebära att situationerna inte kan anses vara jämförbara. Till och med i Oy AA-målet, som regeringen hänvisar till och där EU-domstolen visserligen accepterade att Finland begränsade koncernbidragsrätten till nationella koncerner, ansågs rent inhemska och gränsöverskridande situationer vara objektivt jämförbara.

Min uppfattning är att särskilt Thin cap-målet är intressant att se till för svensk del. Detta då det även här handlade om ränteavdragsbegränsningsregler som främst blev tillämpliga då det var fråga om gränsöverskridande koncerner. EU-domstolen ansåg här att den inhemska och den gränsöverskridande situationen där räntor betalades på lån inom samma koncern var jämförbara. Jag ser ingen anledning till varför EU-domstolen skulle göra en annorlunda bedömning vid prövning av de svenska bestämmelserna. Sammantaget blir min slutsats således att

situationerna är jämförbara och att särbehandling inte kan ske utan att innebära ett otillåtet hinder för etableringsfriheten.

Huvudargumentet som lyfts fram för att de föreligger negativ särbehandling vid gränsöverskridande situationer gällande 2013 års bestämmelser är att bestämmelserna är avsedda att enbart tillämpas på internationella koncerner och att det i praktiken är i dessa fall de tillämpas. Förslagets bestämmelser blir som huvudregel inte tillämpliga då mottagaren av räntan har hemvist inom EES-stat eller då denne beskattas med 10 %. Undantaget gäller generellt för de fall då skuldförhållanden skapats för att få skatteförmån. Precis som regeringen argumenterade för gällande 2013 års bestämmelser kan man för förslagets bestämmelser konstatera att det inte är fråga om att uttryckligen särbehandla gränsöverskridande situationer. Frågan är om det blir effekten av förslaget i praktiken.

I förslaget förklaras att ett syfte med bestämmelserna är att skydda bolagsskattebasen mot internationell skatteplanering. Det hänvisas för vägledning i förslaget till förarbetena till 2013 års bestämmelser. Det är i dessa förarbeten som det uttalas att konventionellt beskattade bolag med rätt att lämna koncernbidrag mellan varandra inte kommer träffas av någon begränsning vid eventuella räntebetalningar då det inte uppkommer någon skatteförmån. Jag anser, likt kommissionen m.fl., att dessa förarbetsuttalanden starkt tyder på att det är just i gränsöverskridande situationer som bestämmelserna avses tillämpas. Regeringens motargument, att uttalandena i förarbetena inte ska ses som en friskrivning från undantaget vid interna situationer, ändrar inte på detta. Kommissionens jämförelsesituationer var just den där räntebetalningar görs på låneförhållanden mellan två svenska bolag som har rätt att lämna koncernbidrag till varandra och den där samma omständigheter föreligger med skillnaden att det är fråga om en gränsöverskridande situation. Regeringen säger uttryckligen i förarbetena till 2013 års bestämmelser att bestämmelserna vanligtvis inte blir tillämpliga i förstnämnda situationen. Precis som regeringen förklarar i sitt svar uppkommer ju ingen sådan

skatteförmån som efterfrågas i lagtexten i denna situation eftersom bolagen lika gärna hade kunnat resultatutjämna med avdragsgilla koncernbidrag. Det är därför enligt mig relativt tydligt att det är just i den senare situationen som förslagens bestämmelser kommer bli tillämpliga.

Kommissionen motiverar att det skulle föreligga indirekt diskriminering genom att hänvisa till Eurowings och Hervis-målet. Regeringen menar dock att Eurowings-målet inte är relevant eftersom de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inte alltid utestänger rätten till avdrag då det är fråga om en gränsöverskridande situation. Hervis-målet anses inte vara relevant eftersom det enligt de svenska bestämmelserna ska göras en bedömning utifrån samtliga omständigheter där mottagarens hemvist inte är avgörande. Jag anser att de svenska bestämmelserna inte går lika långt som de som prövades i Eurowings-målet. Varken 2013 års bestämmelser eller förslaget innebär att skatten blir högre när mottagaren inte omfattas av en viss svensk skatt.

När det kommer till regeringens inställning till Hervis-målet är jag dock inte lika övertygad. Enligt mig är Hervis-målet en av de domar där EU-domstolen verkligen visar hur benägen den är att anse att det föreligger hinder för en fördragsfrihet. Utan att lagstiftningen särskilt pekade ut gränsöverskridande situationer eller i praktiken enbart blev tillämplig i dessa situationer ansågs hinder föreligga. Detta så länge de koncerner som blev föremål för den tyngsta progressiva skatten var just internationella koncerner. Det får anses att EU-domstolen går längre här än den skulle anses gjort ifall den ansåg att hinder förelåg vid prövning av förslagens ränteavdragsbegränsningsregler. Det står trots allt relativt klart att det är just på internationella koncerner som bestämmelserna, inte bara kommer begränsa avdrag i störst utsträckning, utan överhuvudtaget kommer tillämpas.

Gällande Ohlssons argument om att SIAT-målet visar att krav på beskattningsnivå i mottagarstat innebär negativa särbehandling ska belysas

en viss skillnad mellan förslaget och 2013 års bestämmelser. Den 10 %-regel i 2013 års bestämmelser som Ohlsson här syftar på innebär att om mottagaren beskattades med 10 % eller mer skulle som huvudregel avdrag medges. Förslagets bestämmelser är utformade något annorlunda i detta avseende eftersom huvudregeln är att då mottagaren beskattas i EES-stat eller med minst 10 % så ska avdrag medges. Genom förslagets nya bestämmelser blir således kravet på beskattning hos mottagaren mer indirekt genom att den skulle kunna motivera en tillämpning av undantaget. Detta eftersom en låg beskattningsnivå kan innebära att det anses uppstå en väsentlig skatteförmån. Att beskattningsnivån hos mottagaren ska beaktas vid bedömning av om ett skuldförhållande uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att få en väsentlig skatteförmån förklaras även i förslaget och de förarbeten som hänvisas till. Argumentet kan således sägas till viss del fortfarande vara relevant även om det inte uppställs något direkt krav på beskattningsnivå hos mottagaren som i 2013 års bestämmelser. SIAT-målet får därför, likt Ohlsson menar, tala för att hinder för den fria rörligheten skulle anses föreligga vid prövning av de svenska bestämmelserna.

Jag anser vidare att SIAT-målet talar för att EU-domstolen skulle anse att det förelåg hinder vid prövning av förslagets bestämmelser av ytterligare en anledning. I SIAT-målet ansågs att bestämmelsernas otydlighet, som annars brukar få större betydelse vid proportionalitetsbedömningen, i sig kunde avhålla aktörer från att vända sig till leverantörer utom medlemsstaten. Vad som ansågs vara väsentligt förmånligare bestämmelser ansågs vara oklart och kunde genom osäkerheten om huruvida avdrag kommer medges vid anlitan av leverantör i annan medlemsstat i sig innebära ett hinder. Även vid tillämpning av förslagets bestämmelser kommer en viss oklarhet om huruvida avdrag medges uppkomma. Detta då rätten är beroende av om skuldförhållandet kommer anses uppkommit så gott som uteslutande för att inom koncernen få en väsentlig skatteförmån. En prövning som i praktiken i princip enbart kommer drabba internationella koncerner och som, precis som i SIAT-målet, inte är lätt att förutsäga utfallet av.

Slutligen ska det poängteras att EU-domstolen i nästan samtliga fall som studerats i detta arbete kommit fram till att det föreligger hinder för den aktuella fördragsfriheten. EU-domstolen är således inte restriktiv när det kommer till att förklara att det föreligger hinder för en fördragsfrihet. Min slutsats är därför, med beaktande av vad som sagts ovan, att det vid prövning av förslagets riktade ränteavdragsbegränsningsregler hade ansetts att bestämmelserna innebär en negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer och att dessa är objektivt jämförbara med inhemska situationer. Förslagets bestämmelser får därför anses utgöra ett hinder för etableringsfriheten.

### **6.3 Kan förslagets bestämmelser rättfärdigas?**

Förslagets riktade ränteavdragsbegränsningsregler är utformade på liknande sätt som 2013 års bestämmelser och har samma syfte och funktion. Det utgås därför från att samma rättfärdigande grunder hade åberopats vid prövning av förslagets bestämmelser som i skrivelserna med kommissionen gällande 2013 års bestämmelser. Det är även min uppfattning att det är just rättfärdigande grunderna att förhindra missbruk och bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätterna som ligger närmast förslagets bestämmelser som möjliga rättfärdigande grunder.

Jag anser att det är tydligt att rättfärdigande grunden att motverka skatteflykt och missbruk kan motivera den typ av bestämmelser som föreslås i promemorian. Särskilt sett till Thin Cap-målet blir detta tydligt enligt mig. Det var där visserligen fråga om underkapitaliseringsregler, men det är precis samma typ av förfarande som förslagets bestämmelser avser att motverka. EU-domstolen förklarade i Thin Cap-målet att lagstiftning som avsåg att förhindra att koncerner genom lånefinansiering flyttar skatteunderlag från högbeskattade länder till lågbeskattade skulle kunna



motiveras med just denna rättfärdigande grund. Frågan är om bestämmelserna går utöver vad som är nödvändigt i förhållande till skatteflykt och missbruk.

Förslagets riktade ränteavdragsbegränsningsregler blir tillämpliga när ett skuldförhållande uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit för att inom koncernen få en väsentlig skatteförmån. Bestämmelserna skulle alltså kunna bli tillämpliga där ett skuldförhållande till 10 % motiverats med affärsmässiga skäl. Det går således att dra slutsatsen att bestämmelserna inte uppfyller kravet på att regler, för att kunna rättfärdigas för att motverka missbruk och skatteflykt, ska vara riktad mot rent konstlade upplägg utan någon förankring i den ekonomiska verkligheten. Även om det får sägas att förslagets bestämmelser kommer närmre att uppfylla detta krav än 2013 års bestämmelser som ju kunde tillämpas vid högre affärsmässiga skäl.

När EU-domstolen väl konstaterat att reglerna är riktade mot rent konstlade upplägg är andra steget att se om reglerna innebär att avdrag enbart nekas i den mån det överstiger vad som hade gällt mellan två oberoende parter. Denna fråga behöver egentligen inte tas ställning till eftersom jag inte anser att förslagets bestämmelser överhuvudtaget uppfyller första steget. Det kan dock kommenteras att, ifall förslaget enbart skulle vara riktat mot rent konstlade upplägg, så hade bestämmelserna troligtvis ändå inte klarat steg två i denna bedömning. Detta eftersom förslaget, liksom 2013 års bestämmelser, alltså innebär att hela avdraget nekas så snart begränsningen blir tillämplig. Sådär långt anser jag att den kritik som kommissionen och Ohlsson riktade mot 2013 års bestämmelser är relevant.

Bortsett från detta anser jag att förslagets bestämmelser förhåller sig väl till de krav som ställs för att lagstiftning ska anses vara nödvändig i förhållande till rättfärdigande grunden att motverkas skatteflykt och missbruk. Det framgår av förslaget att en individuell prövning ska ske utifrån omständigheterna i varje enskilt fall. Det finns inte heller någon presumtion riktad mot gränsöverskridande situationer, även om det torde vara just i

dessa situationer som dessa bestämmelser i praktiken blir tillämpliga. Som framgått av regeringens argumentation är det den enskilde som har bevisbördan på avdragssidan enligt en svensk skatterättslig princip. Detta innebär dock också att den enskilde faktiskt får chans att lägga fram uppgifter som visar att affärsmässiga skäl motiverat skuldförhållandet.

När det kommer till rättfärdigandegrunden att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten så är jag av samma uppfattning som Hilling. Förslagets bestämmelser, liksom de ränteavdragsbegränsningsregler som var aktuella i Hillings diskussion, syftar till att motverka beteenden som kan äventyra Sveriges rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet. Det är just lagstiftning avsedd att motverka detta som EU-domstolen förklarat kan rättfärdigas med denna grund.

Vidare anser jag inte att bestämmelserna går utöver vad som kan anses vara nödvändigt i förhållande till denna rättfärdigandegrund. Detta då det problem som avses lösas med lagstiftningen inte är något som redan lösts genom rättsakt från EU. Det är inte heller fråga om lagstiftning som systematiskt missgynnar gränsöverskridande situationer just av den anledningen som i Rewe-målet. Jag anser att den kritik som Väljemark riktat mot 2013 års bestämmelser är lika relevant gällande förslaget som 2013 års bestämmelser eftersom det fortfarande är fråga om bestämmelser med krav på affärsmässighet med syftet att förhindra att skattebasen urholkas. Jag anser dock att den saknar stöd i EU-domstolens praxis. Mig veterligen har EU-domstolen aldrig uttalat att rättfärdigandegrunden att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätterna inte kan tillämpas för att motivera lagstiftning med krav på affärsmässiga skäl. Väljemark hänvisar inte heller till någon källa som talar för att så skulle vara fallet i denna del. Jag anser även att det är tydligt att skattebasen, till viss del, skulle kunna urholkas av att skatteunderlag förs över till ett annat land.

Eftersom båda rättfärdigandegrunder troligtvis skulle kunna åberopas i kombination vid eventuell prövning av förslagets bestämmelser ska den särskilda effekt detta får på kraven som ställs beaktas. Det är min

uppfattning att det mycket tydligt framgår av EU-domstolens praxis att kravet på att lagstiftningen ska vara riktad mot rent konstlade upplägg inte upprätthålls i dessa fall. EU-domstolen har i dessa fall accepterat lagstiftning som även träffat andra situationer och valt att se på helheten och inte låtit detta krav ensamt styra huruvida lagstiftning kan anses gå över vad som är nödvändigt.

Min uppfattning är att det enda hindret mot att förslaget skulle kunna anses vara EU-förenligt vid bedömning av rättfärdigandegrunderna är att bestämmelserna även träffar andra än rent konstlade upplägg. På grund av den särskilda bedömning som görs vid kombination av rättfärdigande grunder får detta krav inte längre anses hindra förslagets förenlighet i detta steg. Gällande denna fråga anser jag således att regeringens bedömning är korrekt. Varken kommissionen eller Ohlsson beaktade effekten av att dessa grunder används i kombination i sin kritik mot 2013 års bestämmelser. Att enbart konstatera att 2013 års bestämmelser, liksom förslagets, inte kan rättfärdigas med motiveringen att de inte bara träffar rent konstlade upplägg är enligt mig att bara göra halva jobbet. Min slutsats är således att de svenska bestämmelserna skulle kunna rättfärdigas av behovet av att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten i kombination med behovet av att förhindra missbruk och skatteflykt.

## **6.4 Uppfyller förslagets bestämmelser kravet på rättsäkerhet?**

Den kritik som riktades mot 2013 års bestämmelser gällande denna fråga var riktad mot rekvisiten ”väsentlig skatteförmån” och ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat”. Det är min uppfattning att regeringen inte lägger dessa rekvisit bakom sig i samband med att de nya bestämmelserna föreslås. Rekvisitet ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” återfinns inte i den föreslagna lagtexten. Det föreslås dock införas ett rekvisit som innebär att

avdrag inte får göras då skuldförhållandet uppkommit ”uteslutande eller så gott som uteslutande” av skatteskal. Det föreslås även införas ett krav på att förvärvet varit väsentligen affärsmässigt motiverat vid fråga om delägarrätter. Det är min uppfattning att rekvisiten är mycket lika varandra. I både 2013 års bestämmelser och förslaget är det fråga om att kvantifiera affärsmässiga skäl och ställa dem mot de skattemässiga skälen. Den enda skillnaden är egentligen graden av affärsmässiga skäl som krävs för att få göra avdrag. Att det enligt förslaget kommer kunna göras avdrag med andra mängder affärsmässiga skäl jämfört med 2013 års bestämmelser gör inte bestämmelserna tydligare enligt min uppfattning. Problematiken kring att kvantifiera affärsmässiga skäl, som kritiken i denna del till största del handlade om, finns kvar. Denna kritik är således relevant även i förhållande till förslaget bestämmelser enligt min uppfattning. Ett annat rekvisit i 2013 års bestämmelser som kritiserats är det som gäller huruvida det föreligger väsentlig skatteförmån. Detta rekvisit finns kvar även i förslaget och således är även argumenten riktade mot detta rekvisit relevanta vid diskussion om förslaget rättssäkerhet.

I likhet med Ohlsson har jag uppfattat det som att kravet gäller oavsett fördragsfrihet. Detta då EU-domstolen aldrig uttalat att kravet på rättssäkerhet är kopplat till någon särskild fördragsfrihet. Dessutom så diskuterades principen i både Itecar-målet och SIAT-målet som gällde två olika fördragsfriheter. Det skulle även te sig märkligt ifall EU-domstolen ställde visst krav på rättssäkerhet när enskilda utnyttjar fri rörlighet av tjänst, men inte när densamme använder sig av etableringsfriheten. Jag anser således att kraven som uttalats i SIAT-målet och Itecar-målet är gällande även på förslaget bestämmelser, trots att förslaget bestämmelser här diskuteras utifrån en annan fördragsfrihet.

Jag anser att det är tydligt att den föreslagna lagtexten i sig hade ansetts vara otydlig enligt EU-domstolen. Rekvisitet skänker inte större klarhet än den belgiska lagtexten som nekade avdrag då mottagaren omfattades av ”väsentligt förmånligare skatteregler”. Tvärtom påminner de mycket om

varandra. Inte minst förslaget rekvisit om att skuldförhållandet ska ha upprättats för att få en väsentlig skatteförmån. Jag anser dock inte att rekvisiten är direkt vilseledande som bestämmelserna i Itelcar-målet. Trots oklarhet anser jag inte att de ger sken av att ha ett annat tillämpningsområde än de har i praktiken.

Eftersom rekvisiten i sig är oklara får avgörande för deras rättssäkerhet anses vara huruvida det kan anses finnas tillräckligt med riktlinjer för hur de ska tillämpas. Gällande 2013 års bestämmelser ansåg kommissionen att det saknades förvaltningsrättsliga riktlinjer. Regeringen pekade på att det fanns riktlinjer i förarbetena. En liknande situation får anses föreligga gällande förslaget bestämmelser. Regeringen hänvisar i förslaget till samma förarbeten som gällde för 2013 års bestämmelser och precis som regeringen förklarar så finns det riktlinjer i dessa gällande vilka omständigheter som kan få betydelse för bedömningen. Detta är något som skiljer den svenska situationen från den belgiska i SIAT-målet där det inte verkade finnas några riktlinjer överhuvudtaget. Två frågor blir intressanta i detta sammanhang. Den ena frågan är huruvida det är tillräckligt att riktlinjerna finns just i förarbetena. Den andra frågan är ifall de riktlinjer som finns i förarbetena är tillräckliga för att råda bot på den otydlighet som finns i lagtexten.

Första frågan anser jag blir intressant på grund av hur EU-domstolen formulerat sig när rättssäkerhet diskuterats. I SIAT-målet ansågs inte bestämmelserna tillräckligt precisa då det inte fanns preciseringar i lagstiftning eller administrativa föreskrifter. Jag anser att det går att ifrågasätta huruvida detta uttalande ska tolkas som att det finns ett föreskriftskrav som innebär att det inte räcker med att riktlinjer ges i förarbetena. I sin formella underrättelse efterfrågade kommissionen dock mer allmänt förvaltningsrättsliga riktlinjer. Precis som regeringen lyfter fram så har förarbetena en särskild betydelse för den svenska rättstillämpningen. Jag anser att det vore märkligt om EU-domstolen, ifall det nu kan anses finnas tillräckligt med vägledning i en erkänd svensk rättskälla för att uppfylla kravet på rättssäkerhet, inte ansåg att det var

tillräckligt på den grund att riktlinjerna fanns i just förarbetena. Det avgörande torde vara huruvida rättslaget är tillräckligt förutsebart och inte enbart föreskrifterna. Eftersom rättslaget får tolkas utifrån rättskällorna och förarbetena är en av dessa i Sverige kommer det utgå från att det är tillräckligt att riktlinjer ges i förarbetena.

Nästa fråga blir huruvida de riktlinjer som faktiskt ges i förarbetena är tillräckliga. Det vill säga, huruvida den enskilde med tillräcklig precision i förväg kan bestämma reglernas tillämpningsområde utifrån den vägledning som hänvisas till i förslaget. Min uppfattning är att detta krav inte uppfylls genom de riktlinjer som lämnas i förarbetena. I förarbetena beskrivs flera omständigheter som ska beaktas och tala för eller mot affärsmässiga skäl. I stor utsträckning kommer således den enskilde kunna ta reda på vilka omständigheter som kommer spela en roll vid prövning av dennes ränteavdrag. Vad som däremot saknas är, precis som flera i doktrinen samt kommissionen påpekat, tydliga riktlinjer kring hur affärsmässiga skäl ska kvantifieras utifrån omständigheterna som nämns. Att den enskilde kan förutse att vissa i situationen aktuella omständigheter kommer beaktas innebär inte att den enskilde kommer kunna förutse huruvida dessa omständigheter kommer innebära att skuldförhållandet anses vara till 10 % affärsmässigt motiverat. Min uppfattning är att det i princip är omöjligt för den enskilde att göra just detta. Det vill säga att se till omständigheterna och med tillräcklig säkerhet kunna säga att avdrag kommer medges eftersom det föreligger en viss procent affärsmässiga skäl. Inte heller vad som avses med väsentlig skatteförmån får anses förklaras tillräckligt i förarbetena då det i princip enbart sägs att det inte bör röra sig om mindre belopp.

Det skulle kunna tänkas att EU-domstolen, likt Hilling föreslår, skulle kunna ha viss förståelse för svårigheten att utforma rekvisit gällande affärsmässiga skäl. Detta mot bakgrund av att förslaget i övrigt enligt min uppfattning stämmer överens med de krav som uppställs av EU-rätten. Det kan dock ifrågasättas ifall sådan förståelse är befogad. Jag instämmer visserligen med att det är mycket svårt att på ett tydligt sätt lagstifta samt

utforma riktlinjer för hur en kvantifiering av affärsmässiga skäl ska ske. Frågan är varför sådant lagstiftningsalternativ med dessa svårigheter valts från första början när det finns andra alternativ. För att uppfylla det syfte som ränteavdragsbegränsningsreglerna har skulle underkapitaliseringsregler kunna införas. På detta sätt skulle den abstrakta kvantifiering av affärsmässiga skäl kunna bytas ut mot en mer konkret analys av till hur stor del ett företag är lånefinansierat. Sammantaget är jag således av uppfattningen att EU-domstolen inte hade ansett att förslagets bestämmelser uppfyller kravet på rättssäkerhet och att de således inte är förenliga med EU-rätten.

## **6.5 Slutsatser**

Förslagets bestämmelser om nya riktade ränteavdragsbegränsningsregler ska prövas mot etableringsfriheten. Vid prövning hade EU-domstolen ansett att bestämmelserna utgör ett hinder mot etableringsfriheten men att det kan rättfärdigas med syftet att motverka skatteflykt och missbruk i kombination med syftet att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätterna. EU-domstolen skulle dock troligtvis vid prövning inte anse att bestämmelserna uppfyller kravet på rättssäkerhet och således skulle de inte anses vara förenliga med EU-rätten.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 1999/2000:2, *Inkomstskattelagen*.

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

Finansdepartementet: *Nya skatteregler för företagssektorn*, Fi2017/02752/S1.

## Litteratur

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

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011.

Hilling, Maria (2012:1), *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på rättfärdigande grunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, SvSkt 2012, s. 754 – 772.

Hilling, Maria (2012:2), *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning*, SvSkt 2012, s. 814 – 827.

Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, SvSkt 2012, s. 122 – 141.

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

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*. D. 2, 16. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2017.

Ohlsson, Fredrik, *Även solen har sina fläckar: EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler*, SN 2013, s. 102 – 116.

Ohlsson, Fredrik, *Ränteavdragen och EU-rätten*, SN 2014, s. 11 – 24.



Ohlsson, Fredrik, *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?*, SN 2014, s. 650 – 660.

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regeldebatten*, SN 2006, s. 401 - 418.

Stoltz, Caroline, *Inkomstskatterättslig proportionalitetsbedömning – proportionalitetsbedömningar av nationella inkomstskattereglers förenlighet med EU-rätten*, Examensarbete på juristprogrammet, Lunds universitet, 2017.

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

Väljemark, Caroline, *EU-kommissionens formella underrättelse: De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna och EU-rätten – var står vi nu?*, SN 2015, s. 200 – 214.

Väljemark, Caroline, *Sveriges svar på EU-kommissionens formella underrättelse om ränteavdrag*, SN 2015, s. 306 – 318.

## Övrigt

Kommissionens skrivelse den 9 januari 2013, EU-pilot 4437/13/TAXU-Sweden.

Kommissionens formella underrättelse den 26 november 2014, överträdelse nummer 2013/4206.

Regeringens svar den 20 februari 2015, *Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta för koncerninterna lån*, FI2014/4205.

Skatteverkets ställningstagande den 25 februari 2013, *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen*, dnr. 131-117306-13/111,

Stockholms universitet, *Remiss: Promemorian ”Nya skatteregler för företagssektorn”*, dnr SU FV-1.1.3-2166-17.

# Rättsfallsförteckning

## EU-domstolen

C-26/62 *van Gend & Loos*, EU:C:1963:1.

C-6/64 *Costa*, EU:C:1964:66.

C-283/81 *CILFIT*, EU:C:1982:335.

C-270/83 *Avoir fiscal*, EU:C:1986:37.

C-294/97 *Eurowings*, EU:C:1999:524.

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, EU:C:2002:749.

C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

C-347/04 *Rewe*, EU:C:2007:194.

C-492/04 *Lasertec*, EU:C:2007:273.

C-524/04 *Thin cap*, EU:C:2007:161.

C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439.

C-311/08 *SGI*, EU:C:2010:26.

C-337/08 *X-holding*, EU:C:2010:89.

C-318/10 *SIAT*, EU:C:2012:415.

C-35/11 *FII*, EU:C:2012:707.

C-168/11 *Beker*, EU:C:2014:47.

C-282/12 *Itelcar*, EU:C:2013:629.

C-385/12 *Hervis*, EU:C:2014:47.

C-14/16 *Europark*, EU:C:2017:177.

C-6/16 *Eqiom SAS och Enka SA*, EU:C:2017:641.

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2007 ref. 84.

RÅ 2007 ref. 85.

HFD 2011 ref. 90 I - IV.