



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Victoria Johansson

Tolkningen av begreppet skatteförmån i ränteavdragsbegränsningsreglerna

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin för examen: Period 2 VT2021

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
Syfte & frågeställningar	8
Metod & material	8
Avgränsningar	9
Disposition	10
1 Bakgrund	11
2 Regelverket och Skatteverkets ställningstagande	12
2.1 Rän-teavdragsbegränsningsreglerna 2013	12
2.2 Hur Skatteverket har tolkat begreppet skatteförmån	15
2.1.1 Skatteverkets tolkning enligt deras ställningstagande 2013	15
2.1.1.1 Kommentar	17
2.1.2 Skatteverkets rättsliga vägledning 2021	18
2.1.3 Exempel på hur Skatteverkets tolkning fungerar i praktiken.	19
3 Hur väl Skatteverkets tolkning stämmer med förarbetena	25
3.1 Skatteverkets tolkning	25
3.1.1 Undantagsregelns syfte	26
3.1.2 Skatteflyktsliknande regler	26
3.1.3 Hänsyn till både långgivaren och låntagarens skattemässiga situation	27
3.1.4 Back-to-back lån	28
3.1.5 Urholkar skattebasen	29
3.1.6 Tar inte hänsyn till koncernbidragsreglerna	30
3.1.7 Lagtextens utformning	31
3.1.8 Alla omständigheter utom ett	31
3.2 Sammanfattning	32
4 Domstolarnas tolkning av skatteförmånsbegreppet	33
4.1 Mål 3289–3290-17 Förvaltningsrätten i Jönköping	33
4.2 Mål 784-18, Förvaltningsrätten i Jönköping	34
4.3 HFD 2020 ref. 21	36
4.4 Mål nr 10790-19 1581-20, Förvaltningsrätten i Göteborg	36
4.5 HFD 2021 not 10	37
4.6 Sammanfattning	37
5 Rättsutredning: Hur borde begreppet skatteförmån tolkas?	38
5.1 Lagstiftningens bakgrund och syfte	38
5.1.1 Bakgrund till 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler	38
5.1.2 Bakgrund till 2013 års regler	43

5.1.2.1	Kort om ventilen	47
5.1.2.1.1	HFD 2011 ref.90 I-V	49
5.1.2.2	Kommentar om Undantagsregelns syfte	51
5.1.3	Bakgrund till 2019 års regler (24:18 IL)	53
5.2	Väsentlig skatteförmån i lagen om skatteflykt	54
5.2.1	Skatteflyktsliknande regler	56
5.3	Hur väl Skatteflyktslagens definition stämmer med förarbetena	58
5.3.1	Undantagsregelns syfte	58
5.3.2	Skatteflyktsliknande regler	59
5.3.3	Hänsyn till låntagarens och långgivarens skattemässiga situation	59
5.3.4	Back-to-back-lån	60
5.3.5	Urholkar skattebasen	61
5.3.6	Tar inte hänsyn till koncernbidragsreglerna	62
5.3.7	Lagtextens utformning	63
5.3.8	Alla omständigheter utom ett	63
5.4	Sammanfattning	64
5.5	Domstolens tolkning	64
5.5.1	Mål 7874-18 Förvaltningsrätten i Jönköping	64
5.5.2	HFD 2021 not 10	66
5.5.2.1	Skatteverkets rättsfallskommentar	67
6	C-484/19 - Lexel	68
6.1	Förutsättningar för EUD	68
6.2	Bakgrund	68
6.2	EU-domstolens dom	70
6.4	Peter Wattels kommentar på Lexeldomen	72
7	Kritik mot Skatteverket	74
7.1	Definition som urholkar skattebasen	74
7.2	Koncernbidragsrätt	75
	Sammanfattning och slutsats	79
	Avslutande kommentarer	81
	Käll- och litteraturförteckning	82
	Propositioner	82
	Artiklar	82
	Övrigt	83
	Rättsfallsförteckning	84
	Högsta Förvaltningsdomstolen	84
	Kammarrätten	84
	Förvaltningsrätten	84
	Skatterättsnämnden	85
	EU-domstolen	85
	Bilaga A	86

Summary

The so-called interest deduction restriction rules entered into force on 1 January 2009 in order to overcome the tax planning regarding interest deductions used by group companies, that was not covered by the Tax Avoidance Act. Since these rules also provided opportunities for group companies to plan their taxes with internal loans the rules were tightened from 1 January 2013. In this new legislation, a new requirement, *substantial tax benefit*, was added for the purpose of covering procedures that otherwise managed to avoid the interest deduction restriction. Neither the text of the law nor the preparatory work revealed how the concept should be interpreted.

The Swedish Tax Agency interpreted the concept *substantial tax benefit* in a position shortly after the 2013 rules entered into force. This interpretation has guided the Tax Agency's assessment of the interest deduction restriction rules and how courts have ruled in cases involving these rules. Swedish courts have all chosen to use the same definition as the Swedish Tax Agency without any of them having carried out an actual investigation about the concept.

The Tax Agency's interpretation of the concept of *tax benefits*, which is now stated in their legal guidance, is that first one should consider "the right to deduct the interest expense itself and, on the other hand, the absence of or low taxation of the corresponding interest income, i.e. if deductions are granted without corresponding taxation of interest income."

It is not known what basis the Swedish Tax Agency had for its definition of the concept. And it is difficult to define what the meaning of the concept is when there is no clear explanation for it in the preparatory work. On the other hand, there is a definition in the Tax Avoidance Act of the same

concept. The Swedish Tax Agency has not provided an explanation as to why they do not use this interpretation of the concept.

The purpose of the thesis is to analyze how the Tax Agency's definition compares to the guidance given in the preparatory work and by courts and then to make the same analysis with the definition in the Tax Avoidance Act.

The fact that the Swedish Tax Agency has defined the concept in a different way from the Supreme Administrative Court comes with evidence in the Lexel case. It is concluded that if the definition of the Tax Avoidance Act is also used in the interest deduction restriction rules, the rule does not conflict with other legislation, the purpose of the law according to the legislator or the interpretation of the concept by the Supreme Administrative Court.

Sammanfattning

De så kallade ränteavdragsbegränsningsreglerna trädde ikraft 1 januari 2009 för att få bukt med den skatteplanering med räntor som koncernbolag använde sig av och som inte kunde komma åt med skatteflyktlagen. Eftersom det även med dessa regler fanns stora möjligheter för koncernbolag att skatteplanera med interna lån skärptes reglerna från och med 1 januari 2013. I den lagstiftningen tillkom rekvisitet *väsentlig skatteförmån* vars syfte var att fånga upp sådana lån som annars lyckades undvika ränteavdragsbegränsningen. Varken av lagtext eller förarbeten framkom det hur begreppet skulle tolkas.

Skatteverket tolkade begreppet *väsentlig skatteförmån* i ett ställningstagande strax efter att 2013 års regler trädde ikraft. Denna tolkning har styrt Skatteverkets bedömning av ränteavdragsbegränsningsreglerna och också hur domstolar har dömt i mål som gäller dessa regler. Svenska domstolar har alla valt att använda samma definition som Skatteverket utan att någon av dem gjort en faktisk utredning om begreppet.

Skatteverkets tolkning av begreppet *skatteförmån*, som nu framgår av deras rättsliga vägledning, är att man främst ska beakta ”dels själva avdragsrätten för ränteutgiften, dels avsaknad eller låg beskattning av motsvarande ränteintäkt, d.v.s. att avdrag medges utan motsvarande beskattning av ränteintäkten.”¹

Skatteverket har inte gjort känt vilken grund de haft för sin definition av begreppet. Och det är svårt att definiera vad begreppets innebörd är när det inte finns någon tydlig förklaring till det i förarbetena. Däremot finns det en definition i Skatteflyktlagen av samma begrepp. Skatteverket har inte

¹ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Har skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit i syfte att uppnå en väsentlig skatteförmån?*

kommit med någon förklaring till varför de inte använder sig av denna tolkning av begreppet.

Syftet med uppsatsen är att analysera hur Skatteverkets definition står sig mot den vägledning som ges i förarbetena och praxis och att sedan göra samma analys med Skatteflyktslagens definition.

Att Skatteverket har definierat begreppet på ett annat sätt än Högsta Förvaltningsdomstolen kommer med styrka fram i Lexel-målet. Slutsatsen är att om Skatteflyktslagens definition används även i ränteavdragsbegränsningsreglerna krockar inte regeln med annan lagstiftning, syftet med lagen enligt lagstiftaren eller HFD:s tolkning av begreppet.

Förord

Tack Coen för din outtröttliga villighet att hjälpa och alla våra intressanta diskussioner!

Förkortningar

EUD	EU-domstolen
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
Prop.	Proposition
IL	Inkomstskattelagen

Inledning

De så kallade ränteavdragsbegränsningsreglerna trädde ikraft 1 januari 2009 för att få bukt med den skatteplanering med räntor som koncernbolag använde sig av och som inte kunde komma åt med skatteflyktlagen. Syftet var att räntor inom intressegemenskaper endast skulle få dras av om de var affärsmässiga.

Även med 2009 års regler fanns det stora möjligheter för koncernbolag att skatteplanera med interna lån. Därför skärptes reglerna från och med 1 januari 2013. I den lagstiftningen tillkom rekvisitet *väsentlig skatteförmån* vars syfte var att fånga upp sådana lån som annars lyckades undvika ränteavdragsbegränsningen.

Begreppet *skatteförmån* tolkades snabbt av Skatteverket i ett ställningstagande från februari 2013. Denna tolkning har sedan dess varit grunden för praxis kring begreppet och har generellt inte ens ifrågasatts av parter i mål.

Skatteverkets tolkning har varit följande:

”En skatteförmån i regelverkets mening uppkommer genom avdraget för ränteutgiften i kombination med att den inkomst som motsvarar ränteutgiften inte blir föremål för en faktisk skattebelastning (skattebetalning) som motsvarar värdet av ränteavdraget”²

Eftersom begreppet *väsentlig skatteförmån* också framkommer i Skatteflyktlagen finns det skäl att tro att lagstiftaren valt att ge begreppet samma innebörd även i ränteavdragsbegränsningsreglerna. Skatteverket har inte tolkat det på det viset och det är därför intressant att ställa sig frågan var Skatteverket fick sin definition ifrån.

² Skatteverkets skriftliga yttrande till EU-domstolen inför Lexel målet

Coen Deij lyfte i en artikel 2019 att Skatteverkets tolkning av begreppet är bristfällig på flera punkter. Detta kommer att behandlas tillsammans med en rättsutredning om hur begreppet bör tolkas enligt lagstiftaren.

Avslutningsvis kommer också Lexel-målet att kommenteras för en genomgång av hur begreppet *skatteförmån* tolkats av HFD respektive Skatteverket.

Syfte & frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att utreda definitionen av begreppet skatteförmån i ränteavdragsbegränsningsreglerna. Skatteverkets definition är den som har använts i praxis men har blivit ifrågasatt i flera artiklar av Coen Deij, skattekonsult på Deloitte. För att utreda definitionen utgår uppsatsen huvudsakligen från följande frågor:

- Varför har Skatteverkets definition av begreppet skatteförmån ansetts vara bristfällig?
- Finns det någon annan definition som lämpar sig bättre enligt förarbetena och lagtexten?
- Kan vägledning i tolkningen av begreppet hämtas från Lexel-målet?

Metod & material

Uppsatsens syfte är att utreda gällande rätt, i det här fallet avseende tolkningen av begreppet skatteförmån i ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap IL. Detta görs framförallt med stöd av lagtext, förarbeten, rättsfall och viss doktrin. Uppsatsen utgår från en rättsdogmatisk metod.

Eftersom det i dagsläget finns begränsat med forskningsmaterial gällande tolkningen av begreppet skatteförmån har fokus legat på tolkning av lagtext

och förarbeten. Coen Deijs artiklar om begreppet väsentlig skatteförmån³ har varit vägledande eftersom det annars inte publicerats mycket material som ifrågasätter Skatteverkets definition.

I dagsläget finns det inte några prejudicerande domar gällande hur begreppet skatteförmån ska tolkas och därför är det av intresse att se hur underinstanser resonerat i fall som rör begreppet.

Med begreppet ränteavdragsbegränsningsregler menas de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna genom uppsatsen. 2013 års lagstiftning är det som framför allt har legat till grund för bedömningen eftersom det är denna som i stort sett all relevant praxis grundar sig på.

Avgränsningar

Uppsatsens fokus ligger enbart i begreppet skatteförmån som är en objektiv skattefråga. Någon utredning om vad som innebär med begreppen ”huvudsakligen”, ”uteslutande eller så gott som uteslutande” eller vilket företag som är att betrakta som verklig mottagare av ränteinkomsten kommer inte behandlas. Vad definitionen av skuld är i 24 kap 10 b § IL (2013 års regler) behandlas inte heller.

Uppsatsen syftar till att klargöra svensk rätt och därför analyseras inte EU-rätt på området.

³ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, Deij, *Begreppet affärsmässigt motiverat i ventilen*, Deij, *Är undantaget från tioprocentsregeln förenligt med EU-rätten?*.

Disposition

Efter en kort beskrivning av bakgrunden till frågeställningen kommer en genomgång av 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler. Därefter följer Skatteverkets definition av begreppet skatteförmån enligt Skatteverkets ställningstagande 2013 och vad effekterna av deras definition innebär i praktiken. Efter det kommer viss praxis på området som visar hur domstolarna har dömt gällande begreppet skatteförmån. Därefter följer själva rättsutredningen och en beskrivning av begreppet skatteförmån enligt Skatteflyktslagen och om definitionen i den lagen skulle fungera annorlunda än Skatteverkets definition. Lexel-domen kommenteras också utifrån skatteförmånsperspektivet i sjätte kapitlet och avslutningsvis ges några kommentarer och avslutande reflektioner från författaren.

1 Bakgrund

EU-domstolen kom med ett avgörande i ett viktigt svenskt ränteavdragsmål i januari 2021, nämligen Lexel-målet⁴. Trots att många andra fall vilandeförklarats i väntan på domen gjorde HFD domen till ett notisfall.

En internationell kommentar av EU-domen har lämnats av Wattel som inte förstår domen. I svensk doktrin har det kommit fram en möjlig förklaring till detta som bygger på att Skatteverket tillämpat svensk lagstiftning felaktigt, närmare bestämt tolkningen begreppet *väsentlig skatteförmån*.

Det är därför intressant att göra en jämförelse mellan Skatteverkets definition av begreppet och hur begreppet beskrivs i förarbetena till lagen, dels för att komma fram till om Skatteverkets tolkning strider mot förarbetena, dels för att se vilka effekter tolkningen har.

⁴ C-484/19

2 Regelverket och Skatteverkets ställningstagande

2.1 Rän-teavdragsbegränsningsreglerna 2013

I 16 kap 1§ IL framkommer en grundläggande princip i svensk skatterätt. Enligt paragrafen ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet dras av som kostnad. Ränteutgifter ska också dras av även om de inte är sådana utgifter.

Som exempel på en utgift för att förvärva inkomster kan tas ett bolag som vill köpa en fastighet för 100 miljoner som det senare ska sälja för 110 miljoner. Detta innebär att bolaget kommer att göra en vinst på 10 miljoner. För att finansiera förvärvet av fastigheten tar bolaget ett lån på banken på 100 miljoner. Räntekostnaden för lånet är 2% av lånebeloppet, alltså 2 miljoner. Bolagets vinst kommer då att bli $110 - 100 - 2 = 8$ (försäljningspriset – inköpspriset - kostnaden på lånet) Röntan blir alltså en kostnad för bolaget för att förvärva en intäkt och minskar alltså inte bolagets vinst och beskattning.

Enligt 16 kap 1§ IL står det att ränteutgifter alltid är avdragsgilla, även om de inte används till att förvärva inkomster.

Som exempel kan då tas bolaget i ovan exempel. Efter att bolaget sålt fastigheten och har 8 miljoner i vinst investerar bolaget denna vinst i en annan fastighet. Eftersom bolaget har gått med vinst vill bolaget göra en utdelning men saknar likvida tillgångar att göra det. Därför tar bolaget ett lån från banken på 8 miljoner för att göra utdelningen. Räntekostnaden är 2% och fortfarande avdragsgill enligt 16 kap 1§ IL, men i det här fallet är räntekostnaden inte en kostnad för att förvärva en intäkt. Därför minskar räntekostnader bolagets vinst och beskattning.

Lagstiftaren har dock infört vissa begränsningar när det gäller ränteavdrag inom intressegemenskaper som framkommer av 24 kap IL.

24 kap 10 b § IL säger:

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e § - dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen.

Trots bestämmelsen i 16 kap 1 § IL får bolag alltså inte göra avdrag för ränteutgifter avseende skulder som de kan ha till sin koncern. Det spelar ingen roll om det är en ränta för att förvärva intäkter eller inte.

24 kap 10 c § lyder:

Bestämmelsen i 10 b § tillämpas också – om inte annat följer av 10 f § – på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, om skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen.

Detta gäller så kallade back-to-back-lån. Det är ett lån som är en indirekt skuld inom en intressegemenskap som slussas genom en extern bank. Som exempel kan tas Bolag A som lånar pengar till en bank. Banken i sin tur lånar ut dessa pengar till B. Enligt paragrafen är sådana lån tillåtna så länge det inte avser aktieförvärv inom koncernen eller om aktierna som förvärvas är från ett bolag som efter förvärvet ingår i koncernen.

24 kap 10 d § är en kompletteringsregel till 10 b §. 1 st. lyder:

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom

intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten

Här kommer det fram att huvudregeln är att om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 % i det land där bolaget hör hemma så är ränteutgiften avdragsgill (tioprocentsregeln).

I 3 st. framkommer ett undantag till tioprocentsregeln:

Om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften inte dras av enligt första eller andra stycket

I paragrafen kommer det fram tre rekvisit. För att undantaget ens ska bli tillämpligt måste det först ha uppstått en skatteförmån (1) som är väsentlig (2). Om skuldförhållandet inte ger upphov till en skatteförmån är undantagsregeln alltså aldrig tillämplig. Regeringen menade i förarbetena att det inte var möjligt att sätta en beloppsgräns gällande väsentlighetsrekvisitet. Däremot kunde de som vägledning säga att det inte skulle vara fråga om ett mindre belopp.⁵ Det tredje rekvisitet är att skatteförmånen är det huvudsakliga skälet (3) till att skuldförhållandet har uppkommit. I förarbetena kommer det fram att det med ordet ”huvudsaklig” i inkomstskattelagen avses cirka 75% eller mer⁶ och det är bolaget som ska visa att skuldförhållandet inte främst har uppkommit av skatteskal⁷.

24 kap 10 e § innehåller den så kallade ventilen och lyder:

Om tioprocentsregeln (24 kap 10 d § IL) inte är uppfylld hamnar man i ventilen. Skuldförhållandet måste vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Här återkommer ordet huvudsakligen och precis som för undantagsregeln ovan är betydelsen av ”huvudsakligen” även här 75% eller

⁵ Prop. 2012/13:1 s. 252.

⁶ Prop. 2012/13:1 s. 251 (med hänvisning till prop 1999/2000:2 del 1 s. 505).

⁷ Prop. 2012/13:1 s. 250.

mer.⁸ Det framgår inte av förarbetena vad 100% affärsmässigt är men man borde kunna utgå ifrån att om det inte finns någon skatteförmån så är det affärsmässigt.

Enligt ventilen skulle ränteutgifter dras av vid exempelvis ett aktieförvärv om bolaget kunde visa att både förvärvet och skulden som ligger till grund för ränteutgifterna var huvudsakligen affärsmässigt motiverade, oavsett hur den motsvarande inkomsten beskattades.

2.2 Hur Skatteverket har tolkat begreppet skatteförmån

2.1.1 Skatteverkets tolkning enligt deras ställningstagande 2013

I samband med att de reviderade ränteavdragsbegränsningsreglerna trädde i kraft 1 januari 2013 lämnade Skatteverket den 25 februari sin syn på några frågeställningar som blivit aktuella med avseende på de nya utvidgade reglerna. Där beskrev de hur de tolkat de nya reglerna och hur de ansåg att begreppet väsentlig skatteförmån skulle tolkas. Skatteverket sa bland annat följande:

Exemplet avser undantaget från 10 %-regeln, men det principiella resonemanget torde gälla även vid tillämpning av ventilen. Det centrala i exemplet är att skatteförmåner som intressegemenskapen får i utlandet genom att lånet används på olika sätt normalt inte ska beaktas. De skatteförmåner för intressegemenskapen som främst ska beaktas är dels själva avdragsrätten för räntan och dels avsaknaden av beskattning respektive den låga beskattningen av motsvarande ränteintäkter, dvs. att avdrag medges utan motsvarande beskattning av ränteintäkten.⁹

⁸ Prop. 2012/13:1 s. 217.

⁹ Skatteverkets ställningstagande *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen* p. 4.4.

Skatteverket hänvisade också till en remissinstans, Atlas Copco AB, som i sitt remissvar menade att det är vad lånet används till av det svenska låntagande bolaget som har betydelse för skattebasen och som bör ligga till grund för en begränsning av avdraget. Verket påpekade att regeringen inte beaktade detta alls eftersom det vare sig i lagtext eller i förarbeten ges uttryck för att lånets användning och intäktsgenerering är avgörande i avdragsfrågan.¹⁰ Dessutom lyfte de fram att det inte kan utläsas av förarbetena att frågan om lånet genererar lika mycket intäkter som ränteutgifterna uppgår till skulle ha någon betydelse för avdragsfrågan. De menade att ”ett sådant synsätt skulle strida mot exemplifieringen som görs i förarbetena”¹¹.

Skatteverket nämnde ett exempel för att visa hur de ansåg att ventilen var tillämplig (men samma princip gäller för undantagsregeln).

Ett svenskt aktiebolag, AB, tog ett lån från ett utländskt koncernbolag X, som inte beskattas för den mottagna räntan. (X nollbeskattning är framplanerad) AB lämnar lånet vidare till ett annat koncernbolag i ett annat land, P. Vid vidarelämningen lägger AB på en räntemarginal för att få ett visst överskott. Syftet med AB som mellanled är att åstadkomma en skatteförmån i P.

Enligt Skatteverket ska avdrag inte medges på den grunden att långivaren (X) inte beskattas för ränteinkomsten och att detta är framplanerat. Skatteförmånen i P påverkar alltså inte Skatteverkets bedömning. Som grund för detta hänvisar de till ett exempel från regeringen i förarbetena.

Ett svenskt moderbolag tar ett lån från sin svenska koncernbank för att ge kapitaltillskott till ett dotterbolag i ett annat land. Syftet med kapitaltillskottet är att dotterföretaget ska få en skatteförmån i det landet.

¹⁰ Ibid p. 4.5.

¹¹ Ibid p. 4.5.

Det faktum att bedömningen av om det huvudsakliga skälet till att en transaktion gjorts är för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån ska ske på intressegemenskapsnivå, innebär inte, enligt regeringen, att avdrag ska vägras i ett sådant här fall. Detta eftersom ränteavdraget i ett sådant fall balanseras av en motsvarande ränteinkomst.¹²

Skatteverket menade att regeringen med detta, förutom att skatteförmåner som intressegemenskapen får utanför Sverige normalt inte ska beaktas, att de skatteförmåner som ska beaktas för intressegemenskapen är 1) avdragsrätten och 2) avsaknaden av beskattning eller låg beskattning av motsvarande ränteintäkt. Med andra ord att skatteförmånen som ska beaktas är avdrag som ges utan motsvarande beskattning av ränteintäkten.

Det är värt att framhålla att det inte kommer fram i ställningstagandet vilken rättskälla Skatteverket använt som stöd för den här definitionen.

2.1.1.1 Kommentar

Stefan Andersson och Ingrid Melbi kommenterade Skatteverkets ställningstagande efter att det kommit i början på 2013.¹³ De menade att Skatteverket gått längre än vad propositionen gett skäl till i sitt uttalande om vilken vikt beskattningsnivån hos mottagaren av ränteinkomsten ska ges. Propositionen angav att beskattningsnivån hos räntemottagaren är en av de omständigheter som bör beaktas. Det framkom inte vilken betydelse den omständigheten skulle ges. Andersson och Melbi menade att Skatteverket går mycket längre än så när de menar att ”redan det faktum att mottagaren t.ex inte beskattas alls för en ränteintäkt blir en stark indikation på att förfarandet mycket troligt är skattedrivet.”¹⁴

¹² Prop 2012/13:1 s. 252.

¹³ Andersson och Melbi, *Ränteavdragsbegränsningsreglerna och Skatteverkets ställningstagande*, s. 526.

¹⁴ Andersson och Melbi, *Ränteavdragsbegränsningsreglerna och Skatteverkets ställningstagande*, s. 528

Författarna kom fram till att det är felaktigt av Skatteverket att presumera att avdragsrätt inte föreligger på grund av en låg beskattning. De menade att det säkert finns situationer där själva skuldförhållandet är affärsmässigt men beskattningsnivån lägre än värdet på avdraget.¹⁵

Tilläggas bör att författarna höll med Skatteverket om att en faktisk beskattning av ränteinkomsten som är minst lika hög som värdet av ränteavdraget för gäldenären inte medför någon skatteförmån.¹⁶

2.1.2 Skatteverkets rättsliga vägledning 2021

Skatteverket säger att en bedömning av orsaken till ett skuldförhållande ska göras om skuldförhållandet medför en väsentlig skatteförmån.¹⁷ De skriver i sin rättsliga vägledning:

”Den skatteförmån för intressegemenskapen som främst ska beaktas är dels själva avdragsrätten för ränteutgiften och dels avsaknad eller låg beskattning av motsvarande ränteintäkt, d.v.s. att avdrag medges utan motsvarande beskattning av ränteintäkten. Om inkomsten beskattas hos det företag som har rätt till inkomsten men inte föranleder en faktisk skattebetalning, t.ex. till följd av stora underskott hos mottagaren, kan även en sådan icke faktisk beskattning medföra en väsentlig skatteförmån”.¹⁸

Deras definition är alltså samma som den som kom fram i deras ställningstagande 2013. Även efter det att nya ränteavdragsbegränsningsregler trätt ikraft 2019 skriver Skatteverket i sin rättsliga vägledning för 2019:

¹⁵ Ibid s. 528

¹⁶ Ibid s. 528

¹⁷ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Har skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit i syfte att uppnå en väsentlig skatteförmån.*

¹⁸ Ibid.

”Vad som utgör en väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen har inte förändrats i förhållandet till begreppets innebörd enligt 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler.”¹⁹

Skatteverket använder inte heller i sin rättsliga vägledning en rättskälla som stöd för sin skatteförmånsdefinition.

2.1.3 Exempel på hur Skatteverkets tolkning fungerar i praktiken.

Det kan vara intressant att se hur tolkningen av begreppet skatteförmån skulle se ut i praktiken. Om ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle användas på exemplen som nämndes ovan²⁰ hur hade det sett ut då?

I första exemplet lånade ett bolag (Bolag A) 100 miljoner kronor av en bank för att finansiera ett köp av en fastighet som senare skulle säljas för 110 miljoner kronor och därmed generera en vinst till bolaget. För att göra ränteavdragsbegränsningsreglerna tillämpliga antas att banken är ett bolag (bolag B) i samma koncern som bolag A och att bolag B hör hemma i ett land med en skattesats på 10%.

Eftersom det är en intressegemenskap är huvudregeln att ränteavdrag endast får göras om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 % i det land där bolaget hör hemma. Vi vet att landet där bolag B hör hemma har en skattesats på 10% och därför blir frågan om undantaget kan tillämpas på förfarandet. Har det alltså uppkommit en väsentlig skatteförmån?

Enligt Skatteverkets skatteförmånsdefinition så har det uppkommit en skatteförmån. De menar i sitt ställningstagande att det inte spelar någon roll

¹⁹ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Har skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit i syfte att uppnå en väsentlig skatteförmån*

²⁰ Se 2.1.1.

vad lånet använts till (lånet användes till att generera vinster till bolaget som skulle påverka den svenska bolagsskattebasen positivt) utan det som avgör är att avdraget har uppkommit utan en motsvarande beskattning av ränteinkomsten. I Sverige skulle ränteintäkten ha beskattats med 22% år 2013 och i hemvistlandet för bolag B är skattesatsen bara 10%. Det är värt att kommentera att om bolag A hade lånat från koncernbolag C (skattesats 30%) hade koncernens vinst och beskattning varit samma som med lån från bank eller bolag B.

I det andra exemplet ovan hade bolag A fått en vinst på 8 miljoner som de återinvesterat i en annan fastighet. För att få loss likvida medel för att kunna göra en utdelning till sina ägare tog bolaget därför upp ett lån på 8 miljoner. Det kan antas att lånet tas upp hos koncernbanken, bolag B (skattesats 10%).

Skatteverkets skatteförmånsdefinition säger att detta är en skatteförmån, fortfarande med anledning av att ränteavdraget uppkommer utan en motsvarande beskattning av ränteinkomsten.

Det som skiljer dessa två exempel åt är att det i första exemplet handlar om ett lån som skulle generera intäkter till bolaget samtidigt som bolaget får ränteavdrag. I det andra fallet skulle lånet inte generera intäkter utan bara innebära ett avdrag.

Nedan följer några exempel för att enklare förklara effekten av lån i en intressegemenskap beroende på hur lånet används.²¹:

²¹ Exempel och figurer är skapade av och används med tillstånd från Coen Deij.

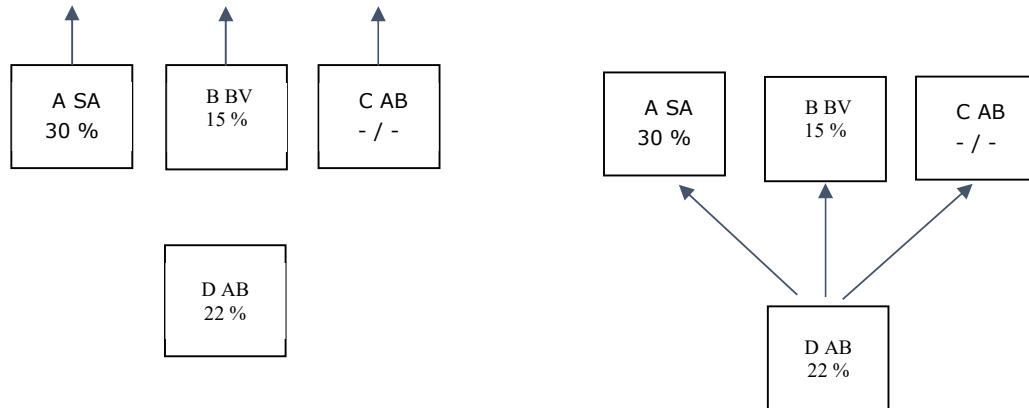
År 1:

År 2:

Extern utlåning

Skuld som avser
fabriksbygget

1000, ränta 5%



År 1: A SA, B BV och C AB (underskottsbolag) lånar 1 000 ut på marknaden (ränta 5 %) och gör därmed en vinst på 50. D AB bedriver vanlig verksamhet och gör en vinst på 100.

År 2: För att kunna finansiera bygget av en ny fabrik lånar D AB 1 000 (ränta 5 %) från A SA, B BV eller C AB (de andra två bolagen fortsätter låna ut på marknaden). Utöver D AB:s vinst om 100 genererar den nya fabriken 150 i skattepliktiga intäkter (innan ränteavdrag på 50).

Hur D AB:s samt intressegemenskapens vinst och beskattning år 2 skiljer sig från år 1, beroende på med vilket av de tre bolagen D AB ingår ett skuldförhållande, framgår av följande översikt.

	År 1	År 2	År 2	År 2
		(skuld A SA)	(skuld B BV)	(skuld C AB)
A SA vinst/skatt	50 / 15	50 / 15	50 / 15	50 / 15
B BV vinst/skatt	50 / 7,5	50 / 7,5	50 / 7,5	50 / 7,5
C AB vinst/skatt	50 / 0	50 / 0	50 / 0	50 / 0
D AB vinst/skatt	100 / 22	200 / 44	200 / 44	200 / 44
Intresse- gemensk apens vinst / skatt	250/44,5	350/66 ,5	350/66 ,5	350/66 ,5

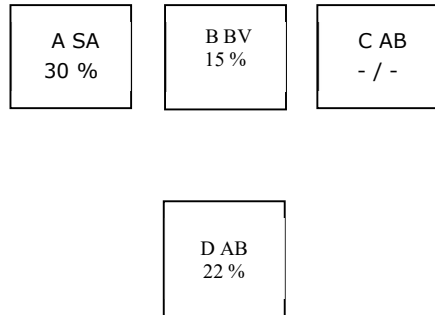
Man kan enkelt se av det här exemplet att oavsett om D AB lånar från A SA, med en högre beskattningsnivå, B BV, med en lägre beskattningsnivå, eller C AB, som är ett underskottsbolag så ger skuldförhållandena upphov till samma skattemässiga effekt år 2. Vinsten ökar alltid med 100 och beskattningen med 22 till fördel för den svenska bolagsskattebasen.

För bolagen som lånar ut spelar det ingen roll om de lånar ut på marknaden eller till D AB. När det gäller D AB:s vinst och beskattning spelar det heller ingen roll vart lånet kommer ifrån.

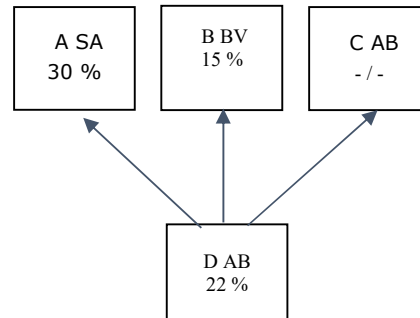
Det här är ett tydligt exempel på att vinstgenererande lån inte påverkar koncerners beskattning.

Om man istället tar ett exempel på vinstöverförande lån kan det se ut på följande sätt:

År 1:



År 2:



År 1: A SA, B BV och C AB gör en vinst på 50, D AB gör en vinst på 100.

År 2: D AB förvärvar ett av A SA:s, B BV:s eller C AB:s dotterbolag (internt förvärv av delägarätter) mot en revers (1 000, 5 % ränta).

Hur D AB:s samt intressegemenskapens vinst och beskattning år 2 skiljer sig från år 1, beroende på från vilket av de tre bolagen D AB gör ett internt förvärv av delägarätter, framgår av följande översikt.

	År 1	År 2	År 2	År 2
		(skuld till A SA)	(skuld till B BV)	(skuld till C AB)
A SA vinst/skatt	50 / 15	100 / 30	50 / 15	50 / 15
B BV vinst/skatt	50 / 7,5	50 / 7,5	100 / 15	50 / 7,5
C AB vinst/skatt	50 / 0	50 / 0	50 / 0	100 / 0
D AB vinst/skatt	100 / 22	50 / 11	50 / 11	50 / 11
Intressegemenskapens vinst / skatt	250/44,5	250/48,5	250/41	250/33,5

Interna förvärv, som förvärv av interna delägarätter, påverkar inte koncernens vinst. Det som händer i det här fallet är att 50 av D AB:s obeskattade vinster överförs till antingen A SA, B BV eller C AB. Om det interna förvärvet har skett från A SA, då ökar intressegemenskapens beskattning eftersom 50 av D AB:s vinst beskattas hos A SA med en högre skattesats. Om det har skett från B BV eller C AB så minskar koncernens beskattning, antingen genom att 50 av D AB:s vinst beskattas med en lägre skattesats hos B BV eller att den vinsten kvittas mot C AB:s underskott. I dessa två senare fall minskar skuldförhållandet koncernens beskattning på bekostnad av den svenska skattebasen.

3 Hur väl Skatteverkets tolkning stämmer med förarbetena

3.1 Skatteverkets tolkning

Skatteverket har fört fram att en skatteförmån i ränteavdragsbegränsningsreglerna uppkommer genom avdraget för ränteutgiften i kombination med att den inkomst som motsvarar ränteutgiften inte blir föremål för en skattebetalning som motsvarar värdet av ränteavdraget. Eftersom begreppet inte är definierat i lagtext eller förarbeten kommer det här kapitlet utreda om Skatteverkets definition framgår av förarbetena.

Som synes i exemplen ovan²² tar Skatteverkets skatteförmånsdefinition inte någon hänsyn till vad lånet används till i ett ränteförfarande i en intressegemenskap. Detta går att ifrågasätta av flera anledningar.

Den ränteavdragsbegränsningslag som kom 2009 innebar att avdrag i Sverige som inte beskattas hos den utländska mottagaren alltid en urholkning av den svenska skattebasen eftersom de enbart omfattade lån för förvärv av interna delägarrätter och sådana lån genererar inte några intäkter till koncernen, det skapar bara ränteutgifter. När 2013 års regler kom fortsatte Skatteverket att tillämpa samma princip trots att rekvisitet *väsentlig skatteförmån* hade kunnat skapa en annan tillämpning.²³

Nedan följer en genomgång av olika omständigheter som behandlar Skatteverkets skatteförmånstolkning i ljuset av förarbetena.

²² Se 2.1.3

²³ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s 251.

3.1.1 Undantagsregelns syfte²⁴

Syftet med undantagsregeln framkommer i förarbetena till 2013 års regler.²⁵ Tanken var att regeln skulle förhindra ränteavdrag som användes för att kringgå beskattning i Sverige och på så vis urholkade den svenska bolagsskattebasen, utan att regeln förhindrade eller försvårade för företag att bedriva normal affärsverksamhet.²⁶

Tolkningen som Skatteverket använder tar inte hänsyn till om ett förfarande urholkar den svenska bolagsskattebasen eller inte. Alla lån omfattas. Detta gör att även sådana lån som inte påverkar, eller rentav gynnar, den svenska skattebasen också omfattas av ränteavdragsbegränsningen. Enligt Skatteverkets definition ger alla lån från lågbeskattade bolag och underskottsbolag upphov till en skatteförmån.

3.1.2 Skatteflyktsliknande regler²⁷

I förarbetena hänvisar både regeringen och Lagrådet till skatteflyktslagen i samband med undantagsregeln. Regeringen uttryckte exempelvis att anledningen till att man behövde undantagsregeln var för att det saknades ett sätt att komma åt förfaranden som innebar en väsentlig skatteförmån när tioprocentsregeln var tillämplig, eftersom man då inte kunde använda sig av skatteflyktslagen.

Det fanns redan en definition av begreppet skatteförmån i Skatteflyktslagen. Ändå har Skatteverket valt en annan definition utan att på något sätt förklara varför skatteflyktslagens definition inte fungerar.

²⁴ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 253

²⁵ Prop. 2012/13:1 s. 238

²⁶ Prop. 2012/13:1 s. 238, 272

²⁷ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 252

3.1.3 Hänsyn till både långgivaren och låntagarens skattemässiga situation²⁸

Enligt förarbetena ska hänsyn tas till både långgivaren och låntagarens skattemässiga situation vid bedömningen om undantagsregeln är tillämplig. Nedan följer ett exempel som belyser detta:

År 1: M Ltd (skattesats 10 %) och A AB (skattesats 22 %) ingår i samma intressegemenskap. M Ltd gör en vinst på 50 genom att låna ut 1 000 på marknaden mot 5 % ränta. A AB bedriver vanlig verksamhet och gör en vinst på 100. Sammanlagt uppgår koncernens vinst till 150 och beskattningen till 27 (5 + 22).

År 2: M Ltd säljer sin externa fordran till A AB mot en revers (ränta 5 %). Vinsten i M Ltd och A AB förblir oförändrade (50 och 100), beskattningen för koncernen är fortfarande 27 (5 + 22).

Jämfört med år 1 uppkommer det inte någon lättnad eller fördel vid beskattningen år 2. Vinsten och beskattningen år 1 och år 2 är på alla möjliga sätt exakt desamma.²⁹

I det här fallet skulle Skatteverket beakta långgivarens skattemässiga situation genom att bedöma att ränteutgifterna inte kommer att balanseras av en beskattning av en motsvarande ränteintäkt. Ränteinkomsten kommer inte beskattas med en lika hög skattesats som ränteavdraget är värt skattemässigt. Efter det skulle de konstatera att den situationen innebär att en skatteförmån uppkommer.

Låntagarens skattemässiga situation skulle inte bedömas. I och med att lånet som det svenska bolaget tar över kommer att ge lika mycket i ränteintäkter som bolaget behöver betala ränteutgifter till M Ltd kommer detta inte påverka bolagets skattemässiga situation. Lånet kommer att generera vinst i

²⁸ Deij, *Är undantaget från tioprocentregeln förenligt med EU-rätten?* s. 86

²⁹ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 247.

bolaget som ”täcker upp” för ränteutgifterna. Förvärvet av fordran kommer därför inte enbart innebära att ett ränteavdrag för bolaget skapas, i och med ränteutgiften för reversen, utan skattepliktiga intäkter kommer att genereras också.

När Skatteverket i sin skatteförmånstolkning inte väger in om lån inom intressegemenskaper är genererar vinster åt företaget eller bara flyttar vinster kan det inte sägas att de tagit hänsyn till både låntagarens och långivarens skattemässiga situation.

3.1.4 Back-to-back lån

Ett förfarande som Deij uppmärksammar är att Skatteverkets definition av begreppet skatteförmån är inte förenlig med back-to-back-regeln.³⁰

Back-to-back-lån är ett lån som är en indirekt skuld inom en intressegemenskap som slussas genom en extern bank. Sådana skulder omfattas inte av tioprocentsregeln utan av 24:10c IL (2013 års regler) som hänvisar till huvudregeln. Det här gäller enbart om skulden avser förvärv av en delägar rätt. Gäller förvärvet något annat så föreligger det ingen avdragsbegränsning.

För att förklara situationen närmare ges följande exempel:

Den utländska koncernen X överväger att etablera verksamhet i Sverige genom en miljardinvestering. Verksamheten kommer att skapa många jobb samt generera stora skattepliktiga vinster. Verksamheten ska finansieras med delvis eget kapital, delvis externt banklån och delvis intern finansiering från ett lågskattebolag (på affärsmässiga villkor). Investeringen ska ske under förutsättningen att koncern X får avdrag för sina räntekostnader på den interna skulden.³¹

³⁰ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 253.

³¹ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 253 exempel 4.

Skatteverket skulle definiera det interna skuldförhållandet som en skatteförmån med anledning av den låga beskattningen hos långgivaren. Om koncernen istället hade valt att strukturera finansieringen som ett back-to-back lån med en extern bank istället för intern finansiering från ett lågskattebolag så hade ränteavdrag inte begränsats överhuvudtaget.

Deij menar att det är svårt att förstå att ett skuldförhållande som ger ett problemfritt ränteavdrag med stöd av back-to-back-regeln, skulle kunna ifrågasättas med undantagsregeln när det istället handlar om ett direkt internt lån (framförallt när det borde bli högre skattepliktiga intäkter vid direkt interna lån, eftersom man inte behöver betala en räntemarginal till den externa banken).

3.1.5 Urholkar skattebasen

Enligt Skatteverkets definition uppkommer aldrig en skatteförmån vid lån från högbeskattade bolag, trots att sådana lån också kan användas för skatteplanering på bekostnad av den svenska skattebasen.

Deij har uppmärksammat den här, för svensk bolagsskattebas, negativa effekten som följer av Skatteverkets tolkning av begreppet skatteförmån.³² Detta problem innebär att tolkningen inte omfattar alla situationer som urholkar den svenska skattebasen som en tolkning av begreppet enligt skatteflyktslagen skulle göra.

Ett moderbolag i Nederländerna, M BV (skattesats 25%) har ett svenskt dotterbolag X AB (vinst) och ett australiensiskt dotterbolag Z Ltd (underskott). Z Ltd är i behov av finansiering och M BV har tillräckligt med likvida medel. Skulle M BV låna ut pengar till Z Ltd skulle ränteavdraget som Z Ltd velat göra inte haft någon effekt på grund av bolagets underskott.

³² Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 254.

Därför väljer M BV att istället låna ut beloppet till X AB (som gått med vinst) som i sin tur använder dessa lånemedel för att förvärva delägarrätter i det australienska koncernbolaget. Z Ltd får sin finansiering och X AB minskar sitt beskattningsunderlag genom avdrag för sina ränteutgifter till M BV. På så sätt urholkas den svenska skattebasen genom ett skatteplaneringsförfarande.³³

Enligt Skatteverkets definition av begreppet skatteförmån (ett ränteavdrag som uppkommer utan en motsvarande beskattning av ränteinkomsten) skulle detta inte vara en skatteförmån. Ränteintäkten hos M BV beskattas med en högre skattesats än i Sverige (25% istället för 20,6%). Skuldförhållandet har dock enbart uppkommit för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja underskottet i det australienska bolaget. Skuldförhållandet kommer därmed ge intressegemenskapen en fördel i beskattningen men definieras inte som en skatteförmån enligt den definition som Skatteverket angett.

En skatteförmånsdefinition som inte omfattar situationer som rent faktiskt urholkar den svenska skattebasen kan inte ha varit lagstiftarens tanke. Särskilt inte eftersom syftet med undantagsregeln är att skydda den svenska skattebasen.

3.1.6 Tar inte hänsyn till koncernbidragsreglerna³⁴

Skatteverkets definition av begreppet skatteförmån omfattar även bolag med koncernbidragsrätt. Om ett svenskt bolag lämnar ut ett lån till ett annat svenskt bolag inom koncernen och det föreligger obegränsad koncernbidragsrätt mellan bolagen, kommer Skatteverket avgöra om det föreligger en skatteförmån genom att endast beakta långgivarens skattemässiga situation. Hur kommer ränteutgiftens motsvarande ränteintäkt

³³ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 254, 255.

³⁴ Deij, *Är undantaget från tioprocentregeln förenligt med EU-rätten?* s. 87, 88.

att beskattas? Eftersom båda bolagen befinner sig i Sverige kommer skattesatsen inte skilja. Om långgivaren däremot är ett underskottsbolag kommer ränteintäkten inte faktiskt beskattas i det bolaget och därmed uppkommer också en skatteförmån enligt Skatteverkets definition.

Detta är fel enligt förarbetena. Det sägs uttryckligen i propositionen: ”För företag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt anses ränteutgiften inte ge upphov till någon väsentlig skatteförmån”³⁵.

3.1.7 Lagtextens utformning

Enligt ränteavdragsbegränsningsreglernas utformning är det inte några problem att få avdrag för vinstöverförande lån som urholkar den svenska bolagsskattebasen när lånet huvudsakligen³⁶ inte är skattedrivet, alltså att skatteskäl inte utgör mer än 75% (undantagsregeln) eller mer än 25% enligt ventilen.

När det enligt regelverket är tillåtet att få avdrag på ränteutgifter på lån som faktiskt urholkar den svenska skattebasen, varför skulle det då vägras avdrag på lån som inte urholkar skattebasen?³⁷

3.1.8 Alla omständigheter utom ett

I sin bedömning är det enligt Skatteverket viktigt att ta hänsyn till alla relevanta omständigheter³⁸. Deras skatteförmånsdefinition tar dock inte någon roll vad lånet har använts till.³⁹ Om lånet har använts för skatteplanering eller för att skapa skattepliktiga intäkter är oviktigt.

³⁵ Prop. 2012/13:1 s. 334.

³⁶ Enligt formuleringen av 2013 års regler.

³⁷ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 249

³⁸ Skatteverkets ställningstagande, *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen*, p. 3.3.

³⁹ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 251

3.2 Sammanfattning

Skatteverkets tolkning av begreppet skatteförmån har inte något stöd i rättskällor. Dessutom har det uppmärksammats att deras tolkning går utöver vad syftet är med lagen i många fall och rentav missar andra fall som borde ha omfattats av definitionen enligt lagens syfte. Skatteverket förklarar inte heller varför de inte använder den tolkning av begreppet som redan fanns sedan tidigare i skatteflyktslagen. Den kan heller inte förklaras i ljuset av vad förarbetena sagt om koncernbidragsrätt.

Det vore ingen överdrift att säga att Skatteverkets skatteförmånsdefinition verkar vara bristfällig.

4 Domstolarnas tolkning av skatteförmånsbegreppet

För att fortsätta utredningen av Skatteverkets skatteförmån är det av intresse att se hur domstolarna har behandlat det. Nedan följer en kort genomgång av sådana rättsfall.

4.1 Mål 3289–3290-17 Förvaltningsrätten i Jönköping⁴⁰

I det här målet framhöll Skatteverket sin tolkning av begreppet.

När det gäller frågan om intressegemenskapen har fått en väsentlig skatteförmån är det den faktiska beskattningen som ska bedömas. Med tillämpning av de brittiska reglerna... utnyttjas koncernens stora skattemässiga underskott i Storbritannien och därmed beskattas ränteinkomsten... inte faktiskt i Storbritannien. Ett avdrag för ränteutgiften i Sverige innebär då att en skatteförmån uppkommer.⁴¹

Skatteverket förklarade i denna dom att det är den faktiska beskattningen som ska bedömas vid avgörande om en intressegemenskap har fått en väsentlig skatteförmån. Om räntemottagaren har ett underskott som gör att ränteinkomsten inte faktiskt beskattas uppkommer en skatteförmån. Som stöd för detta hänvisade Skatteverket till förhandsbesked från Skatterättsnämnden⁴² där nämnden säger att ränteintäkter som kvittas mot underskott, samtidigt som avdrag görs för ränteutgiften, medför en skatteförmån, utan att närmare gå in på varför.

Förvaltningsrättens bedömning var följande:

⁴⁰ Förvaltningsrätten i Jönköping Dom 2018-12-18 i mål nr 3289–3290-17.

⁴¹ Förvaltningsrätten i Jönköping Dom 2018-12-18 i mål nr 3289–3290-17 s. 5.

⁴² Skatterättsnämnden förhandsavgöranden: 92-13/D, 111-13/D och 156-13/D.

Av utredningen i målet framgår att skuldförhållandet till DS Smith Perch Limited inte medfört att någon faktisk beskattning av ränteinkomsterna har skett i Storbritannien. Om avdragsrätt föreligger för ränteutgifter samtidigt som motsvarande inkomster inte beskattas leder det till att intressegemenskapen får en skatteförmån.⁴³

De gjorde alltså inte någon annan bedömning än den Skatteverket gjorde. Domstolen hänvisade till olika fall i kammarrätten⁴⁴ för sin bedömning och i de hänvisade fallen har domstolarna uttryckt samma tolkning utan någon närmare beskrivning av varför. Ett exempel kan tas från Kammarrätten i Göteborg som enbart skrev: ”Om avdragsrätt föreligger för ränteutgifter samtidigt som motsvarande ränteintäkter inte beskattas leder det till betydande skattefördelar för intressegemenskapen.”⁴⁵

4.2 Mål 784-18, Förvaltningsrätten i Jönköping⁴⁶

I ett rättsfall i förvaltningsrätten, gällande ett internt lån som uppkommit för att finansiera ett koncernbolags utdelningar till moderbolaget i Storbritannien, var det tydligt fråga om ett lån som enbart tillkommit i vinstöverförande syfte och som därför också ledde till en urholkning av den svenska skattebasen. Skatteverket menade att omotiverade penningflöden resulterade i en väsentlig skatteförmån.⁴⁷ Förvaltningsrätten förklarade att det inte framstod som att det funnits något kapitalbehov i

⁴³ Förvaltningsrätten i Jönköping, dom 2018-12-18 i mål nr 3289–3290-17 s. 9.

⁴⁴ Se Kammarrätten i Stockholms mål nr 1770–1771-17 och 2975-17 samt Kammarrätten i Göteborgs mål nr 1594-17 3040-17.

⁴⁵ Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 1594-17 s. 4.

⁴⁶ Förvaltningsrätten i Jönköping dom 2019-04-23 i mål nr. 784-18.

⁴⁷ Förvaltningsrätten i Jönköping dom 2019-04-23 i mål nr. 784-18, s. 5.

intressegemenskapen utan skuldförhållandet fyllde enbart behovet av omfördelning av likvida medel.⁴⁸

I detta exempel använde Skatteverket sig dock av en annan definition av begreppet skatteförmån än det som konstaterats tidigare. I omprövningsbeslutet argumenterade Skatteverket att ett huvudsyfte med ränteavdragsbegränsningsreglerna är att motverka att det svenska skatteunderlaget urholkas och att skattepliktigt resultat i Sverige inte ska kunna omvandlas till skattebefriat resultat i utlandet. Detta utgjorde enligt Skatteverket en skatteförmån. Slutsatsen var att de svenska bolag som lämnade koncernbidrag mot underskotten som uppkommit på grund av ränteutgifterna på de koncerninterna lånen, erhåller ett skattemässigt avdrag och därmed lägre beskattning. Därmed fick intressegemenskapen en väsentlig skatteförmån.⁴⁹

Den definitionen de använder sig av här är samma som den i skatteflyktslagen, vilket innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen som uppkommer på bekostnad av den svenska skattebasen.

Förvaltningsrätten konstaterade i det här målet gällande undantagsregeln att skuldförhållandet medfört att obeskattade medel från dotterbolaget förts ut från Sverige utan skattekonsekvenser. Överföringarna från dotterbolagen kvittades mot underskott motsvarande räntebetalningarna från bolaget och i Storbritannien neutraliserades den beskattning som normalt skulle skett på ränteinkomsten genom brittiska regler om resultatutjämning mellan bolag i intressegemenskap. Dessa omständigheter, menade domstolen, medförde en skatteförmån.

Domstolen följde alltså även här Skatteverkets bedömning även om skatteförmånsbegreppet den här gången fick en annan innebörd.

⁴⁸ Förvaltningsrätten i Jönköping dom 2019-04-23 i mål nr. 784-18, s. 8.

⁴⁹ Förvaltningsrätten i Jönköping dom 2019-04-23 i mål nr. 784-18, bilaga 1, s. 8.

Skatteverket hade i denna situation kunnat använda sig av samma tolkning som de vanligtvis använder, nämligen att den för ränteutgiften motsvarande ränteintäkten inte beskattades.

Det är tydligt att fall som innebär överföring av vinster som inte beskattats i Sverige och urholkar den svenska skattebasen omfattas av undantagsregeln. Det håller Skatteverket med om. När ett förfarande inte innebär en sådan vinstöverföring måste de dock använda en annan tolkning av begreppet för att kunna göra undantaget tillämpligt.

4.3 HFD 2020 ref. 21

Rättsfallet rörde framförallt rekvisitet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” enligt 2019 års regler. HFD klargjorde dock i domen att undantaget till tioprocentsregeln är ”av skatteflyktskaraktär och avsedd att träffa rena missbruksfall”⁵⁰.

4.4 Mål nr 10790-19 1581-20, Förvaltningsrätten i Göteborg⁵¹

Förvaltningsrätten i Göteborg har tagit upp ett fall där ett bolag argumenterade för att begreppet skatteförmån i ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle ges samma innebörd som i skatteflyktslagen. Fallet gällde ett koncerninternt lån som användes för att förvärva vinstgenererande verksamhet och bolaget argumenterade för att detta, i och med att det inte urholkar den svenska skattebasen, inte skulle varit en väsentlig skatteförmån enligt innebörden i skatteflyktslagen och att de ville att domstolen skulle ta ställning till huruvida en sådan tolkning kan vara korrekt enligt förarbetena.

⁵⁰ HFD 2020 ref 21 p. 15.

⁵¹ Förvaltningsrätten i Göteborg, Dom 2021-05-10 i mål nr 10790-19 1581-20.

Domstolen gjorde inte heller i detta fall någon utredning kring hur skatteförmånsbegreppet ska tolkas utan gick på Skatteverkets linje och sa att en skatteförmån i ett skuldförhållande är där avdrag medges för ränteutgifter medan motsvarande ränteintäkt inte beskattas.

4.5 HFD 2021 not 10

I den här domen klargjorde HFD att ”räntebetalningar mellan företag som med skattemässig verkan kan lämna och ta emot koncernbidrag inte anses kunna ge upphov till någon väsentlig skatteförmån”^{52, 53}.

4.6 Sammanfattning

Det finns ingen domstol som har gjort någon egen utredning om hur skatteförmånsbegreppet i inkomstskattelagen ska tolkas.

Domstolarnas tolkning av begreppet skatteförmån verkar vara i linje med Skatteverkets definition, oavsett vilken definition Skatteverket använder sig av. I och med att tolkningen av begreppet i nästan alla rättsfall inte har varit någon tvistig fråga har domstolarna inte behövt göra någon egen utredning av den här rättsfrågan utan kunnat gå på Skatteverkets linje. Bara i ett fall har den här definitionen ifrågasatts och där gjorde inte domstolen någon utredning av begreppet.

Bland domarna går det att utröna att Skatteverket ibland använder sig av en annan betydelse av ordet skatteförmån än den som framgår av deras rättsliga vägledning.

⁵² HFD 2021 not 10 p. 15

⁵³ Se 5.5.2 för utförligare beskrivning av fallet.

5 Rättsutredning: Hur borde begreppet skatteförmån tolkas?

Efter att ha konstaterat att den definition som Skatteverket använder sig av är bristfällig på många sett är det lika välbehövligt som intressant att göra en rättsutredning om det finns en definition av begreppet skatteförmån som inte har dessa brister.

Det framkommer inte av lagtexten hur begreppet skatteförmån ska definieras. Lagstiftaren förklarar inte heller specifikt i förarbetena hur den tänkt att begreppet *väsentlig skatteförmån* i inkomstskattelagen ska tolkas. Ledning kan dock hämtas i hur lagstiftaren förklarar syftet med lagstiftningen och hur den resonerat. För att reda ut hur lagstiftaren tänkt att begreppet skatteförmån ska tolkas behövs en genomgång av förarbetena. I det här avsnittet kommer därför bakgrunden till 2009, 2013 och 2019 års ränteavdragsbegränsningsregler belysas.

5.1 Lagstiftningens bakgrund och syfte

5.1.1 Bakgrund till 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler

År 2008 inkom Skatteverket med en hemställan till Finansdepartementet med begäran om ändringar av reglerna om ränteavdrag. Detta eftersom Skatteverket identifierade skatteplaneringsförfaranden som gick ut på att det inom intressegemenskaper gjordes ränteavdrag i Sverige vars motsvarande ränteinkomst beskattades mycket lågt eller inte alls. Enligt Skatteverkets uppskattning medförde dessa förfaranden att den svenska skattebasen reducerades med minst 7 miljarder kronor varje år. Avdrag för sådana räntebetalningar kunde inte vägras med stöd av skatteflyktslagen på grund

av utvecklingen av nedan nämnda rättspraxis och därför ansåg Skatteverket att det behövdes en lagändring.⁵⁴

Ett skatteplaneringsförfarande som Skatteverket identifierade och menade behövde stävjas var så kallade räntesnurror. För att enkelt förklara en räntesnurra kan det beskrivas som ett skatteplaneringsförfarande som utnyttjade att ränteinkomster beskattades mycket lågt eller inte alls i ett annat land. Intressegemenskaper kunde då ta upp lån från koncernbolag i sådana länder, vilket hade effekten att de räntebetalningar som det lågbeskattade bolaget erhöll beskattades mycket lågt samtidigt som ränteavdrag medgavs i Sverige för ränteutgifterna. Det ledde alltså till en skatterättsligt förmånlig allokering av kapital. Ett exempel på hur förfarandet kunde se ut lämnade Skatteverket i sin promemoria:⁵⁵

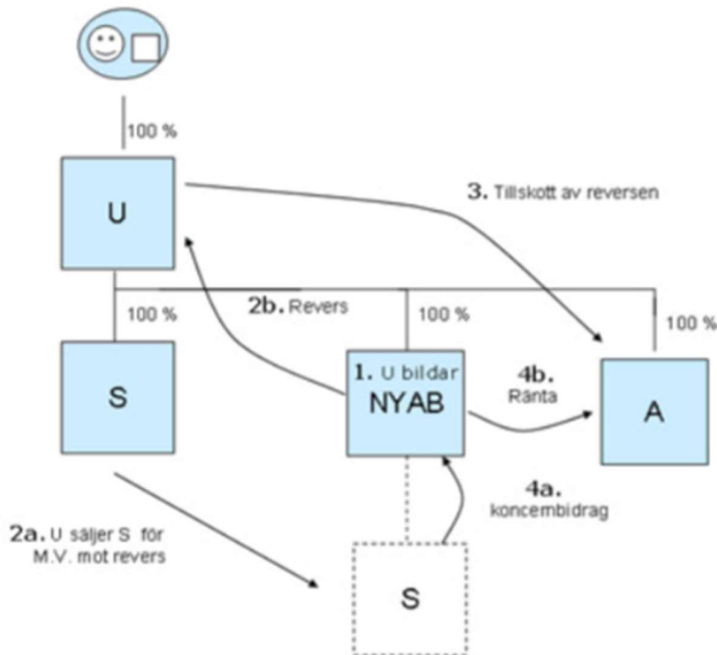
En koncern med ett utländskt moderbolag, U, äger direkt eller indirekt ett svenskt rörelsedrivande bolag, S. Koncernen vill minska beskattningen av resultatet i det svenska bolaget och vill därför överföra en del av resultatet från S till koncernföretaget A, som är hemmahörande i ett land med lägre beskattning. För att kunna lämna koncernbidrag med avdragsrätt måste båda bolagen bedriva verksamhet i Sverige, således är detta inte ett alternativ. Det är inte heller möjligt att överföra tillgångar till underpris då resultatet kan korrigeras med stöd av korrigeringsregeln i 14:19 IL. För att reducera resultatet kan följande transaktioner göras istället:

- 1. U bildar ett nytt svenskt aktiebolag, NYAB*
- 2. U överlåter S till NYAB för S:s marknadsvärde. Som ersättning håller U en revers från NYAB. Räntan på reversen och övriga villkor är marknadsmässiga.*
- 3. U lämnar reversen som kapitaltillskott till A.*

⁵⁴ Skatteverkets promemoria *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder* från 2008-06-23, sid. 11.

⁵⁵ *Ibid* s. 17, illustrationen är hämtad från samma promemoria s.17.

4. Räntebetalningen från NYAB till A finansieras med avdragsgilla koncernbidrag från S till NYAB



I propositionen framkommer det att regeringen menade att en sådan här skatteplanering var ett allvarligt problem som det var nödvändigt att vidta lagstiftningsåtgärder mot för att skydda den svenska skattebasen. Det poängterades samtidigt att det, så långt det var möjligt, var viktigt att undvika att affärsmässigt bedriven verksamhet påverkas negativt av sådan lagstiftning.⁵⁶ (Prop. 2008/09:65 s.43,44)

Två rättsfall som belyser problemet är RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2007 ref. 85.

Rättsfallet RÅ 2001 ref. 79, kommun-fallet, gällde en kommun som avsåg att sälja ett dotterbolag till ett eget nybildat dotterbolag mot ersättning i form av en räntebärande revers. Eftersom kommuner är skattebefriade subjekt beskattades inte kapitalvinsten vid överlåtelsen eller ränteinkomsten

⁵⁶ Prop. 2008/09:65 s. 43, 44.

från reversen. För att finansiera räntekostnaderna fick det nybildade bolaget koncernbidrag från det andra dotterbolaget. Kommunen avsåg att lämna aktieägartillskott till det nybildade bolaget som i sin tur avsåg att lämna det tillskottet vidare som aktieägartillskott till dotterbolaget. Trots att Skatterättsnämnden (och senare Regeringsrätten) ansåg att en skatteförmån förelåg, fann de inte att ett sådant förfarande stred mot syftet med lagstiftningen eftersom skatteeffekten väsentligen hade samband med kommunens skattefrihet.

Rättsfallet *RÅ 2007 ref. 85*, Industrivärden-fallet, gällde ett investmentbolag, Industrivärden, som överlät samtliga aktier i tre dotterbolag till ett fjärde dotterbolag, Nordinvest. Köpen finansierades med aktieägartillskott från moderbolaget som sedan omvandlades till lån. Räntebetalningarna från Nordinvest till Industrivärden finansierades med koncernbidrag från de tre förvärvade dotterbolagen. Ränteintäkterna kvittade moderbolaget mot utdelning (som är avdragsgill för investmentbolag enligt 39:14 IL) På så vis undgick de vinster som upparbetats i de tre dotterbolagen beskattning och beskattning kunde bara ske hos de som mottagit utdelning. Regeringsrätten hänvisade till *RÅ 2001 ref. 79* och menade att ränteavdrag inte kunde vägras i det här fallet heller då det inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte.

Skatteverket argumenterade för att lagen (1995:575) mot skatteflykt ("skatteflyktslagen") skulle tillämpas i de här båda fallen för att neka ränteavdrag. Transaktionerna uppfyllde tre av fyra rekvisit (däribland rekvisitet *väsentlig skatteförmån*) i skatteflyktslagen men brast i att uppläggen inte stred mot lagstiftningens syfte. Det var nu klarlagt av Regeringsrätten att det inte var möjligt att använda den här lagen för att vägra ränteavdrag i sådana situationer.⁵⁷ Skatteverket gjorde bedömningen att den här typen av skatteplanering skulle komma att öka och att det

⁵⁷ Skatteverkets promemoria *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder* från 2008-06-23, s.27.

svenska skatteunderlaget skulle reduceras ytterligare. Därför föreslog de en ändrad lagstiftning på området.⁵⁸

Enligt dessa begränsningsregler skulle nu företag i en intressegemenskap inte få göra avdrag för ränteutgifter på skulder till andra företag inom intressegemenskapen, så länge de inte omfattades av någon av undantagen.

Metoden som regeringen föreslog att använda för att motverka skatteplanering inom en intressegemenskap med hjälp av ränteavdrag, var genom att en särskild avdragsbegränsning infördes.⁵⁹ En juridisk person i en intressegemenskap borde inte få göra avdrag för utgifter som hänför sig till en skuld till ett annat bolag i intressegemenskapen, till den del skulden har samband med ett förvärv av en delägar rätt eller fordringsrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.⁶⁰

Huvudregeln innebar att interna lån inom en intressegemenskap inte får dras av till den del skulden avser interna förvärv om inte någon av kompletteringsreglerna är tillämpliga. Externa förvärv omfattades inte⁶¹ Externa lån omfattades bara i den utsträckning det gällde back-to-back-lån eller tillfälliga externa lån som senare ersattes med en skuld till ett företag i intressegemenskapen.⁶²

Regeringen kom också fram till att det fanns ett behov av att införa två undantagsregler⁶³ från ränteavdragsbegränsningsreglerna i vissa situationer eftersom syftet med lagstiftningen var att motverka att det svenska beskattningsunderlaget urholkas, inte att onödigt försvåra affärsmässigt motiverade transaktioner.⁶⁴

⁵⁸ Skatteverkets promemoria *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder* från 2008-06-23, s.5.

⁵⁹ Prop. 2008/09:65 s.44.

⁶⁰ Prop. 2008/09:65 s.31.

⁶¹ Prop. 2012/13:1 s.215.

⁶² Prop. 2012/13:1 s.216.

⁶³ Prop. 2008/09:65 s.56.

⁶⁴ Prop. 2008/09:65 s.56, 57.

Det ena undantaget – den så kallade *tioprocentsregeln*, var ett undantag som kunde användas vid en viss lägsta beskattning. Den gjorde det möjligt med avdrag för ränteutgifter om den inkomst som motsvarade utgiften skulle ha beskattats med minst tio procent om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.⁶⁵

Det andra undantaget – *ventilen*, var ett undantag som kunde användas vid huvudsakligen affärsmässigt motiverade förhållanden. Ventilen gjorde det möjligt med avdrag för ränteutgifter oavsett hur motsvarande ränteinkomst beskattats, om förvärvet och skulden som låg till grund för ränteutgifterna var huvudsakligen affärsmässigt motiverade.⁶⁶ Propositionen nämner att det med ”huvudsakligt” i inkomstskattelagen avses ca 75% eller mer.⁶⁷

Uttrycket ”huvudsakligt” togs, enligt förarbetena, med i regeln för att det tydligt skulle framgå att undantaget bara var tillämpligt om de affärsmässiga motiven var klart överordnade andra skäl för transaktionen.⁶⁸ Skatteeffekter skulle inte påverka bedömningen om åtgärden var huvudsakligen affärsmässigt motiverad.⁶⁹

5.1.2 Bakgrund till 2013 års regler

Trots de ränteavdragsbegränsningsregler som infördes 2009 fanns det fortfarande stora möjligheter för företagen att genom skatteplanering med ränteavdrag undgå bolagsbeskattning i Sverige.⁷⁰

Koncerner anpassade sig till tioprocentsregeln genom att koncerninterna fordringar som hade samband med interna förvärv av delägaraktier placerades hos koncernföretag som beskattades med en skattesats om (strax över) 10% eller underskottsbolag.⁷¹ Detta ledde till en urholkning av den

⁶⁵ Prop. 2008/09:65 s.57.

⁶⁶ Prop. 2008/09:65 s.66.

⁶⁷ Enligt prop. 1999/2000:2 del 1, s. 502 f.

⁶⁸ Prop. 2008/09:65s. 68.

⁶⁹ Prop. 2008/09:65s. 87.

⁷⁰ Prop. 2012/13:1 s. 229.

⁷¹ Prop. 2012/13:1 s. 247

svenska skattebasen. Skatteverket sade att där tioprocentregeln var tillämplig var det inte möjligt att använda skatteflyktslagen.⁷²

Nedan följer ett exempel på ett förfarande inom en intressegemenskap som inte omfattades av 2009 års lagstiftning.

År 1: A AB bedriver verksamhet och gör en vinst på 100 (skattesats 22%)

År 2: A AB lånar 1000 (mot 4% ränta) från systerbolag D Ltd (skattesats 10%) för att kunna dela ut vinst till sitt moderbolag M BV. På grund av räntebetalningen om 40 minskar A AB sin skattepliktiga vinst från 100 till 60 (skatt 13,2)⁷³

Ett koncerninternt lån för vinstutdelning inom koncernen på det här sättet allokerar vinst som har skapats i Sverige till ett utländskt bolag. Eftersom 2009 års regler enbart begränsade avdragsrätten för räntekostnader för lån tagna för att finansiera interna förvärv av delägarrätter, omfattades inte sådana här situationer av huvudregeln. (På det här sättet kunde man alltså kringgå koncernbidragsreglerna och få till en koncernbidragseffekt med ett utländskt bolag genom att svenska vinster inte beskattades i Sverige utan i utlandet. Detta gällde alla vinstöverförande lån.)

Skatteverket hade under åren 2009–2011 i uppdrag att följa utvecklingen när det gällde skatteplanering med ränteavdrag.⁷⁴ De kom fram till att reglerna från 2009 inte räckte för att stoppa möjligheten till skatteplanering genom ränteutgifter. Eftersom denna möjlighet också utnyttjades i hög utsträckning föreslogs det i finansdepartementets promemoria att avdragsmöjligheterna skulle begränsas ytterligare.⁷⁵

Regeringen föreslog därför att de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle utvidgas till att gälla ränteutgifter

⁷² Prop. 2012/13:1 s. 220

⁷³ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s.243.

⁷⁴ Prop. 2012/13:1 s.214

⁷⁵ Prop. 2012/13:1 s.215

avseende alla skulder inom en intressegemenskap.⁷⁶ De poängterade dock att det var viktigt att reglerna så långt det var möjligt inte borde förhindra eller onödigt försvåra för företag att bedriva normal affärsverksamhet.⁷⁷

Regeringen anförde att trots nackdelen att reglerna skulle kunna komma att träffa fler situationer än vad som bedömdes nödvändigt, fanns tre stora fördelar med att utvidga reglerna så att de gällde samtliga lån inom en intressegemenskap.

- Företag skulle inte behöva öronmärka lån och till vad lånekapitalen använts.
- Det blev omöjligt att kringgå avdragsbegränsningen genom att förvärva inkråm istället för delägarätter
- Ur ett ekonomiskt perspektiv kunde det ifrågasättas varför företag skulle få avdrag för ränteutgifter på aktieägarlån eller lån till företag inom en intressegemenskap.⁷⁸

För att komma åt de förfaranden som utnyttjat tioprocentregeln till skada för den svenska skattebasen föreslogs ett införande av ett undantag från den. Undantaget skulle innebära att ränteutgifter inte fick dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.⁷⁹

Vid utformningen av bestämmelsen av undantagsregeln beaktades bl.a. hur skatteflyktslagen är utformad⁸⁰. Lagrådet framhöll att undantagsbestämmelsen syftade till att förhindra skatteflyktslika förfaranden och i vissa avseenden kunde jämföras med skatteflyktslagen.⁸¹ De framhöll dock att förelåg vissa avgörande skillnader, exempelvis att det enligt skatteflyktslagen även ska ske en prövning av ”om ett fastställande av

⁷⁶ Prop. 2012/13:1 s. 230.

⁷⁷ Prop. 2012/13:1 s. 271.

⁷⁸ Prop. 2012/13:1 s.236, 237.

⁷⁹ Prop. 2012/13:1 s.245.

⁸⁰ Prop. 2012/13:1 s. 248.

⁸¹ Prop. 2012/13:1 bilaga 6 s.18-20 .

underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte”.⁸²

I finansdepartementets promemoria föreslogs det att uttrycket ”skuldförhållande” skulle ersätta uttrycket skuld för att göra det tydligare att både långivarens och låntagarens skattemässiga situation ska beaktas vid bedömningen om regeln är tillämplig.⁸³

Regeringen ansåg, när det gällde begreppet ”väsentlig” skatteförmån var det inte möjligt eller ens lämpligt att ange någon beloppsgräns för när en väsentlig skatteförmån föreligger. De menade att det kunde sägas dock att det inte var fråga om mindre belopp.⁸⁴

Det lyftes även fram i förarbetena att om ett skuldförhållande bedöms vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat enligt ventilens så borde det inte samtidigt kunna ifrågasättas med stöd av undantaget till tioprocentsregeln.⁸⁵

⁸⁶ Av denna anledning menade lagstiftaren att kortfristiga skulder, som normalt sett anses vara affärsmässigt motiverade, inte skulle omfattas av undantaget i tioprocentsregeln.⁸⁷

Avsikten med undantagsregeln var att avdrag inte skulle få göras för ränteutgifter om de relevanta transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmässiga skäl.⁸⁸ Vid bedömningen av om undantaget till tioprocentsregeln är tillämplig ansåg regeringen att ett beaktande av samtliga relevanta omständigheter som kunde ha påverkat det valda förfarandet var av vikt.⁸⁹ Regeringen gav exempel på vilka omständigheter som kunde vara av intresse att beakta. Det kunde röra sig om slussning av

⁸² Prop. 2012/13:1 S.251.

⁸³ Prop. 2012/13:1 s. 248.

⁸⁴ Prop. 2012/13:1 s. 252.

⁸⁵ Prop. 2012/13:1 s.253.

⁸⁶ Med anledning av detta är det också intressant att i sammanhanget ta reda på vad som menas med begreppet ”affärsmässigt motiverat”, se nedan 5.1.2.1.

⁸⁷ Prop. 2012/13:1 s.253.

⁸⁸ Prop. 2012/13:1 s. 253.

⁸⁹ Prop. 2012/13:1 s. 253.

räntebetalningar i en intressegemenskap gjorda utan några andra skäl än för skatteeffektens skull. Avdrag fick alltså inte göras, med hänvisning till den undantagsregeln till tioprocentregeln, om ett skuldförhållande upprättats genom att lån slussades till ett företag för att dess intressegemenskap skulle kunna utnyttja dess underskott.⁹⁰

Rörde det sig om egenupparbetade medel kunder det tala för att det handlade om sunda affärsmässiga skäl och därför borde kapitalets ursprung också ingå i bedömningen. Likaså skulle. beskattningsnivån hos mottagaren beaktas.⁹¹

Ventilen⁹² föreslogs utvidgas till att gälla alla interna lån, istället för att enbart gälla i samband med interna förvärv av delägarrätter.⁹³

När det gällde skulder som inte avsåg förvärv av delägarrätter från ett företag i intressegemenskapen räckte det om den skattskyldige kunde visa att skuldförhållandet var huvudsakligen affärsmässigt motiverat. För att avgöra detta skulle det göras en samlad bedömning av de omständigheter som har samband med skuldförhållandet.⁹⁴

Regeringen menade att reglerna som föreslagits var utformade för att skydda den svenska bolagsskattebasen men att detta, så långt det var möjligt, inte skulle drabba affärsmässigt bedriven verksamhet.⁹⁵

5.1.2.1 Kort om ventilen

Propositionen för 2013 års regler säger att ett skuldförhållande som hade varit huvudsakligen affärsmässigt motiverat enligt ventilen kommer inte

⁹⁰ Prop. 2012/13:1 s.254.

⁹¹ Prop. 2012/13:1 s. 254.

⁹² Mer om ventilen och särskilt begreppet ”affärsmässigt motiverat” kommer nedan, se 5.1.2.1.

⁹³ Prop. 2012/13:1 s. 256.

⁹⁴ Prop. 2012/13:1 s. 256.

⁹⁵ Prop. 2012/13:1 s. 256.

samtidigt att kunna ifrågasättas med stöd av undantaget i tredje stycket (24 kap 10 d§ IL). Samma sak gäller omvänt. Ett skuldförhållande som huvudsakligen har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån kan inte samtidigt vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Eftersom det med andra ord först måste konstateras att det uppkommit en väsentlig skatteförmån innan ett bolag behöver göra sannolikt att transaktionen är huvudsakligen affärsmässigt motiverad, faller tolkningen av begreppet affärsmässigt motiverat utanför ramen för det här arbetet. Däremot kan HFD:s resonemang och förarbetena till ventilen eventuellt vägleda tolkningen av begreppet *väsentlig skatteförmån*.

Ventilen infördes i 2009 års regler där ränteavdragsbegränsningsreglerna enbart avsåg interna lån från bolag i lågskatteländer som hade samband med interna förvärv av delägaraktier. Anledningen till att ventilen infördes var enligt lagstiftaren att det kunde finnas situationer där beskattningen är låg men det ”inte handlar om sådan skatteplanering som reglerna är avsedda att motverka”.⁹⁶ Ventilen skulle alltså ge bolag i sådana situationer en möjlighet att få ränteavdrag om transaktionerna kunde ”anses ha vidtagits huvudsakligen av affärsmässiga skäl”.⁹⁷

Eftersom 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler enbart träffade sådana situationer som urholkade den svenska bolagsskattebasen (lån för interna aktieförvärv) blev den här ventilen ett undantag för sådana lån som urholkade den svenska bolagsskattebasen men ändå kunde vara motiverade eftersom de var affärsmässigt motiverade. När lagstiftaren hänvisade till 2009 års regler i förarbetena till de regler som skulle gälla alla interna lån från och med 2013⁹⁸, menar Coen Deij att det talade för att ventilen fortsatt

⁹⁶ Prop. 2008/09:65 s. 67.

⁹⁷ Prop. 2008/09:65 s. 87.

⁹⁸ Prop 2012/13:1 s. 255.

skulle vara tillämplig på sådana lån som urholkar den svenska bolagsskattebasen, likt interna aktieförvärv gör.⁹⁹

I förarbetena till 2013 års regler framkom det att reglerna var utformade för att ”skydda bolagsskattebasen mot skatteplanering” med lån mellan bolag i en intressegemenskap samtidigt som affärsmässigt bedriven verksamhet, så långt det var möjligt, inte skulle drabbas. Uttrycket ”affärsmässigt motiverade” infördes för att tillgodose dessa mål.¹⁰⁰ För att utröna vilka situationer som kunde omfattas av begreppet menade regeringen att en samlad bedömning skulle göras utifrån de omständigheter som hade samband med skuldförhållandet.¹⁰¹

5.1.2.1.1 HFD 2011 ref.90 I-V

HFD 2011 ref. 90 behandlar 5 olika överklaganden som gällde koncerninterna skulder för förvärv inom intressegemenskapen. HFD använde sig av liknande motiveringar i alla fallen och återges sammanfattande nedan.

Högsta Förvaltningsdomstolen menade att man vid tillämpningen av bestämmelserna bör skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. Vid omorganisationer genomförs oftast inte att någon affär genomförs med en till företaget oberoende part utan utgörs av interna förvärv och lån. Dessa kan medföra lägre skattekostnader för koncernen trots att det inte finns någon ökad skuldbelastning. Enligt domstolen kan sådana omstruktureringar i de allra flesta fall ske genom tillskott istället.

De anförde också att externa förvärv som regel kan antas ske av affärsmässiga skäl. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kunde det inte strida mot sunna företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden att ett bolag väljer att låna till en lägre kostnad från ett närstående bolag i ett

⁹⁹ Deij, *Begreppet affärsmässigt motiverat i ventilen*, s. 660.

¹⁰⁰ Prop. 2012/13:1 s. 256.

¹⁰¹ Prop. 2012/13:1 s. 256.

lågs katteland för att finansiera ett förvärv. Särskilt eftersom kostnaden för finansiering av ett förvärv dels är en viktig faktor för affärens lönsamhet, dels att det många gånger kan vara avgörande för om förvärvet ens kommer till stånd. Den situationen ska enligt domstolen inte heller omfattas av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning.

Domstolen poängterar att interna förvärv som föregås av externa förvärv omfattas av ventilen och alltså är affärsmässigt motiverade.

I det här rättsfallet gjorde alltså HFD en distinktion mellan interna och externa förvärv av delägarrätter. När ett det sker ett internt förvärv av delägarrätter tillkommer det inte någonting av värde för koncernen och det skapas ett ”fiktivt finansieringsbehov”. Detta sker oftast på bekostnad av den svenska skattebasen eftersom det innebär en minskad koncernbeskattning. När en koncern gör ett externt förvärv av delägarrätter uppstår ett ”reellt finansieringsbehov” istället och vid förvärvet tillkommer det något av värde till koncernen.

Eftersom det framkom i propositionen att syftet med ventilen var att skydda den svenska skattebasen samtidigt som den inte skulle onödigt försvåra för företag att bedriva normal verksamhet¹⁰² är det orimligt att tro att lagstiftaren med ventilen även syftar på förfaranden som inte urholkar den svenska skattebasen utan istället ”ger upphov till skattepliktiga intäkter [som är] till fördel för den svenska skattebasen”.¹⁰³

Lagstiftaren framhöll i förarbetena till 2013 års regler att Högsta Förvaltningsdomstolen ansåg att ventilen skulle tillämpas restriktivt.¹⁰⁴ Detta kunde ses i rättsfallet ovan där Högsta förvaltningsdomstolen förklarade att det förvärv och den skuld som låg till grund för ränteutgifterna

¹⁰² Prop. 2012/13:1 s. 256.

¹⁰³ Deij, *Begreppet affärsmässigt motiverat i ventilen*, s. 662.

¹⁰⁴ Prop. 2012/13:1 s. 256.

vid ett internt förvärv var ”huvudsakligen affärsmässigt motiverade” enligt 2009 års ventil endast då det efterföljer ett externt förvärv.¹⁰⁵

I förarbetena stod det vidare: ”Den befintliga ventilen är utformad för att gälla i samband med interna förvärv av delägarätter. När reglerna nu föreslås utvidgas till att gälla alla interna lån behöver den anpassas till förslaget... Vad gäller lån vid interna förvärv av delägarätter bör dock bestämmelsen även i fortsättningen tolkas restriktivt.”¹⁰⁶ Det skulle kunna tolkas som att avdragsrätt vid interna förvärv endast föreligger då förvärvet har föregåtts av ett externt förvärv även vid tillämpningen av 2013 års regler.¹⁰⁷

5.1.2.2 Kommentar om Undantagsregelns syfte

”Syftet med undantaget från tioprocentregeln är att förhindra aggressiv skatteplanering med ränteavdrag.”¹⁰⁸

”Skatteplanering med ränteavdrag utgör ett allvarligt hot mot den svenska bolagsskattebasen som dessutom kommer att öka i omfattning om inte denna möjlighet till skatteplanering motverkas. Om reglerna inte ändras kan en ökande anpassning till tioprocentreglerna få till följd att skattebasen kan komma att urholkas ännu mer. Införandet av undantaget från den s.k. tioprocentregeln kommer att motverka ytterligare urholkning.”¹⁰⁹

”Även om tioprocentregeln begränsas fyller den en viktig funktion och syftet med att ändra tioprocentregeln är endast att förhindra ränteavdrag som används för att kringgå beskattningen i Sverige.”¹¹⁰

¹⁰⁵ Deij, *Begreppet affärsmässigt motiverat i ventilen*, s. 660.

¹⁰⁶ Prop. 2012/13:1 s. 256

¹⁰⁷ Deij, *Begreppet affärsmässigt motiverat i ventilen*, s. 662, 663.

¹⁰⁸ Prop. 2012/13:1 s. 251

¹⁰⁹ Prop. 2012/13:1 s. 272

¹¹⁰ Prop. 2012/13:1 s. 250

”De föreslagna regelförändringarna... ska motverka en urholkning av den svenska bolagsskattebasen.”¹¹¹

Ovan hämtade citat från propositionen till 2013 års regler (då undantagsregeln med begreppet väsentlig skatteförmån infördes) torde kunna vara vägledande i tolkningen av undantaget till tioprocentsregeln. Syftet med lagstiftningen var alltså att förhindra aggressiv skatteplanering med ränteavdrag eftersom sådan planering hotar den svenska bolagsskattesatsen. Lagstiftaren ville komma tillrätta med sådana ränteavdragsförfaranden som användes för att undgå beskattningen i Sverige och på så sätt urholkade den svenska bolagsskattebasen, så länge det inte förhindrade eller onödigt försvårade för företag att bedriva normal affärsverksamhet.¹¹²

I propositionen framkom anledningen till att nya regler behövdes, som också kort berörts ovan¹¹³. I sammanhanget är det värt att lägga märke till att Skatteverkets kartläggning av förekomsten av ränteavdrag i företagssektorn, som de fick i uppdrag att göra av regeringen mellan 2009 och 2011, redovisade att koncernintern skuldsättning användes i hög utsträckning vid både interna och externa förvärv av delägaraktier (och att även andra sätt att skapa koncernintern skuldsättning utnyttjades). Skatteverket konstaterade att dessa situationer ledde till att avdrag gjordes i Sverige och att räntemottagaren inte beskattades alls eller mycket lågt.¹¹⁴ De kom fram till att 2009 års regler inte omfattade koncernintern lån för finansiering av utdelningar, av koncernintern fordringar, kapitaltillskott till dotterbolag som sedan gör ett internt förvärv av delägaraktier eller av obetald ränta.¹¹⁵

¹¹¹ Prop. 2012/13:1 s.272

¹¹² Prop. 2012/13:1 s. 238.

¹¹³ Se 5.1.2.

¹¹⁴ Prop. 2012/13:1 s. 219.

¹¹⁵ Prop. 2012/13:1 s. 220.

Dessa problem som identifierades hade alla gemensamt att man genom koncerninterna transaktioner skapade skulder som gjorde att obeskattade svenska vinster överfördes till ett annat land där det antingen beskattades mycket lågt eller inte alls. Med andra ord innebar detta situationer där den svenska skattebasen urholkades. Detta går att tolka som att problemet inte endast låg i själva lågbeskattningen i det andra landet, utan snarare effekten av lågbeskattningen i kombination med urholkningen av den svenska skattebasen.¹¹⁶

Baserat på att syftet med undantagsregeln är att motverka urholkning av den svenska skattebasen, är det lämpligt med en skatteförmånsdefinition som gör just det.

5.1.3 Bakgrund till 2019 års regler (24:18 IL)

Regeringen ansåg att det även fortsättningsvis var viktigt att motverka den form av skatteplanering som ränteavdragsbegränsningsreglerna från 2013 avsåg och därför ansåg regeringen att det var mest lämpligt att behålla de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna.¹¹⁷ Dock bedömde den att tillämpningsområdet för reglerna behövde snävas in med anledning av övriga lagförändringar på området. (den generella ränteavdragsbegränsningen i form av en EBITDA-regel på 30%).¹¹⁸ Därför ändrades lydelsen från ”det huvudsakliga skälet” (75%) till ”uteslutande eller så gott som uteslutande” (90-95% upp till 100%) i undantagsregeln, vilket innebar att färre situationer skulle träffas än med 2013 års regler.¹¹⁹ Det innebar att de skuldförhållanden som skulle omfattas i princip var rena missbruksfall. Regeringen framhöll att syftet med regeln var att den skulle omfatta aggressiv skatteplanering med ränteavdrag för att skydda den svenska skattebasen.¹²⁰

¹¹⁶ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 246.

¹¹⁷ Prop. 2017/18:245 s.174.

¹¹⁸ Prop. 2017/18:245 s.171.

¹¹⁹ Prop. 2017/18:245 s.187.

¹²⁰ Prop. 2017/18:245 s.185.

Propositionen talade om olika omständigheter som borde beaktas när det ska avgöras om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har tillkommit för att uppnå en väsentlig skatteförmån.¹²¹ Det kom fram att många av de omständigheter som kommit fram i förarbetena till 2013 års regler även skulle tjäna som riktlinjer för 2019 års regler.

För back-to-back-lån utvidgades tillämpningsområdet till alla interna lån under förutsättning att skulden anses ha samband med fordran.¹²²

5.2 Väsentlig skatteförmån i lagen om skatteflykt

Regeringen beskrev i propositionen till ändringen av ränteavdragsbegränsningsreglerna 2013 att Skatteverkets rapporter visade att en omfattande skatteplanering skedde med hjälp av tioprocentsregeln som det var mindre sannolikt att skatteflyktslagen kunde tillämpas på, ”även om det rör[de] sig om ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån”. Därför, menade regeringen, behövdes det en ändring av lagstiftningen, exempelvis i form av en ”generell omvänd ventil” som innebar att ”avdrag inte ska göras, trots att förutsättningarna i tioprocentsregeln är uppfyllda, om ... skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån”.¹²³ Begreppet *väsentlig skatteförmån* fanns redan i Skatteflyktslagen.¹²⁴ Till detta lades också att skatteflyktslagen beaktades vid utformningen av bestämmelsen.¹²⁵

¹²¹ Prop. 2017/18:245 s.187.

¹²² Prop. 2017/18:245 s.198.

¹²³ Prop. 2012/13:1 s. 248.

¹²⁴ 2 § Skatteflyktslagen.

¹²⁵ Prop. 2012/13:1 s. 248.

Både Lagrådet och lagstiftaren gjorde en koppling till Skatteflyktslagen i förarbetena till 2013 års regler.¹²⁶

Enligt förarbetena till skatteflyktslagen förstås ”skatteförmån” som i princip allt som ”innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen”.¹²⁷

Vid 1998 års ändring av Skatteflyktslagen ändrades ordalydelsen från ”ej oväsentlig skatteförmån” till ”väsentlig skatteförmån”. I samband med ändringen kommenterade regeringen i förarbetena vad som avses med skatteförmån: ”[Det] är helt enkelt undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.”¹²⁸

Nedan följer ett axplock av den praxis som framarbetats och som ger en överblick över vad som anses vara en skatteförmån sett ur skatteflyktsperspektiv.¹²⁹

Att göra skattepliktiga inkomster skattefria

RA 2001 ref. 79, kommunfallet, som berörts tidigare¹³⁰. Skatterättsnämnden kom fram till att fallet gällde en skatteförmån eftersom förfarandet ledde till undgående av statlig inkomstskatt på vinst till belopp motsvarande lämnade koncernbidrag/betald ränta. Regeringsrätten var enig med Skatterättsnämnden i den bedömningen.

Att göra ej avdragsgilla utgifter avdragsgilla

RA 1986 ref. 54 Maken A var gift med make B och de hade ett gemensamt barn C. Make B hade sedan tidigare också barn D. Make A ville ge en gåva till båda barnen som skulle användas för deras utbildning och uppfostran. Därför avyttrade make A en fastighet till make B mot en räntebärande

¹²⁶ Prop. 2012/13:1 s. 248, 251.

¹²⁷ prop. 1982/83:84 s.17.

¹²⁸ Prop. 1996/97:170 s.45.

¹²⁹ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Skatteförmån*.

¹³⁰ Se 5.1.1.

revers. Reversen överläts till barnen för att de årligen skulle få räntorna utbetalda som kontanta tillgångar. Eftersom make B därför enligt då gällande lagstiftning hade avdragsrätt till dessa ränteutgifter, som inte hade varit fallet för make A om han hade utställt en benefik revers av honom själv till barnen, och en ej avdragsgill kostnad därmed gjordes avdragsgill, kom Regeringsrätten fram till att det förelåg en inte oväsentlig skatteförmån.

Att skapa skattemässiga underskott

RÅ 2009 not. 201 Ett bolag med underskott i en intressegemenskap skulle säljas till extern part. Innan så skedde ville koncernen överföra underskottet till ett annat bolag i koncernen. Detta skedde genom att ett bolag i koncernen lämnade avdragsgillt koncernbidrag till bolaget som skulle säljas. Skatteflyktslagen var tillämplig till den del avdraget medförde att underskott uppkom hos givaren och förfarandet bedömdes utgöra en skatteförmån.

Skatteverket nämner även i sin Rättsliga vägledning förfaranden som utnyttjar 3:12-reglerna¹³¹, underprisreglerna¹³² och koncernbidragsreglerna¹³³

Sett till de rättsfall ovan som belyst uttrycket ”skatteförmån” i skatteflyktslagen är det uppenbart att det handlar om förfaranden vars skattemässiga fördelar har uppkommit på bekostnad av den svenska inkomstskattebasen, alltså där det har skett en överföring av vinster.¹³⁴

5.2.1 Skatteflyktsliknande regler

Lagrådet konstaterade i sitt yttrande över 2013 års regler att de gick ut på att ”komma till rätta med skatteflyktslika förfaranden”.¹³⁵ Undantagsregeln får

¹³¹ Se RÅ 2010 ref 51

¹³² Se RÅ 2001 ref 66

¹³³ Se RÅ 2002 ref. 24

¹³⁴ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 247

¹³⁵ Prop 2012/13:1, bilaga 6 s.18.

också ses som en ren skatteflyktsregel, enligt Lagrådet, eftersom den hade stora likheter med huvudregeln i 2§ skatteflyktslagen.¹³⁶ Lagrådet tillade också att eftersom vad som är en väsentlig skatteförmån (bland annat) är en så svårbedömd fråga ställer den bestämmelsen höga krav på tillämparen. Därför tyckte Lagrådet att det starkt kunde ifrågasättas om tillämpningen i första instans verkligen borde göras hos Skatteverket.¹³⁷

När det i propositionen talas om att undantagsbestämmelsen syftar till att förhindra skatteflyktslika förfaranden poängteras det att det också finns avgörande skillnader. De skillnader som behandlas är dels det ansökningsförfarande som är tillämpligt i fall som beslutas med stöd av skatteflyktslagen, dels att det i skatteflyktslagen ska ske en prövning av ”om ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte” och denna punkt fanns inte med i det nya förslaget.¹³⁸ Skillnaderna var alltså inte av sådan innebörd att det skulle ändra hur regeringen tolkade begreppet skatteförmån.

I praxis ses det att domstolarna hållit med förarbetena. Skatterättsnämnden tog upp att undantaget till tioprocentsregeln närmast kan liknas vid en ren skatteflyktsbestämmelse.¹³⁹ HFD konstaterade också i HFD 2020 ref. 21 att undantagsregeln till tioprocentsregeln är av ”skatteflyktskaraktär”.

Som behandlats ovan¹⁴⁰, kom Skatteverket 2008 fram till att ränteavdragsbegränsningsregler behövdes eftersom Regeringsrätten i praxis visat att det inte gick att komma åt vissa ränteförfaranden med skatteflyktslagen. När det skulle bedömas om skatteflyktslagen var tillämplig användes fyra rekvisit, varav ett handlade om att det uppkommit en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Det var inte på detta rekvisit som tillämpningen föll. Med andra ord fanns (eller finns!) det en väl

¹³⁶ Prop 2012/13:1, bilaga 6 s.19.

¹³⁷ Prop 2012/13:1, bilaga 6 s.19.

¹³⁸ Prop 2012/13:1 s. 251.

¹³⁹ SRN 54/18-D.

¹⁴⁰ Se 5.1.1.

fungerande definition av begreppet *väsentlig skatteförmån* inom skatterätten.

Det står inte uttryckligen i förarbetena att tanken var att använda sig av samma tolkning av begreppet *väsentlig skatteförmån* i den här lagstiftningen som i skatteflyktlagen. Men det skulle inte vara orimligt att detta var lagstiftarens tanke.

5.3 Hur väl Skatteflyktlagens definition stämmer med förarbetena

Med tanke vad som framkommit ovan faller det sig naturligt att fortsätta detta arbete genom att undersöka om skatteförmånsbegreppet som det tolkas i skatteflyktlagens förarbeten kan vara lämplig att använda även i ränteavdragsbegränsningsreglerna. Detta skulle alltså innebära en skatteförmånsdefinition som bara träffar vinstöverförande lån som urholkar den svenska bolagsskattebasen. Skulle en sådan tolkning ha samma brister som Skatteverkets definition? För att göra detta tydligt används samma omständigheter som vid bedömningen av Skatteverkets definition ovan¹⁴¹.

5.3.1 Undantagsregelns syfte

Förarbetena är tydliga med att syftet med undantagsregeln är att förhindra att den svenska bolagsskattebasen urholkas. Med en skatteförmånsdefinition som tar sikte på vinstöverförande lån som urholkar den svenska skattebasen så är detta givet eftersom det hörs redan på definitionen.

Bredvid syftet med lagstiftningen pekade lagstiftaren på att det var viktigt att reglerna inte förhindrade eller onödigt försvårade för företag att bedriva normal affärsverksamhet.¹⁴² Skatteflyktlagens skatteförmånsdefinition tillämplad även i inkomstskattelagen skulle eventuellt försvåra det en aning för bolagen att veta om deras förfarande innebär en skatteförmån eller inte.

¹⁴¹ Se 3.1

¹⁴² Prop. 2012/13:1 s. 271.

Dock skulle det oftast ligga i deras intresse att ta reda på det eftersom en sådan definition inte angriper lika många förfaranden som Skatteverkets definition gör.

5.3.2 Skatteflyktsliknande regler

Att remissinstanser, regeringen och HFD har konstaterat att undantagsregeln är en skatteflyktsliknande regel skulle i sig kunna innebära att deras tanke är att begreppet, som är direkt taget från den lagen, ska tolkas på samma sätt i båda lagarna. Det skulle inte störa någons logik om så skedde.

5.3.3 Hänsyn till låntagarens och långgivarens skattemässiga situation

Som konstaterats ovan var lagstiftarens tanke att både långgivaren och låntagarens skattemässiga situation skulle tas hänsyn till vid bedömningen av undantagets tillämplighet.

Vid bedömningen av skatteflyktslagens skatteförmånsdefinition kan samma exempel användas som vid bedömningen av Skatteverkets definition.

År 1: M Ltd (skattesats 10 %) och A AB (skattesats 22 %) ingår i samma intressegemenskap. M Ltd gör en vinst på 50 genom att låna ut 1 000 på marknaden mot 5 % ränta. A AB bedriver vanlig verksamhet och gör en vinst på 100. Sammanlagt uppgår koncernens vinst till 150 och beskattningen till 27 (5 + 22).

År 2: M Ltd säljer sin externa fordran till A AB mot en revers (ränta 5 %). Vinsten i M Ltd och A AB förblir oförändrade (50 och 100), beskattningen för koncernen är fortfarande 27 (5 + 22).

Jämfört med år 1 uppkommer det inte någon lättnad eller fördel vid beskattningen år 2. Vinsten och beskattningen år 1 och år 2 är på alla möjliga sätt exakt desamma.¹⁴³

I det här exemplet skulle frågan ställas om det har skett en vinstöverföring som urholkat den svenska skattebasen. Det har skett en försäljning av en fordran och de ränteutgifter till M Ltd som A AB fått i samband med förvärvet ”täcks upp” av de intäkter som genereras till bolaget genom lånet. Därmed har det inte skett någon vinstöverföring. Det har inte blivit någon skillnad i beskattning för vare sig M Ltd eller A AB jämfört med före försäljningen och det innebär att den svenska skattebasen heller inte urholkats.

Med den här definitionen tas dock inte lika mycket hänsyn till långgivarens skattemässiga situation som det gör med Skatteverkets definition. Det spelar ingen roll om långgivaren är ett lågskattebolag eller har underskott. Därför skulle man kunna säga att både långgivarens och låntagarens skattemässiga situation tagits i beaktande.

5.3.4 Back-to-back-lån

Skulle skatteflyktslagens skatteförmånsdefinition strida mot back-to-back-regeln? Samma exempel som användes ovan kan användas igen för att visa detta.

Den utländska koncernen X överväger att etablera verksamhet i Sverige genom en miljardinvestering. Verksamheten kommer att skapa många jobb samt generera stora skattepliktiga vinster. Verksamheten ska finansieras med delvis eget kapital, delvis externt banklån och delvis intern finansiering från ett lågskattebolag (på affärsmässiga villkor).

¹⁴³ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 247.

Investeringen ska ske under förutsättningen att koncern X får avdrag för sina räntekostnader på den interna skulden.¹⁴⁴

Bedömningen om det föreligger en skatteförmån i det här fallet kommer att utgå ifrån om lånet kommer användas för vinstöveröring och därmed inte urholka den svenska skattebasen. Eftersom det framkommer i exemplet att lånet kommer att användas för att generera vinst i bolaget kommer det alltså inte uppstå en skatteförmån enligt skatteflyktslagens definition. Därför kommer den definitionen inte heller krocka med back-to-back-regeln, som också hade kunnat användas för att finansiera det här förfarandet.

5.3.5 Urholkar skattebasen

Begreppet skatteförmån enligt skatteflyktslagen kommer inte att urholka den svenska skattebasen eftersom det ligger i själva definitionen av begreppet att omfatta just sådana mål.

Ett moderbolag i Nederländerna, M BV (skattesats 25%) har ett svenskt dotterbolag X AB (vinst) och ett australiensiskt dotterbolag Z Ltd (underskott). Z Ltd är i behov av finansiering och M BV har tillräckligt med likvida medel. Skulle M BV låna ut pengar till Z Ltd skulle ränteavdraget som Z Ltd velat göra inte haft någon effekt på grund av bolagets underskott. Därför väljer M BV att istället låna ut beloppet till X AB (som gått med vinst) som i sin tur använder dessa lånemedel för att förvärva delägaraktier i det australiensiska koncernbolaget. Z Ltd får sin finansiering och X AB minskar sitt beskattningsunderlag genom avdrag för sina ränteutgifter till M BV. På så sätt urholkas den svenska skattebasen genom ett skatteplaneringsförfarande.¹⁴⁵

¹⁴⁴ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 254 exempel 4.

¹⁴⁵ Deij, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, s. 254, 255.

I skatteförmånsbedömningen i det här fallet tas det sikte på att lånet som X AB har tagit upp används till att förvärva delägaraktier. Detta innebär ett förvärv som inte tillför koncernen något av värde och det kommer inte att generera några vinster. Ränteutgifterna som X AB betalar till M Ltd kommer inte att ”täckas upp” av några intäkter och lånet kommer på så vis utgöra ett vinstöverförande lån. Vinstöverföringen sker till ett högskattebolag vilket innebär att det inte uppkommer någon skatteförmån där. Men koncernen uppnår ett effektivt avdrag i Sverige som de inte hade i Australien på grund av underskottet.

5.3.6 Tar inte hänsyn till koncernbidragsreglerna

Förarbetena till 2013 års regler nämner en situation som inte träffas av undantaget och det gäller räntebetalningar på interna lån mellan konventionellt beskattade aktiebolag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt.¹⁴⁶ Undantaget består av två kumulativa rekvisit för att bli tillämpligt. (1) Intressegemenskapen måste ha fått en *väsentlig skatteförmån* och (2) det *huvudsakliga skälet* till skuldförhållandets uppkomst måste ha varit att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.¹⁴⁷

För att klargöra varför sådana räntebetalningar inte omfattades av undantaget valde lagstiftaren att tillägga: ”För företag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt anses ränteutgiften inte ge upphov till någon väsentlig skatteförmån.”¹⁴⁸

När det föreligger koncernbidragsrätt mellan två bolag kommer räntebetalningar dem emellan alltså inte utgöra en *väsentlig skatteförmån*. Det faller på första rekvisitet. Eftersom grunden till de svenska

¹⁴⁶ Prop. 2012/13:1 s.254.

¹⁴⁷ För att se förvaltningsrätternas användande av rekvisiten, se exempelvis mål nr 1683-16, Förvaltningsrätten i Sthlm, dom 2017-01-12; mål nr 2804-16, Förvaltningsrätten Falun, dom 2017-08-07.

¹⁴⁸ Prop. 2012/13:1 s. 334.

koncernbidragsreglerna är att koncerner som bedriver sina verksamheter i olika bolag inte ska beskattas hårdare än om verksamheterna hade bedrivits i ett enda bolag, är det fullt rimligt att koncernbidrag inte utgör en väsentlig skatteförmån. Bolag med full koncernbidragsrätt behöver inte använda sig av ränteförfaranden för att överföra vinster och utnyttja underskott inom koncernen eftersom de istället kan skicka koncernbidrag mellan sig.

Dessutom kan tilläggas att koncernbidrag aldrig kan ha samma skattemässiga effekt som ett vinstgenererande lån. Koncernbidrag kan bara ha samma skattemässiga effekt som vinstöverförande lån. Detta kan enkelt förklaras med syftet med koncernbidrag, som är att resultatutjämna för att minska en koncerns beskattning. Man kan utnyttja vinstöverförande lån på liknande sätt men det går aldrig att använda vinstgenererande lån med det syftet. Lagstiftarens uttalande var nödvändigt för att förhindra en krock mellan ränteavdrags- och koncernbidragsreglerna.¹⁴⁹

5.3.7 Lagtextens utformning

Enligt ränteavdragsbegränsningsreglernas utformning är det inte några problem att få avdrag för vinstöverförande lån som urholkar den svenska bolagsskattebasen när lånet huvudsakligen¹⁵⁰ inte är skattedrivet, alltså att skatteskäl inte utgör mer än 75% (undantagsregeln) eller mer än 25% (ventilen). Att utgå ifrån att lån som urholkar den svenska skattebasen stämmer väl överens med lagtextens utformning,

5.3.8 Alla omständigheter utom ett

Med skatteflyktslagens skatteförmånsdefinition hindras inte någon omständighet från att bli beaktad.

¹⁴⁹ Deij, *Är undantaget från tioprocentregeln förenligt med EU-rätten?* s. 81.

¹⁵⁰ Enligt formuleringen av 2013 års regler.

5.4 Sammanfattning

Det bör observeras att även Skatteverkets skatteförmånsdefinition omfattar de flesta lån som urholkar den svenska skattebasen. Skatteflyktslagens definition skulle dock enbart träffa sådana fall och inga andra. Definitionen verkar också fungera tillsammans med andra lagar som back-to-back-regeln och koncernbidragsreglerna.

Även om det enligt de kriterier som använts i det här arbetet får det att se ut som att skatteflyktslagens definition bättre skulle stämma överens med förarbetena och annan lagstiftning är det viktigt att påpeka att detta inte på något sätt är några uttömmande kriterier. Kriterierna har valts på grundval av de brister som Skatteverkets definition har visat sig ha.

5.5 Domstolens tolkning

5.5.1 Mål 7874-18 Förvaltningsrätten i Jönköping

Som exempel där skatteflyktslagens definition av begreppet skatteförmån används, skulle kunna tas mål 7874-18 Förvaltningsrätten i Jönköping som nämndes ovan¹⁵¹. Fallet gällde ett koncerninternt lån som uppkommit för att finansiera ett koncernbolags utdelningar till moderbolaget. Lånets syfte var alltså inte att generera vinster till bolaget utan hade endast tillkommit i vinstöverförande syfte. Förvaltningsdomstolens tolkning av begreppet *skatteförmån* framgår av deras uttalande: ”Ur skattemässig synvinkel har skuldförhållandet medfört att obeskattade medel från bolagets dotterbolag kunnat föras ut från Sverige utan skattekonsekvenser. Detta genom att överföringarna från dotterbolagen har kvittats mot underskott motsvarande räntebetalningarna från bolaget.” ”De företagna transaktionerna framstår också som i det närmaste meningslösa om det inte vore för den skattefördel de har givit upphov till. Denna skattefördel motsvarar beloppsmässigt den

¹⁵¹ Se 4.2.

svenska bolagsskatt som hade påförts bolagets dotterbolag om kvittning mot bolagets underskott från räntekostnader inte hade skett”.

Eftersom skatteförmånen (skattefördelen) som uppstår här uppstår för att det är ett vinstöverförande lån som för ut obeskattade medel från bolaget från Sverige (den svenska skattebasen urholkas) är det alltså skatteflyktslagens definition av skatteförmån som används i det här målet.

Det här går att belysa ännu tydligare genom att byta ut lånet i rättsfallet mot ett vinstgenererande lån. Säg att bolaget lånat pengar från koncernbolaget för att själv låna ut det på marknaden (istället för att göra en utdelning). Då hade bolaget fortfarande haft samma räntekostnader som tidigare men de hade också fått ränteintäkter från den de lånat ut pengarna till och därför kommer. Om bolaget lånar ut för samma ränta som de lånar in för kommer deras vinst bli noll, men de hade antagligen lagt på en räntemarginal för att göra vinst.

I det här läget kommer de ränteutgifter som bolaget betalar till koncernbolaget att betalas av de ränteintäkter som bolaget har fått. Detta kommer alltså inte påverka bolagets beskattning och därmed kommer det heller inte urholka den svenska skattebasen. Domstolen hade då inte kunnat säga att obeskattade medel fördes ut från bolaget från Sverige utan skattekonsekvenser. Den hade heller inte kunnat säga att transaktionen framstår som meningslös om det inte vore för skattefördelen eftersom lånet har hjälpt bolaget generera vinst.

Med andra ord skulle domstolens definition av begreppet skatteförmån i mål 7874-18 (förvaltningsdomstolen i Jönköping) inte omfatta vinstgenererande lån. Som vi har sett ovan så kan domstolarna även använda sig av en annan definition som omfattar vinstgenererande lån. Det är tydligt att det hade varit nödvändigt med en av domstolen utförd rättsutredning kring hur begreppet skatteförmån ska tolkas.

5.5.2 HFD 2021 not 10¹⁵²

Frågan som Högsta Förvaltningsdomstolen skickade till EU-domstolen för att få besvarad var

”Är det förenligt med artikel 49 FEUF att vägra ett svenskt bolag avdrag för ränta som betalas till ett bolag som ingår i samma intressegemenskap och som hör hemma i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle ha ansetts föreligga om båda bolagen hade varit svenska eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag?”¹⁵³

Eftersom det kan förutsättas att HFD visste vad de själva menade när de använde sig av begreppet *väsentlig skatteförmån* i den här frågan kan det vara av intresse att se hur HFD beskrev det i sin begäran om förhandsavgörande.

Till att börja med kan det konstateras att HFD inte uttalade sig om en specifik definition av begreppet skatteförmån i sin begäran om förhandsavgörande. Men det finns ett par punkter som är värda att lyfta som visar att HFD i alla fall inte ger samma innebörd till begreppet som Skatteverket gör.

I sin hänvisning till förarbetena lyfte de upp att man vid bedömningen av undantagsregeln ska ta hänsyn till både långgivaren och låntagarens skattemässiga situation¹⁵⁴. Som tidigare nämnts är detta en omständighet som Skatteverkets definition inte tar hänsyn till.¹⁵⁵

¹⁵² *Lexel*-målet i Högsta Förvaltningsdomstolen. För närmare genomgång av omständigheterna i *Lexel*-målet i EU-domstolen, se sjätte kapitlet nedan.

¹⁵³ HFD:s protokollsbilaga, s. 17.

¹⁵⁴ Högsta Förvaltningsdomstolens begäran om förhandsavgörande (protokollsbilaga) Mål nr. 4849-18 4850-18 p.12.

¹⁵⁵ Se 3.1.3.

Dessutom tog de upp att ”om bolag med skattemässig verkan utan begränsningar kan lämna och ta emot koncernbidrag mellan sig följer av förarbetena att undantagsregeln inte kan tillämpas”. HFD fastställde senare i sin dom: ”Av förarbetena till undantagsregeln framgår att räntebetalningar mellan företag som med skattemässig verkan kan lämna och ta emot koncernbidrag inte anses kunna ge upphov till någon väsentlig skatteförmån och att undantagsregeln därför inte träffar sådana betalningar.”¹⁵⁶ Även detta talar emot Skatteverkets definition, som nämnts ovan¹⁵⁷.

Att HFD tog upp dessa punkter talar för att deras tolkning av begreppet skatteförmån är en annan än Skatteverkets. Det skulle också kunna tala för att definitionen av begreppet som HFD har är samma som den i Skatteflyktslagen. Det verkar inte finns något i deras begäran om förhandsavgörande som talar mot en sådan definition.

Det kan nämnas att Skatteverket kommenterade i HFD:s begäran om förhandsavgörande att syftet med ränteavdragsbegränsningsreglerna var att förhindra att den svenska bolagsskattebasen urholkas både i inhemska och i gränsöverskridande situationer och att i gränsöverskridande situationer skulle ”reglerna motverka att obeskattade vinstmedel förs över från Sverige till en annan medlemsstat”.¹⁵⁸ Vid det här tillfället tog Skatteverket inte upp någon annan definition av begreppet *väsentlig skatteförmån*.

5.5.2.1 Skatteverkets rättsfallskommentar

Trots att domen från HFD gjorde det tydligt att Skatteverket till viss del har tolkat begreppet *skatteförmån* på ett felaktigt sätt, har Skatteverket inte kommenterat detta i rättsfallskommentaren.

¹⁵⁶ HFD 2021 not 10 p.15.

¹⁵⁷ Se 3.1.6.

¹⁵⁸ Högsta Förvaltningsdomstolens begäran om förhandsavgörande (protokollsbilaga) Mål nr. 4849-18 4850-18 p. 46.

6 C-484/19 - Lexel

6.1 Förutsättningar för EUD

Några månader efter att HFD hade skickat in sin begäran förhandsavgörande till EU-domstolen skickade Skatteverket in ett kompletterande yttrande till EU-domstolen. I detta yttrande skrev Skatteverket att det enligt det svenska regelverkets mening uppkommer en skatteförmån genom avdrag för ränteutgifter i kombination med att motsvarande ränteintäkt inte blir föremål för faktiskt skattebetalning som motsvarar värdet av ränteavdraget.¹⁵⁹ De ändrade därför sin ställning i hur skatteförmån ska tolkas, jämfört med beskrivningen i HFD:s begäran om förhandsavgörande, och återgick till den definitionen som de vanligen använder.

Deij uppmärksammade ett problem med att Skatteverket gjorde så.¹⁶⁰ Han menade att problemet som framkommit i begäran om förhandsavgörandet, att en överföring av obeskattade svenska vinster hade skett på bekostnad av den svenska skattebasen, inte längre var relevant. Istället hade problemet blivit att ränteavdraget som Lexel fick inte beskattades hos det franska koncernbolaget.¹⁶¹ Det här var ett problem eftersom det var med utgångspunkt i detta som EU-domstolen skulle skriva sin dom i Lexel-målet.

6.2 Bakgrund

Målet gällde det svenska bolaget Lexel som är en del av den internationella Schneider Electric-koncernen. Bolaget hade tagit upp ett lån från det franska koncernbolaget Bossiere Finances SNF (BF) som verkade som intern bank inom koncernen, för att finansiera ett förvärv av 15% av aktierna i ett belgiskt bolag i koncernen. Den franska koncernbanken kvittade dessa

¹⁵⁹ Skatteverkets skriftliga yttrande till EUD inför Lexel-målet p. 22.

¹⁶⁰ Deij, *Är undantaget från tioprocentsregeln förenligt med EU-rätten?*

¹⁶¹ Deij, *Är undantaget från tioprocentsregeln förenligt med EU-rätten?* s. 87.

ränteintäkter mot underskott som uppkommit inom samma beskattningsenhet i koncernen. Ägarandelen i det belgiska bolaget förvärvade Lexel från ett spanskt bolag i koncernen och enligt Lexel genomfördes förvärvet för att förse SEE med kapital för att finansiera ett externt förvärv.

Lexels förfarande ledde till en skatteförmån även enligt skatteflyktslagens definition. I och med att lånet användes för att förvärva aktier i ett koncernbolag minskade detta intressegemenskapens beskattning, på bekostnad av den svenska skattebasen, utan att generera vinst.

Skatteverket nekade avdrag för Lexels räntekostnader till den franska koncernbanken med stöd av undantagsregeln. Om den franska koncernbanken hade varit ett svenskt bolag skulle obegränsad koncernbidragsrätt ha förelegat mellan bolagen och då hade det inte förelegat någon väsentlig skatteförmån. Bolaget överklagade och menade att detta utgjorde en inskränkning i etableringsfriheten. När detta slutligen överklagades till Högsta Förvaltningsdomstolen meddelade de prövningstillstånd när det gällde frågan om tillämpningen av undantagsregeln stred mot unionsrätten. HFD begärde förhandsavgörande från EU-domstolen och frågade:

Är det förenligt med artikel 49 FEUF att vägra ett svenskt bolag avdrag för ränta som betalas till ett bolag som ingår i samma intressegemenskap och som hör hemma i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle ha ansetts föreligga om båda bolagen hade varit svenska eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag?

6.2 EU-domstolens dom

När EU-domstolen skulle döma i Lexelmålet och pröva huruvida undantagsregeln i svensk rätt var förenlig med EU-rätten prövades först om det förelåg en skillnad i behandling och om denna skillnad tog sikte på situationer som inte var objektivt jämförbara med varandra. Den konstaterade att det var fråga om skillnad i behandling som inverkade negativt på bolagens möjlighet att utöva sin etableringsfrihet.¹⁶² Dessutom kom de fram till att situationerna var objektivt jämförbara och därför skulle domstolen undersöka i ett andra steg om särbehandlingen kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och var proportionerligt mot det mål som eftersträvades.¹⁶³

När det gällde intresset av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt förklarade EUD att det specifika målet med en inskränkning med detta som grund måste vara att förhindra fiktiva upplägg utan ekonomisk förankring som arrangeras i syfte att undvika skatt. Enligt domstolen kunde undantagsregeln även omfatta transaktioner som inte var rent fiktiva upplägg och därför kunde detta inte motivera inskränkningen.¹⁶⁴

Domstolen skulle också bedöma om skillnaden i behandling kunde motiveras av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Den konstaterade att den i tidigare rättspraxis har ”godtagit säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som motivering bland annat när det krävs hemvist för att komma i åtnjutande av ett visst beskattningssystem för att förhindra att den skattskyldiga personen fritt ska kunna välja i vilken stat vinster och förluster ska beaktas och fritt kunna flytta beskattningsunderlaget mellan medlemsstaterna”.¹⁶⁵

¹⁶² C-484/19 p. 41

¹⁶³ C-484/19 p. 34

¹⁶⁴ C-484/19 p. 48-57

¹⁶⁵ C-484/19 p. 61

Av dessa skäl har domstolen ”slagit fast att konsolideringen på moderbolagsnivå av över- och underskott i de bolag som utgör en enda skattemässig enhet utgör en fördel som det är motiverat att förbehålla bolag med hemvist i landet, sett till behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna”.¹⁶⁶

Mot den här bakgrunden menade Deij att det inte hade varit omöjligt att EUD skulle ha ansett att undantagsregeln var förenlig med EU-rätten.¹⁶⁷ Detta eftersom den enda fördelen som svenska bolag med obegränsad koncernbidragsrätt har jämfört med gränsöverskridande lån, är att ingen skatteförmån konstateras vid vinstöverförande lån.¹⁶⁸ Detta är så starkt kopplat till koncernbidragsmöjligheten, som kan utgöra en rättfärdigandegrund, att den hade kunnat vara rättfärdigad.¹⁶⁹ (Kopplingen är att koncernbidrag och vinstöverförande lån alltid har samma skattemässiga effekt). Han menade att Skatteverkets sätt att tillämpa reglerna, nämligen aldrig tillämpa undantagsregeln på inhemska lån och alltid göra en prövning vid gränsöverskridande lån, gjorde det omöjligt att rättfärdiga reglerna med behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁷⁰ När Skatteverket i skatteförmånsdefinitionen också räknade in vinstgenererande lån menar Deij att kopplingen till koncernbidragsmöjligheten helt tappas¹⁷¹ och därför kom domstolen till slutsatsen att den rättfärdigande grunden inte användas¹⁷². Därför kom Deij fram till att Skatteverkets sätt att tillämpa regelverket står i strid med EU-rätten.¹⁷³

När domstolen sist prövade om undantagsregeln kunde motiveras av att gemensamt beakta behovet av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt och behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av

¹⁶⁶ C-484/19 p. 62

¹⁶⁷ Deij, *Är undantaget från tioprocentregeln förenligt med EU-rätten?* s. 88

¹⁶⁸ Ibid

¹⁶⁹ Ibid

¹⁷⁰ Deij, *Är undantaget från tioprocentregeln förenligt med EU-rätten?* s. 89

¹⁷¹ Deij, *Är undantaget från tioprocentregeln förenligt med EU-rätten?* s. 89

¹⁷² C-484/19 p. 71

¹⁷³ Deij, *Är undantaget från tioprocentregeln förenligt med EU-rätten?* s. 90

beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kom de fram till att för att denna motivering ska kunna användas måste skillnaden i behandling kunna motiveras av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Eftersom de konstaterat att det inte var möjligt kunde denna motivering inte heller utnyttjas. Därför beslutade domstolen att etableringsfriheten utgjorde ett hinder för en nationell lagstiftning som den i förevarande fall.¹⁷⁴

6.4 Peter Wattels kommentar på Lexeldomen

Wattel tyckte att EUD var ofullständig i sin beskrivning av den svenska undantagsregeln när domstolen påpekade att undantagsregeln ingår som ett led i bekämpandet av aggressiv skatteplanering i form av avdrag för ränteutgifter.¹⁷⁵ Han menade att lagtexten visade att regeln främst syftar till att motverka aggressiv skatteplanering i form av att skapa affärsmässigt omotiverade koncerninterna skulder. Att det därför handlade om skapandet av det interna lånet mer än själva lånevillkoren.¹⁷⁶

Enligt Wattel borde den mest relevanta frågan i fallet vara om själva interna lånet var affärsmässigt motiverat. Hade Lexel förvärvat 15% i det belgiska koncernbolaget och finansierat det med ett lån från det franska koncernbolaget om det inte vore för möjligheten att, av skattemässiga skäl, flytta ränteavdraget från Spanien till Sverige och därmed utnyttja de franska underskotten?¹⁷⁷

I domen hade Lexel uppgett att förvärvet skett för att det spanska bolaget behövde finansiera ett externt aktieförvärv och att det spanska bolaget hade sålt de interna aktierna för att minska sina finansieringskostnader. Men enligt Wattel hade Lexel inte bevisat det uttalandet och det framkommer

¹⁷⁴ C-484/19 p. 71-77

¹⁷⁵ Wattel *Highlights & Insights on European Taxation*, s. 11

¹⁷⁶ *Ibid* s. 11

¹⁷⁷ *Ibid* s. 12

heller inte i domen vad Lexel eller den franska interna banken hade för motiv. Därför reagerade han på att det i domen talas om att undantagsregeln även kan omfatta ”transaktioner som genomförts på marknadsmässiga villkor”, eftersom lånevillkoren i sig inte hade några affärsmässiga skäl utan bara skattemässiga. Wattel menade att det måste finnas en förklaring till varför domstolen inte tog upp detta i domen. En av de möjliga förklaringarna som han tog upp var att målet inte handlade om hur svensk lagstiftning såg ut utan snarare hur Skatteverket hade tolkat svensk lagstiftning.¹⁷⁸

Om Skatteverkets tolkning av begreppet *väsentlig skatteförmån* innebär att det alltid uppkommer en skatteförmån när ett icke-svenskt koncernbolag som gett lån till ett svenskt koncernbolag, är föremål för en lägre beskattning än det svenska bolaget, eller drar av ränteintäkterna mot icke-svenska förluster, saknar det betydelse vad Lexel i det här fallet gjort med lånet. Därför behöver det heller inte redas ut om det är affärsmässigt motiverat eller inte. Wattel skriver också att en tolkning av begreppet väsentlig skatteförmån som inbegriper alla lån som ges av underskottsbolag strider mot proportionalitetsprincipen eftersom det går längre än nödvändigt för att motverka missbruk. Han menar att det blir en ”overkill”.¹⁷⁹

Wattel höll också med om att detta skulle förklara varför målet inte blev ett referat¹⁸⁰ och varför HFD inte dömde att undantagsregeln är i strid med EU-rätten¹⁸¹.

¹⁷⁸ Ibid s. 12

¹⁷⁹ Wattel, *Highlights & Insights on European Taxation* s. 12

¹⁸⁰ Ibid s. 13

¹⁸¹ Ibid s. 12

7 Kritik mot Skatteverket

7.1 Definition som urholkar skattebasen

Som visats ovan¹⁸² finns det situationer där den av Skatteverket använda definitionen av *väsentlig skatteförmån* inte räcker till för att omfatta alla situationer som urholkar den svenska skattebasen. Detta förtjänar att uppmärksammas och kritiserats särskilt.

Den skatteförmånsdefinition Skatteverket använder tar inte hänsyn till intressegemenskapens skattemässiga situation. Eftersom skatteförmånen bedöms på det kriteriet om räntemottagaren är ett underskotts- eller lågskattebolag är det enbart det bolagets beskattningsnivå som avgör om det föreligger en skatteförmån eller inte. Det finns inte utrymme med en sådan definition att bedöma om intressegemenskapen har fått en skattefördel. Problemet med detta är att det inte bara går emot förarbetena, utan också själva lagtexten:

Om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av (understrykning av författaren)

Att användandet av en definition som strider mot lagtext har kunnat fortsätta under så lång tid skulle kunna bero på att dessa situationer inte har tagits till domstol. Bolag som utnyttjar detta skatteplaneringsförfarande överklagar givetvis inte Skatteverkets beslut att ge dem ränteavdrag. Skatteverket har överraskande nog inte ifrågasatt sin skatteförmånsdefinition i sådana fall heller för att kunna neka avdrag och därmed komma åt sådan skatteplanering.

Vad effekten av ett sådant här förfarande kan bli på lång sikt är att fler intressegemenskaper börjar använda sig av sådana här förfaranden, vilket

¹⁸² Se 3.1.5.

kommer att urholka den svenska skattebasen. Vill man dra det steget längre finns också risken att de intressegemenskaper som *inte* skatteplanerar på det här sättet får en konkurrensnackdel och ger dem incitament att också börja skatteplanera på det här sättet.

7.2 Koncernbidragsrätt

Det faktum att lagstiftaren väljer att specifikt märka ut att ränteförfaranden mellan koncernbolag med obegränsad koncernbidragsrätt inte ger upphov till en väsentlig skatteförmån kan också ge en fingervisning om vad lagstiftaren tolkar in i begreppet *väsentlig skatteförmån*. Skatteeffekten som följer av ett koncernbidrag är samma som skatteeffekten av ett vinstöverförande lån. Det skulle därför inte vara orimligt att anta att lagstiftaren menar att det enbart är vinstöverförande lån innebär en *väsentlig skatteförmån*. Ett vinstöverförande lån från ett koncernbolag i Sverige till ett koncernbolag i ett annat land, urholkar den svenska skattebasen.

Skatteverket har i fall där koncernbidragsrätt föreligger, menat följande, (som kan ses i deras yttrande i Lexel-målet där 2013 års regler var tillämpliga): ”I de fall det föreligger full koncernbidragsrätt mellan två svenska bolag kan man sluta sig till att ett skuldförhållande dem emellan inte huvudsakligen har uppkommit av skatteskal...”¹⁸³ Vad Skatteverket menar alltså är att en situation som den beskrivna faller under undantagsregeln på grund av uppfyllandet av andra rekvisitet, inte första.¹⁸⁴ Varför Skatteverket väljer att låta situationen omfattas av ett annat rekvisit än det som lagstiftaren säger skulle kunna förklaras med att Skatteverkets tolkning av begreppet skatteförmån inte kan förklara varför lån mellan bolag med koncernbidragsrätt inte utgör en skatteförmån.

¹⁸³ Skatteverkets yttrande 2018-12-21.

¹⁸⁴ Deij, *Är undantaget från tioprocentregeln förenligt med EU-rätten?* s. 88

Skatterättsnämnden¹⁸⁵ och Kammarrätten i Stockholm¹⁸⁶ har varit tydliga med att de hållit med lagstiftaren då båda har sagt att en räntebetalning i en helsvensk situation inte träffas av avdragsbegränsningsreglerna när koncernbidragsrätt föreligger mellan bolagen eftersom ränteutgifterna i sådana fall enligt förarbetena inte anses ge upphov till någon *väsentlig skatteförmån*.

Frågan kom även upp i det nya Lexel-målet. I sammanhanget är det intressant att uppmärksamma att Skatteverket i ett annat fall hämtat stöd för sin skatteförmånstolkning i HFD:s begäran om förhandsavgörande i Lexeldomen.¹⁸⁷ HFD förklarade i begäran om förhandsavgörande att undantagsregeln inte är tillämplig på förhållanden där koncernbidragsrätt föreligger. Skatteverket menade att HFD medvetet valt att inte hänvisa till den sida i förarbetena där lagstiftaren sagt att det inte kan föreligga en väsentlig skatteförmån när det föreligger koncernbidragsrätt mellan bolagen, för att visa att detta inte skulle väga in i tolkningen av begreppet *väsentlig skatteförmån*.¹⁸⁸ När HFD senare avgjorde Lexelfallet var det dock tydligt att detta inte alls varit HFD:s avsikt. De hänvisade i domen, under ”rättslig reglering m.m.”¹⁸⁹, till det uttalandet i förarbetena som säger att ränteutgiften inte ge upphov till någon väsentlig skatteförmån för företag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt¹⁹⁰. Med andra ord klargjorde HFD att denna bestämmelse från lagstiftaren är vad Skatteverket har att förhålla sig till.¹⁹¹

¹⁸⁵ Skatterättsnämnden 108-13/D

¹⁸⁶ Kammarrätten i Stockholm Mål nr. 2975-17 s.3

¹⁸⁷ Se bilaga A

¹⁸⁸ Se bilaga A s. 7, 8

¹⁸⁹ HFD 2021 not 10 punkt 15

¹⁹⁰ Prop 2012 s. 334

¹⁹¹ Det kan vara värt att ta med i sammanhanget att regeringen i sitt yttrande till EU-domstolen (punkt 25) i Lexel-målet skrev att i de fall det föreligger koncernbidragsrätt mellan två svenska bolag och rätten att dra av ränteutgifter prövas mot undantagsregeln kommer slutsatsen vara att skuldförhållandet inte huvudsakligen uppkommit av skatteskal (eftersom motsvarande resultat hade kunnat åstadkommas genom koncernbidrag.) Med tanke på HFD:s klargörande i domen borde dock inte någon större vikt kunna läggas vid detta uttalande.

Även om effekten i varje enskilt fall blir samma oavsett om första eller andra rekvisitet inte är uppfyllt syns det tydligt ett problem. Vid tolkningen av begreppet *väsentlig skatteförmån* blir det fel om Skatteverket verkar säga emot lagstiftaren genom att med sin tolkning påstå att det visst kan uppkomma väsentliga skatteförmåner trots att bolag har full koncernbidragsrätt.

Något som är intressant att fundera över är varför Skatteverket vill få det att verka som att koncernbidragsrätt mellan bolag hamnar under rekvisitet *huvudsakliga skäl* i undantagsregeln och inte under rekvisitet *väsentlig skatteförmån*. Enligt Skatteverkets tolkning av begreppet *väsentlig skatteförmån* uppkommer det alltid en skatteförmån när ett ränteavdrag inte faktiskt beskattas, eller beskattas lägre än motsvarande ränteintäkt. Denna tolkning av begreppet håller inte under förutsättning att det aldrig uppkommer en väsentlig skatteförmån vid ränteförfaranden mellan bolag med full koncernbidragsrätt.

Ett koncernbidrag är alltid ett förfarande som innebär en vinstöverföring från ett bolag till ett annat. Om ett sådant förfarande, en överföring av en obeskattad vinst, skulle ske från ett svenskt bolag till ett utländskt skulle det urholka den svenska skattebasen.

Om Skatteverket hade gått med på att det inte kan uppkomma en väsentlig skatteförmån mellan bolag mellan vilka det föreligger förmånsrätt så hade de erkänt att deras tolkning av väsentlig skatteförmån inte är korrekt, eftersom det enligt deras tolkning av begreppet krävs en faktisk icke-beskattnings för att en skatteförmån ska uppkomma.¹⁹²

I en situation där ett underskottsbolag i en koncern i Sverige lånar ut pengar till ett annat bolag inom koncernen, och det finns obegränsad koncernbidragsrätt mellan bolagen, kommer Skatteverket mena att det

¹⁹² Deij, *Är undantaget från tioprocentregeln förenligt med EU-rätten?* s. 87.

föreligger en skatteförmån men godkänna avdrag på ränteutgiften för att det inte utgör det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Efter att Högsta Förvaltningsdomstolen tydligt klargjort i Lexel-domen att det är gällande rätt att det inte kan uppkomma en väsentlig skatteförmån i ränteförfaranden mellan två koncernbolag med full koncernbidragsrätt, kan Skatteverket inte längre föra fram sin ståndpunkt att det ändå kan det. När Skatteverket inte har något annat val än att förhålla sig till detta behöver frågan om deras tolkning av *väsentlig skatteförmån* är korrekt i andra sammanhang behandlas en gång för alla.

Sammanfattning och slutsats

Uttrycket väsentlig skatteförmån förekom i skatteflyktslagen redan innan ränteavdragsbegränsningsreglerna uppkom. Även om det var på grund av Skatteflyktslagens otillräcklighet som ränteavdragsbegränsningsreglerna stiftades, var problemet inte rekvisitet väsentlig skatteförmån, vilket betyder att det fanns en fungerande definition av begreppet. Om lagstiftaren hade bedömt det nödvändigt med en ny definition av begreppet är det också rimligt att anta att en sådan ny definition tydligt skulle ha definierats i lagtext eller förarbeten. Efter genomgången av förarbetena kan det inte finnas någon anledning att tro att syftet från lagstiftarens sida var att begreppet skulle ges en annan innebörd. Anledningen till att Skatteverket gav det en annan innebörd är oklar.

Enligt förarbetena till 2013 års regler är det tydligt av regeringens uttalanden att deras tanke med ändringen av lagstiftningen var att eftersom förfaranden som innebar väsentliga skatteförmåner (enligt skatteflyktslagen) inte omfattades av tioprocentsregeln så behövdes ett undantag från den som innebar att väsentliga skatteförmåner (enligt skatteflyktslagen) omfattades. Det finns stöd i förarbetena för att tolka begreppet skatteförmån på samma sätt som i skatteflyktslagen särskilt eftersom lagstiftaren tydligt har visat att syftet med lagen är att skydda den svenska bolagsskattebasen. Det finns då ingenting som rättfärdigar att lagen används i situationer där den svenska bolagsskattebasen inte hotas.

Av vad som har framkommit av rättsutredningen verkar det inte finnas stöd för Skatteverkets definition i förarbetena. Det enda som talar för Skatteverkets definition är domstolspraxis. Domstolarna följer Skatteverkets definition väldigt tätt. Dock har ingen rättsutredning gjorts om begreppet. Även i ett fall där en part försökt lyfta frågan om skatteförmånsdefinitionen valde domstolen att inte göra någon utredning.

En intressant fråga som belysts ovan är vad det var som gjorde att HFD gjorde Lexel-målet till ett notismål istället för ett referat. Som nämnts ovan gjorde EUD sin bedömning av undantagsregeln grundat på Skatteverkets tolkning av begreppet skatteförmån. HFD dömde inte att undantagsregeln stod i strid med etableringsfriheten som EUD dömde utan gjorde EUD:s dom tillämplig på enbart det fallet. Det kan mycket möjligt vara så att Högsta Förvaltningsdomstolen tyckte att Skatteverkets definition av begreppet skatteförmån inte är korrekt enligt svensk rätt och att EUD därför inte dömde ut den svenska regeln utan snarare Skatteverkets tolkning av den.

Det är intressant att se att Wattel också ställer sig frågande till Lexel-domen och att han tycker det är tydligt att Skatteverkets tolkning av begreppet skatteförmån är oproportionerligt.

Avslutande kommentarer

Det är förvånande att ingen verkar ha tagit upp diskussionen kring Skatteverkets skatteförmånsdefinition i några tidigare rättsfall och man kan fråga sig själv varför det är så. Överlag råder det nog en stor respekt för myndigheter i Sverige och man litar på att deras bedömningar är objektiva och professionella. Inte ens domstolarna själva har tagit upp den här frågan som något som måste rättsutredas. Det är dock något som behöver göras och förhoppningsvis kommer det också att hända i framtiden.

Det är tydligt att det hade behövts vägledning från lagstiftaren i hur begreppet ”väsentlig skatteförmån” ska tolkas och det är anmärkningsvärt att lagstiftaren inte valt att ge mer vägledning i hur begreppet ska tolkas. Lagrådet höjde ett varningens finger om att Skatteverket inte borde vara den instans som bedömer hur tolkningen ska göras. Så här i efterhand är detta mycket förståeligt eftersom deras tolkning inte bara lett till att syftet till lagstiftningen inte uppfylls (skydda den svenska skattebasen) utan den omfattar också många fler situationer än nödvändigt.

Att använda samma tolkning som begreppet har i Skatteflyktslagen skulle leda till att syftet med ränteavdragsbegränsningsreglerna uppfylldes. Om reglerna då hade varit i strid med etableringsfriheten enligt EU-domstolen hade kunnat vara ett lämpligt ämne för någon annan att utreda i en uppsats.

Käll- och litteraturförteckning

Propositioner

Prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen för 2013

Prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn

Artiklar

Andersson, Stefan och Melbi, Ingrid, *Ränteavdragsbegränsningsreglerna och skatteverkets ställningstagande*, Skattenytt 2013 s.526-534

Deij, Coen, *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*, Skattenytt 2019 s. 243-256

Deij, Coen, *Begreppet affärsmässigt motiverat i ventilen*, Skattenytt 2019 s. 655-671

Deij, Coen, *Är undantaget från tioprocentsregeln förenligt med EU-rätten?*, Svensk Skattetidning 2021:2 s. 75-94

Wattel, Peter, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2021/342.

Övrigt

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

Skatteverket skriftligt yttrande till EU-domstolen inför Lexel målet, C-484/19, 2019-10-30

Skatteverkets yttrande 2018-12-21, dnr. 202 492 406-17/548

Skatteverkets ställningstagande, *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen* [Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen | Rättslig vägledning | Skatteverket](#) (besökt 2021-08-04)

Skatteverkets hemsida, Rättslig vägledning, *Har skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit i syfte att uppnå en väsentlig skatteförmån?* [Har skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit i syfte att uppnå en väsentlig skatteförmån? | Rättslig vägledning | Skatteverket](#) (besökt 2021-08-04)

Skatteverkets hemsida, Rättslig vägledning, *Skatteförmån* [Skatteförmån | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

Rättsfallsförteckning

Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ 1986 ref. 54

RÅ 2001 ref 66

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2007 ref. 85

RÅ 2009 not. 201

RÅ 2010 ref. 51

HFD 2011 ref 90 I-V

Högsta Förvaltningsdomstolens begäran om förhandsavgörande
(protokollsbilaga) Mål nr. 4849-18 4850-18

HFD 2020 ref. 21

HFD 2021 not. 10

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholms, dom 2018-04-13 i mål nr 1770–1771-17

Kammarrätten i Stockholm, dom 2018-05-24 i mål nr. 2975-17

Kammarrätten i Göteborgs, dom 2018-02-19 i mål nr 1594-17 3040-17

Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten i Sthlm, dom 2017-01-12 i mål nr 1683-16,

Förvaltningsrätten Falun, dom 2017-08-07 i mål nr 2804-16,

Förvaltningsrätten i Jönköping, dom 2018-12-18 i mål nr. 3289–3290-17

Förvaltningsrätten i Jönköping, dom 2019-04-23 i mål nr. 784-18

Förvaltningsrätten i Göteborg, dom 2021-05-10 i mål nr 10790-19 1581-20

Skatterättsnämnden

SRN 92-13/D

SRN 111-13/D

SRN 156-13/D

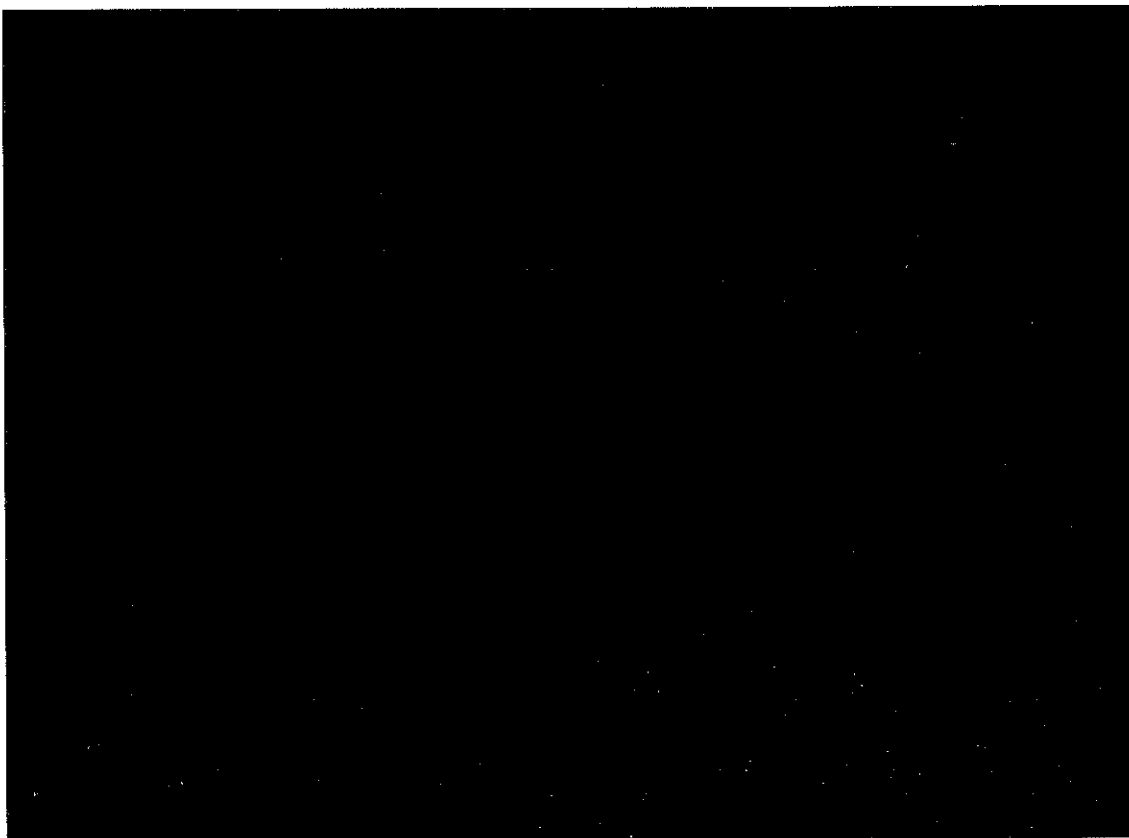
SRN 54/18-D

EU-domstolen

C-484/19 – Lexel

Bilaga A

Skatteverkets beslut 2020-12-09



Begreppet skatteförmån

Skatteverket vidhåller sin bedömning att en skatteförmån i ränteavdragsbegränsningsreglernas mening uppkommer genom avdraget för ränteutgiften i kombination med att den inkomst som motsvarar ränteutgiften inte blir föremål för en faktisk beskattning på motsvarande nivå inom intressegemenskapen.

Av lagtextens ordalydelse framgår att *undantagsregeln* i 24 kap. 10 d § 3 st. II är just ett undantag från *tioprocentsregeln* i 24 kap. 10 d § 1 st. II. I tioprocentsregeln görs bedömning av avdragsrätten för räntekostnad utifrån beskattningen av motsvarande ränteinkomst i mottagarledet. Som nästa steg ska det huvudsakliga skälet till samma skuldförhållande som har medfört den skatteförmån som uppkom enligt första stycket samma paragraf bedömas. Detta sker på intressegemenskapsnivå och med hänsyn till samtliga relevanta omständigheter. Detta synsätt bekräftas även indirekt av att ventilen i 24 kap. 10 e § 1 st. inte ens nämner ”väsentlig skatteförmån” för intressegemenskapen utan det kan presumeras att det är fallet när förutsättningarna i 24 kap. 10 e § första eller andra stycket inte är uppfyllda, dvs. beskattningen av motsvarande inkomst i mottagarledet är mycket låg.

Skatteverket kan med andra ord inte se att begreppet ”väsentlig skatteförmån” ska tilldelas någon annan, frikopplad från själva ränteavdragsbegränsningsreglernas utformning och ordalydelse, innebörd utan finner att definitionen finns integrerad i lagtexten och reglernas systematik.

Ni gör dock gällande att Skatteverkets definition av skatteförmån i meningen av 24 kap. 11 inte kan ligga till grund för beslutet då den är i strid med lagstiftarens och HFD:s uttalande.

Då det gäller tolkningen av bakgrunden till lagstiftarens uttalande i propositionen kan Skatteverket hålla med er om att i de fall när obegränsad koncernbidragsrätt föreligger mellan två svenska bolag kan de uppnå en "överföring av obeskattade vinster" via koncernbidrag. Det är just därför det kan presumeras att företag som utan begränsningar kan utbyta koncernbidrag sinsemellan normalt inte upprättar ett skuldförhållande i huvudsak i syfte att erhålla en skatteförmån. Mot denna bakgrund anser Skatteverket att uttalandet i förarbetena ska läsas.

HFD:s tolkning av det som anges i förarbetena/följer av förarbetena är vidare att undantagsregeln "inte är avsedd att träffa räntebetalningar mellan företag som kan kvitta vinster och förluster mellan sig genom s.k. koncernbidrag" eller att "undantagsregeln inte ska tillämpas" om bolagen med skattemässig verkan utan begränsningar kan lämna och ta emot koncernbidrag mellan sig (se t.ex. p. 2 och 55 protokollsbilagan). Det vill säga, det är undantagsregeln i sin helhet och huruvida tillämpning av undantagsregeln strider mot EUrätten, som är kärnfrågan i HFD:s begäran om förhandsavgörande, ej enbart skatteförmån.

Skatteverket noterar också att HFD hänvisar till s. 250-254 prop. 2012/13:1 för vägledning för tolkningen av undantagsregeln, dvs. ej till s. 334 (se p. 11-15 protokollsbilagan).

Skatteverket har därför svårt att se att HFD drar några långtgående slutsatser om definitionen skatteförmån som sådan eller definierar skatteförmånen annorlunda än Skatteverket i en situation när obegränsad koncernbidragsrätt mellan parterna inte föreligger, dvs. i er situation.

Inte heller läst utdraget ur sitt sammanhang, kan det ovan nämnda citatet i förarbetena leda till slutsatsen som ni vill dra att vid tillämpning av undantagsregeln ska ett skuldförhållande mellan företag *med* obegränsad koncernbidragsrätt sinsemellan likställas med ett skuldförhållande *utan* koncernbidragsrätt mellan parter som har samband med ett externt förvärv. Skatteverket kan inte finna att en sådan slutsats stöds av rättskällorna.

Att skuldförhållanden som har samband med ett externt förvärv aldrig kan ge upphov till en skatteförmån för intressegemenskap i meningen av 24 kap. 11, och att ränteavdraget därför ska bedömas utifrån den allmänna regeln i 16 kap. 1 § 11, dvs. som avdrag för utgifter "för att förvärva och bibehålla skattepliktiga intäkter", stöds inte heller av inkomstskattelagen eller förarbetena. Skatteverket vill särskilt peka på följande uttalanden i propositionen.

"En utvidgning av ränteavdragsbegränsningsreglerna till att omfatta alla ränteutgifter avseende skulder till företag inom en intressegemenskap innebär att reglerna kommer att gälla oavsett vad lånet används till" (prop. 2012/13:1 s. 237).

"Regeringens förslag innebär inte att den allmänna regeln i 16 kap. 1 § 11 inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad 11, om att ränteutgifter ska dras av, ändras. Däremot görs ytterligare avsteg från denna allmänna regel genom att de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a – 10 c §§ utvidgas" (prop. 2012/13:1 s. 237).

Skatteverket håller därför fast vid sin bedömning att en väsentlig skatteförmån uppkommer för intressegemenskapen i ert fall p.g.a. ränteavdrag hos er i kombination med en utebliven faktisk beskattning av räntemottagaren [REDACTED]