



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emil Johansson

Låter staten kapitalet sitta i valfri båt?

En analys av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med
EU-rättens fria rörlighet för kapital

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 höstterminen 2021

Innehåll

INNEHÅLL	I
SUMMARY	III
SAMMANFATTNING	IV
FÖRORD	V
FÖRKORTNINGAR	VI
1 INLEDNING	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Syfte och frågeställning	2
1.3 Metod och material	2
1.4 Forskningsläge	3
1.5 Avgränsning	3
1.6 Disposition	4
2 DE SVENSKA RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNS- NINGSREGLERNA	6
2.1 Bakgrund	6
2.2 2009 års regler	7
2.2.1 Skatteverkets hemställan	7
2.2.2 Finansdepartementets promemoria	7
2.2.3 Regeringens proposition	10
2.3 2013 års regler	12
2.3.1 Bakgrund	12
2.3.2 Finansdepartementets promemoria	13
2.3.3 Regeringens proposition	17
2.4 2019 års regler	23

2.4.1	Företagsskattekommittén	23
2.4.2	Finansdepartementets promemoria	27
2.4.3	Regeringens proposition	33
3	EU	38
3.1	Fria rörligheter	38
3.2	Mål från EU-domstolen	42
3.2.1	Mål C-196/04 Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas	43
3.2.2	Mål C-452/04 Fidum Finanz	44
3.2.3	Mål C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation	45
3.2.4	Mål C-102/05 A och B	46
3.2.5	Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen	47
3.2.6	Mål C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation	50
3.2.7	Mål C-282/12 Itelcar	51
3.2.8	Mål C-484/19 Lexel	54
4	HFD 2020 REF. 68	57
4.1	Bakgrund	57
4.2	Förvaltningsrätten i Stockholm	58
4.3	Kammarrätten i Stockholm	60
4.4	Högsta förvaltningsdomstolen	64
4.5	Högsta förvaltningsdomstolens dom i mål 659-21	66
5	ANALYS	68
5.1	Prövningsmöjligheten av ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rätt-ens fria rörlighet av kapital	68
5.1.1	Betydelsen av HFD 2020 ref. 68	69
5.1.2	2013 års ränteavdragsbegränsningsreglers förenlighet med kapitalets fria rörlighet	70
5.1.3	2019 års ränteavdragsbegränsningsreglers förenlighet med kapitalets fria rörlighet	73
6	SLUTSATS	76
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	77
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	79

Summary

The rules on whether a company may deduct interest expenses or not was first introduced in Sweden in 2009 to make sure that the country's tax base wasn't moved to countries with preferable tax laws. These rules have since then been developed to fill in any gaps that may have been discovered.

In 2021 the European Court of Justice determined that the rules regarding the deduction of interest expenses from 2013 was deemed unlawful in relation to the freedom of establishment within the European Union. The ruling started a discussion on what effect this might have on the rules and the Swedish tax base.

In 2020 the Supreme Administrative Court of Sweden established what the term associated companies meant in relation to the rules regarding deduction of interest expenses. In the case the court found that companies could be seen as associated even though no shareholding was present between the two.

The ruling could mean that the rules on when deduction of interest expense isn't allowed is applied to more situations than those where a shareholding enable the holder to exert a definite influence. If that is a case the European Court of Justice could find that the rules could be tested against the free movement of capital.

In this thesis the background of the Swedish rules regarding deduction of interest expenses is presented as well as the case law from the European Court of Justice regarding the freedoms. Then the case from the Supreme Administrative Court of Sweden from 2020 will be presented and what effect it could have on the rules. Lastly a test whether the Swedish rules conflict with the free movement of capital and if that is the case could the rules be justified with reference to the public interest.

Sammanfattning

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes 2009 för att förhindra att vinster fördes ut ur Sverige till länder med en mer förmånlig beskattning med hjälp av olika typer av ränteupplägg. Dessa regler har utvecklats succesivt för att täcka in ytterligare situationer där reglerna har ansetts bristfälliga.

2021 avgjorde EU-domstolen det så kallade Lexel-målet kopplat till ränteavdragsbegränsningsreglerna. Domen fastställde att de svenska reglerna stod i strid med etableringsfriheten och därmed inte var förenliga med EU-rätten. Utfallet i målet skapade diskussion kring vad detta skulle ha för effekt på ränteavdragsbegränsningsreglernas och den svenska skattebasens framtid.

2020 dömde Högsta förvaltningsdomstolen i ett mål som även det behandlade ränteavdragsbegränsningsreglerna, men angående vad som ansågs som intressegemenskap i reglernas mening. I det komplexa målet kom domstolen slutligen fram till att intressegemenskap kan föreligga utan att det långivande bolaget har ett innehav i låntagaren.

Domen kan innebära att ränteavdragsbegränsningsreglerna tillämpas på fler situationer än när betydande eller bestämmande inflytande föreligger. Därmed kan EU-domstolen anse att reglerna bör prövas mot kapitalets fria rörlighet eftersom den möjligheten finns när regler tillämpas på fler situationer än när betydande eller bestämmande inflytande föreligger.

I framställningen utreds bakgrunden till ränteavdragsbegränsningsreglerna samt EU-domstolens praxis kopplad till de fria rörligheterna. Därefter presenteras Högsta förvaltningsdomstolens dom från 2020 och vad den kan ha för inverkan på relationen mellan EU-rätten och ränteavdragsbegränsningsreglerna. Slutligen görs en prövning om de svenska ränteavdragsreglerna är förenliga med kapitalets fria rörlighet samt vilka restriktioner som hade kunnat rättfärdigas med hänsyn till allmännyttan.

Förord

Efter fem och ett halvt år tar det nu slut. Tiden i Lund har gått obeskrivligt fort samtidigt som det känns som den har pågått hela livet. De personer jag lärt känna under de här åren har berikat mitt liv på ett sätt jag aldrig någonsin kommer kunna glömma. Tack till mina kollegor på Juridicum för ni släppte in mig i er lilla familj och alltid erbjöd en fristad när ens fokus sviktade. Något som var mer regel än undantag på slutet. Tack till Samuel och Simon för att jag fick bo i det mest fantastiska hem man kan önska sig. Från våra alltför sena kvällar med kortspel, till våra bakfulla film-marathon, till våra utflykter runtom i Skåne. Men framförallt att ha ett hem där man kan vara i vilket skick som helst utan att varken dömas eller vara i vägen. Jag kommer sakna det något ofantligt och aldrig glömma det.

Sen var det då den där andra delen av min tid i Lund. Det är svårt att kalla den min andra del då jag garanterat spenderat mer tid på Juridiska Föreningen än på mina studier. Jag tror det är så snedfördelat att jag inte ens hade velat se hur det faktiskt ligger till. JF gav mig ett sammanhang när jag kom till Lund. Trots min totala avsaknad av kunskap från studentlivet så var det bara självklart. Oavsett om jag var jobbbar, tjänsteman, styrelseledamot eller vice ordförande så fanns det ingen annan plats jag hellre var på än JF-borgen. Att då behöva inse att jag nu flyttar från staden och inte kan ramla in i tid och otid för att ta en kaffe, öl eller se vad för spännande fika någon lämnat efter sig är tufft. Helt ärligt tuffare än vad jag någonsin kunde tro. Men det jobbiga är värt det för lyckan som JF har gett mig är så ofantligt mycket större. Stort tack till alla fantastiska människor som utgör vår lilla förening. Alla ni som är mina närmsta Lundavänner har jag träffat på just JF och jag vet inte vad min tid i Lund hade varit utan er. Jag hoppas och misstänker också att jag inte helt kommer släppa taget om JF. Har jag fått så mycket är det minsta jag kan göra att ge tillbaka. Texttraden *“You can check-out any time you like, But you can never leave!”* känns ganska passande.

Lund, januari 2022

Emil Johansson

Förkortningar

BEPS	Base erosion and profit shifting
EBIT	Earnings before Interest Tax
EBITDA	Earnings before Interest Tax, Depreciation and Amortization
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD ref.	Referat ur Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Prop.	Regeringens proposition

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Avdrag på räntan har historiskt kunnat göras utan några egentliga begränsningar överhuvudtaget. Att ha en långtgående möjlighet att dra av ränta innebär bättre förutsättningar för företag att göra investeringar i sin verksamhet med lånade medel.¹ Efter att beskattningen på försäljning av aktiebolag inom koncerner togs bort 2003 så möjliggjorde det ränteupplägg inom koncerner där en kostnad kunde dras av i Sverige och intäkten kunde förflyttas till ett land med lägre beskattning och därmed skapa en skattefördel inom koncernen.² Problematiken ledde fram till att regler för att begränsa möjligheten till att dra av räntan infördes 2009 och sedan dess har reglerna ändrats 2013 och 2019.³

Reglernas förenlighet med EU-rätten har ifrågasatts sedan införandet 2009 och vid varje förändring av lagstiftningen. Ifrågasättande har främst kommit från remissinstanser men även i viss mån lyfts av utredarna själva. Kontentan i samtliga förarbeten har dock varit att reglerna ej har ansetts stå i strid med EU-rätten.⁴

Efter Lexel-målet fastställdes dock att ränteavdragsbegränsningsreglerna ej var förenliga med EU-rättens etableringsfrihet vilket satte stort fokus på vad som härnäst skulle hända med reglerna. Både avseende 2013 års regler, 2019 års regler samt reglernas framtida utveckling.⁵ Området är i ständig utveckling där varje

¹ Dahlberg, 2020, s. 215.

² Lodin m.fl. 2021, s. 347.

³ SFS 2008:1063, 2012:757 och 2018:1206.

⁴ Se för respektive regels förarbete avsnitt 2.2, 2.3 och 2.4.

⁵ Se avsnitt 3.2.8 för presentation av Lexel-målet.

nytt avgörande på både nationell nivå och EU-nivå genast blir föremål för analys.⁶

1.2 Syfte och frågeställning

Denna framställning syftar till att undersöka huruvida HFD 2020 ref. 68 innebär en förändring för de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna relation till kapitalets fria rörlighet, särskilt kopplat till tredjeland. Om så är fallet kommer även reglernas förenlighet med kapitalets fria rörlighet prövas.

Därav har följande frågeställningar ställts upp:

- Hur påverkar utfallet i HFD 2020 ref. 68 kopplingen mellan kapitalets fria rörlighet och de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna?
- Vad blir utfallet av en prövning av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med kapitalets fria rörlighet?

1.3 Metod och material

Utifrån uppsatsens syfte och forskningsområde är den rättsdogmatiska metoden den bäst lämpade. Det eftersom en bedömning av ett osäkert rättsläge bör göras med stöd i de klassiska och främst förekommande rättskällorna.⁷ Dessa kommer i den följande framställningen främst vara lagförarbeten, lagstiftning, rättspraxis samt i viss mån doktrin. Uppsatsen kommer ha ett deskriptivt inslag till följd av ränteavdragsbegränsningsreglernas komplexitet för att skapa en bättre förståelse och kunskapsgrund inför analysen.⁸ Utredningen kommer främst bestå av en redogörelse av det gällande rättsläget varpå analysen kommer utreda hur rättsläget kan tillämpas på frågeställningarna.

⁶ Se exempelvis Högsta förvaltningsrättens dom i mål 659–21 som underkände 2019 års ränteavdragsbegränsningsregler i förhållande till EU-rätten i december 2021. Domen presenteras i avsnitt 4.5.

⁷ Kleineman, 2018 s. 21.

⁸ Kleineman, 2018, s. 22 f.

Rättsområdet som uppsatsen behandlar består till en övervägande del av EU-rätt. EU-rätten är, genom Sveriges anslutning till unionen, överordnad den nationella rätten och behöver därför tas i beaktning vid varje rättslig bedömning där EU-rätten kan inverka.⁹ Det tydligaste exemplet på detta är om EU-domstolen finner nationella regler stå i strid med EU-rätten varpå de inte längre ska tillämpas. EU-domstolens roll är väldigt framträdande då det är genom dess praxis EU-rätten utvecklas och konkretiseras.¹⁰ Den främsta källan till tolkning av EU-rätten i uppsatsen blir således EU-domstolens praxis. Eftersom EU-domstolens praxis avser hela unionsrätten blir den stundvis komplex varför viss försiktighet måste vidtas för att inte göra alltför långgående tolkningar.

1.4 Forskningsläge

Som presenterat, under inledningen ovan, har mycket hänt kopplat till ränteavdragsbegränsningsreglerna den senaste tiden.¹¹ Även om målen klargör osäkerheter skapar varje klargörande även nya frågeställningar. Forskningsläget får därmed ses som oklart då nya avgöranden leder till nya upptäckter och frågor.

1.5 Avgränsning

Ett stort fokus efter Lexel-målet har varit vilka konsekvenser det får att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna ej är förenliga med etableringsfriheten. Det har föranlett ett flertal intressanta och genomarbetade arbeten med ett sådant fokus. Därav lämnas det området helt därhän och de gånger etableringsfriheten tas upp görs det främst i jämförande syfte för den fortsatta framställningen.

Projektet inom OECD för att begränsa minskningar av länders skattebas genom BEPS-projektet behandlas ej förutom dess inverkan på utformningen av 2019 års regler.

⁹ Reichel, 2018, s. 111 f.

¹⁰ Reichel, 2018, s. 112 ff.

¹¹ Se avsnitt 1.1.

När det gäller de fall från EU-domstolen som valts ut är det de som har störst relevans för uppsatsens område och kan komma till nytta för framställningen och analysen. Viss praxis har ej inkluderats då den inte tillför något till arbetet till följd av mer relevant praxis som behandlar samma frågeställningar.

Under 2021 kom en dom som fastställde att även reglerna från 2019 bröt mot etableringsfriheten.¹² Domen behandlas ytligt, men på grund av tiden mellan målet domen och slutpunkten för arbetet har den inte inkorporerats i alltför stor utsträckning.¹³

1.6 Disposition

I *avsnitt 2* kommer bakgrunden till de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna presenteras. Det kommer göras utförligt då regelverkets utformning är komplext och presentationen ger läsaren en god grund att stå på inför den fortsatta framställningen. Avsnittet inkluderar införandet av reglerna 2009 samt de ändringar som gjordes 2013 och 2019.

I *avsnitt 3* kommer de fria rörligheterna presenteras, främst kapitalets fria rörlighet, men även den fria etableringsrätten till följd av dess nära anknytning till kapitalets fria rörlighet. Även praxis från EU-domstolen kommer presenteras som behandlar relevanta områden för arbetet.

I *avsnitt 4* kommer Högsta förvaltningsdomstolens dom från 2020 att presenteras och gås igenom. I avsnittet presenteras även fallet från 2021 översiktligt. Anledningen till att 2021 års fall placerades under avsnitt 4 var till följd av domen sena publicerande.

I *avsnitt 5* kommer en analys att göras utifrån det som presenteras i de tidigare avsnitten utifrån arbetets syfte.

¹² Högsta förvaltningsdomstolens dom i mål 659-21.

¹³ Se avsnitt 4.5.

I *avsnitt 6* kommer en slutsats presenteras samt frågeställningarna besvaras. Även betraktelser för områdets framtida utveckling framförs.

2 De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna

2.1 Bakgrund

Skatteverket fann i en undersökning flertalet upplägg där koncerner gjorde ränteavdrag i Sverige och placerade ränteintäkten i ett land där den beskattades lågt eller inte alls.¹⁴ Skatteverket skrev en promemoria¹⁵ med syftet att begränsa möjligheten till sådana upplägg. Praxis hade fastställt att lagen (1995:575) mot skatteflykt ej var tillämpligt på sådana förfaranden och således inte kunde användas som åtgärd. I promemorian framförde Skatteverket ett antal centrala utgångspunkter, däribland att; likartade upplägg ska beskattas likartat, det ska råda neutralitet mellan svenska och utländska företag och avdragsrätten för lån endast ska begränsas för lån som ej används för faktisk finansiering.¹⁶

Skatteverket identifierade ett antal aspekter som alltid återfanns i sådana upplägg som de avsåg att begränsa. Dessa är; ett ränteavdrag görs i Sverige för ett koncerninternt lån, men ränteintäkten beskattas inte i motsvarande mån för det koncernbolag som mottar räntan, olika förfaranden och regler används för att räntan ska beskattas så lågt som möjligt eller inte alls, skulden som räntan är hänförlig till är en intern transaktion inom koncernen eller att säljaren inte beskattas för en försäljning.¹⁷

¹⁴ Skatteverkets promemoria 131-348803-08/113 s. 11.

¹⁵ Skatteverkets promemoria 131-348803-08/113.

¹⁶ Skatteverkets promemoria 131-348803-08/113 s. 12.

¹⁷ Skatteverkets promemoria 131-348803-08/113 s. 15.

2.2 2009 års regler

2.2.1 Skatteverkets hemställan

Skatteverkets slutsats, i promemorian, var att risken med att inte ändra regelverket vore att det lockar företag till fortsatta skatteplaneringsförfaranden. Det i sin tur leder dels till inkomstbortfall för staten, dels en snedvriden konkurrens gentemot bolag som inte använder sig av sådana upplägg. Därför ansåg Skatteverket att en förändring behövde göras och lämnade över en hemställan om detta till Finansdepartementet efter promemorian skickats på remiss.¹⁸

2.2.2 Finansdepartementets promemoria

Skatteverkets promemoria blev mött av stor kritik från remissinstanserna. Det var främst för att förslaget skulle träffa affärsmässigt motiverade transaktioner vilket inte var syftet med förslaget. Dessutom skulle förslaget innebära en förhöjd belastning på koncerner som fortsätter med sin befintliga finansieringsverksamhet som ej görs av skatteskal. Systemet med internbanker som många koncerner använder har, enligt remissinstanserna inte tagits i beaktning, men skulle drabbas av förslaget. Slutligen ifrågasatte flertalet instanser huruvida beräkningen av skattebortfallet i promemorian faktiskt var korrekt gjord och tillräckligt utredd.¹⁹

Finansdepartementet framförde att syftet med förslaget fortsatt är viktigt, men reglerna som införs ska inte förhindra affärsmässigt motiverade transaktioner.²⁰ Finansdepartementet såg därför till Nederländerna för inspiration och justerade sitt förslag för att tillgodose remissinstansernas synpunkter samtidigt som reglernas syfte fortsatt uppfylls.²¹

¹⁸ Skatteverkets promemoria 131-348803-08/113 s. 23.

¹⁹ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 7 f.

²⁰ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 8.

²¹ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 8.

I promemorians avslutande del lyfts Skatteverkets beräkning av skattebortfallet som en indikation att lagstiftningen behövs samt risken med att skatteplaneringen kan öka i omfattning om regelverket lämnas utan åtgärd. Samtidigt betonades återigen att lagstiftningen inte får påverka affärsmässigt bedriven verksamhet.²²

För att säkerställa att de föreslagna reglerna inte begränsar affärsmässig verksamhet föreslogs ett antal avgränsningar av reglernas tillämpningsområde. Bland annat definierades intressegemenskap för att säkerställa att reglerna endast träffar vad som var tänkt utifrån syftet.²³ Vilka typer av lån som omfattades av reglernas avgränsades till att endast gälla förvärv av delägarrätter inom intressegemenskapen. Dock tillfördes ett förslag att inkludera externa skuldförhållanden i vissa fall för att säkerställa att reglerna uppfyllde syftet.²⁴ Finansdepartementet tar även upp ett antal situationer som Skatteverket ansåg reglerna borde täcka, men där bedömningen gjordes i promemorian att det ej var nödvändigt.²⁵

Finansdepartementet föreslog även att undantagsregler skulle införas ihop med begränsningsreglerna så affärsmässigt motiverade upplägg kunde kvarstå. I promemorian föreslogs att två undantag borde införas. Det ena undantaget ska tillåta ränteavdrag förutsatt att ränteintäkten som dras av beskattas på en viss nivå hos mottagaren. Det andra undantaget tillåter avdrag om transaktionen görs av huvudsakligen affärsmässiga skäl.²⁶ Promemorian redogör därefter för hur bedömningen bör göras för de två undantagen ska kunna tillämpas. Gällande den lägsta beskattningsnivån av ränteintäkten ska bedömningen göras som att ränteintäkten är den enda inkomsten det mottagandet bolaget har och därefter se om intäkten beskattas med minst tio procent. I promemorian betonas vikten av att bedömningen ska göras hos den slutliga, eller faktiska, mottagaren av räntan. Det

²² Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 22 f.

²³ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 26 ff.

²⁴ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 28 f.

²⁵ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 29 ff.

²⁶ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 33 f.

för att inte räntan ska kunna mellanlanda hos ett bolag som uppfyller kravet för att sedan föras vidare till ett bolag där kravet inte uppfylls.²⁷

Undantaget för affärsmässigt motiverade transaktioner kräver att både lånet för vilken räntan betalats och det som lånet har finansierat är affärsmässigt motiverat. Båda rekvisiten behövs enligt promemorian för att stoppa kringgående av reglerna. Gränsen för rekvisitet ska vara att transaktionen i huvudsak är affärsmässigt motiverat.²⁸ Vad huvudsakligen motiverat är fastställdes i propositionen till inkomstskattelagen 1999 som 75 procent.²⁹ Promemorian menar att lydelsen innebär en tydlighet att det ska vara ett verkligt affärsmässigt syfte utan att ställa ett alltför hårt krav. Situationer som kan ses som affärsmässiga menar Finansdepartementet kan vara omstruktureringen inför eller efter ett förvärv av en grupp företag samt en försäljning av en del av den egna koncernen.³⁰

I promemorian lyfts ett antal effekter förslagen skulle kunna komma att ha. Dels för skattebasen, dels för företag och dels för myndigheterna. Gällande skattebasen lyfts Skatteverkets beräkning och det stora skattebortfall som de nuvarande reglerna möjliggör som en anledning att införa förslaget.³¹ När det gäller konsekvenserna för företagen menar Finansdepartementet att justeringarna som gjorts av Skatteverkets förslag kommer minska den administrativa börda som reglerna kan innebära. Dock menar promemorian att visst ökat administrativt arbete måste tillåtas med hänsyn till reglernas syfte.³²

²⁷ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 35 f.

²⁸ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 36 f.

²⁹ Prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 496–499.

³⁰ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 37 f.

³¹ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 40.

³² Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 s. 41.

2.2.3 Regeringens proposition

I propositionen presenteras kontentan av Skatteverkets hemställan och Finansdepartementets promemoria samt reaktionerna på dessa.³³ Ett antal remissinstanser ställer sig negativa till Finansdepartementets utformning av förslaget, även om de betonar att förslaget har blivit bättre jämfört med Skatteverkets förslag. De menar dock fortsatt att förslaget slår för brett på ett sätt som inte kan anses motiverat samt att det blir alltför betungande för företag att visa på affärsmässighet vid transaktioner.³⁴

Regeringen ansåg att förslaget bör överensstämma med det förslag som Finansdepartementet presenterade i sin promemoria. Skatteverket ansåg att den bästa lösningen på problemet med skatteplanering genom ränteupplägg var att begränsa avdragsrätten för räntor inom intressegemenskaper. Både Finansdepartementet och Regeringen höll med om detta varpå det blev det slutliga förslaget i propositionen.³⁵

Regering höll även med Finansdepartementet om att reglerna behövde vissa undantag för att inte bli alltför brett tillämpade. När det gäller ”tioprocentsregeln”³⁶ föreslog regeringen att den endast ska få användas när transaktionerna till övervägande del är affärsmässigt motiverade. Regeringen valde även uttryckligen att inkludera back-to-back-lån i lagtexten till skillnad från Finansdepartementet.³⁷

³³ Prop. 2008/09:65 s. 30–34.

³⁴ Prop. 2008/09:65 s. 33.

³⁵ Prop. 2008/09:65 s. 44 f.

³⁶ Förslaget lød: ”Avdrag för ränteutgifter ska få göras, om den inkomst som motsvarar utgiften skulle ha beskattats med minst tio 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.

När det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning ska tioprocentsregeln inte gälla, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade. I en sådan situation får avdrag således inte göras för ränteutgiften.” Prop. 2008/09:65 s. 57.

³⁷ Prop. 2008/09:65 s. 57 f.

Flertalet remissinstanser ansåg att tioprocentsregeln är för komplicerad för företagen, men regeringen menade att fördelen som regeln ger företagen väger upp för dess nackdelar.³⁸ Vidare uppdrog regeringen åt Skatteverket att utvärdera och eventuellt föreslå ändringar i lagstiftningen, om så skulle behövas.³⁹

Ett ytterligare undantag som regeringen föreslog var den så kallade ”ventilen”⁴⁰. Tanken med regeln var att ha en möjlighet att tillåta ränteavdrag i sådana fall där det uppenbarligen inte var tänkt att reglerna skulle inskränka avdragsrätten.⁴¹ I propositionen övervägde regeringen huruvida det faktiskt är nödvändigt med ytterligare ventiler än de ovan presenterade.⁴² Slutsatsen blev dock att risken att vissa undantagsfall kan komma att uppstå där en beskattning hamnar under tioprocentsregeln, men syftet är affärsmässigt. Därför ansåg regeringen att det fanns ett värde med att ha en regel som kan användas i sådana fall. Dock ska ett krav finnas att både skulden och grunden för skuldens uppkomst måste vara affärsmässigt motiverade.⁴³ Detta för att försvåra kringgående av reglerna. Om inte samtliga delar av transaktionen hade behövt vara huvudsakligen affärsmässigt motiverade hade det öppnat upp för enkla kringgåenden av reglerna.⁴⁴

Flertalet remissinstanser hänvisade till EU-rätten och att inskränkningarna är för stora i förhållande till den. Det eftersom reglerna går längre än att endast hindra upplägg vars enda syfte är att undvika skatt utan att ha någon affärsmässig grund. Remissinstanserna menade även att detta har fastställts i praxis.⁴⁵ Regeringen bemötte invändningarna med att den praxis som hänvisas till visserligen säger att skilda regler i jämförbara situationer inte får förekomma finns vissa undantag

³⁸ Prop. 2008/09:65 s. 58.

³⁹ Prop. 2008/09:65 s. 59.

⁴⁰ Förslaget löd: ”Avdrag ska få göras för ränteutgifter, oavsett hur motsvarande inkomst har beskattats, om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna huvudsakligen är affärsmässigt motiverade.” Prop. 2008/09:65 s. 66.

⁴¹ Se ovan avsnitt 2.2.2.

⁴² Prop. 2008/09:65 s. 67.

⁴³ Prop. 2008/09:65 s. 67.

⁴⁴ Prop. 2008/09:65 s. 69.

⁴⁵ Prop. 2008/09:65 69 f.

från det. Regeringen gör också bedömningen att reglerna inte är i konflikt med den fria etableringsrätten⁴⁶ eftersom reglerna begränsar lån på samma sätt för bolag med hemvist i Sverige som i en annan medlemsstat.⁴⁷ Vidare menar regeringen att de undantag som föreslås i reglerna inte är EU-rättsliga säkerhetsnät utan förenklingar för företagen som kommer behöva anpassa sin verksamhet efter reglerna. Regeringen framför också att en analys om reglernas förhållande till fri rörlighet av kapital ej behöver göras då reglerna endast behöver tolkas i förhållande till etableringsfriheten.⁴⁸

Skatteutskottet tillstyrkte regeringens förslag på nya ränteavdragbegränsningsregler⁴⁹ och den 10 december 2008 biföll kammaren förslaget varpå reglerna infördes den 1 januari 2009.

2.3 2013 års regler

2.3.1 Bakgrund

Efter att reglerna infördes 2009 fick Skatteverket i uppdrag att se hur området kring ränteavdrag utvecklades och utifall det kunde behövas ytterligare åtgärder. Resultatet av Skatteverkets arbete blev en promemoria med ytterligare förslag på ränteavdragsbegränsningar.⁵⁰ Skatteverket menar att ränteupplägg fortfarande förekommer i stor utsträckning även om de inte har möjlighet att analysera i exakt hur stor omfattning.⁵¹ Promemorian framför att ett sätt för att komma åt problemen vore att tillämpa rekvisitet om ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” på samtliga situationer till skillnad på utformningen i 2009 års regler.⁵² Skatteverket lyfte även en så kallad dubbel negativ effekt med tioprocentregeln. Reglens utformning menar de gör att skattebasen i Sverige reduceras genom, men

⁴⁶ Presenteras nedan i avsnitt 3.1.

⁴⁷ Prop. 2008/09:65 s. 70 f.

⁴⁸ Prop. 2008/09:65 s. 7 f.

⁴⁹ 2008/09:SkU19 s. 10 f.

⁵⁰ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 12

⁵¹ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 18

⁵² Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 19

det gynnar samtidigt inte det svenska bolaget som betalar lägre skatt. Kapitalet som blir över hamnar nämligen i en annan stat.⁵³ Skatteverket bedömde 2011 att ränteavdragsbegränsningsreglerna endast omfattar en liten del av de koncernin-terna lån som är vanliga på området.⁵⁴ Särskilt belyses tioprocentsregeln som problematisk då den enligt Skatteverket används i upplägg som skapats endast för att undslippa beskattning och den innebär ofta att flertalet länders lagstiftning måste beaktas och bedömas.⁵⁵

2.3.2 Finansdepartementets promemoria

Finansdepartementet menar att trots de regler som infördes 2009 finns fortfarande möjligheter att göra avdrag för att undvika beskattning i en utsträckning som inte kan anses vara acceptabel. Antingen genom att förflytta pengar till andra jurisdiktioner eller genom att flytta pengarna inom bolag i Sverige som av olika anledningar beskattas olika. Promemorian menar också att med hjälp av koncernbidrag i Sverige kan företag undvika att den betalda räntan beskattas alternativt beskattas lågt.⁵⁶ Kontentan enligt Finansdepartementet är att det trots 2009 års regler fortfarande finns stora incitament och möjligheter att undvika bolagsbeskattning i Sverige genom ränteupplägg. De nämner dock att det fortfarande är viktigt att det finns undantag så att de upplägg som inte finns av skat-teskäl inte ska drabbas negativt av nya regler.⁵⁷

Förslaget i promemorian är att ränteavdragsbegränsningsreglerna ska gälla samtliga räntor som uppstår inom intressegemenskaper.⁵⁸ I de fall reglerna täcker in en situation har många koncerner anpassat sig till tioprocentsregeln.⁵⁹ Finansde- partementet anser att den mest lämpade metoden för att angripa problemet är att utvidga de nuvarande reglerna så att de träffar fler situationer än räntor för

⁵³ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 19

⁵⁴ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 20

⁵⁵ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 20 f.

⁵⁶ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 30.

⁵⁷ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 31 f.

⁵⁸ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 32.

⁵⁹ Se ovan avsnitt 2.3.1 samt Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 32.

interna lån i samband med interna förvärv av delägaraktier.⁶⁰ Promemorian anser dock inte att externa lån bör omfattas i utvidgandet av reglerna. Bakgrunden till det är att de är av uppfattningen att reglerna får för brett tillämpningsområde som då går utöver vad som kan anses vara syftet med lagstiftningen. Finansdepartementet gör bedömningen att reglerna bör omfatta alla interna lån.⁶¹ En anledning till att inte endast inkludera externa förvärv av delägaraktier är för att kringgående av sådana regler hade varit för enkelt. Dessutom hade regelverket troligen blivit för komplext enligt promemorian.⁶²

Det förslaget som presenteras i promemorian blev således att alla ränteutgifter som uppstår mellan företag i intressegemenskap ej får dras av. I promemorian påpekas att skulder på grund av ej betalda räntor också omfattas enligt praxis från Högsta förvaltningsdomstolen.⁶³ Likt de resonemang som fördes när 2009 års regler föreslogs läggs vikt vid att koncerner som bedriver genomföra normala transaktioner av affärsmässiga skäl ska påverkas i sådan liten utsträckning som möjligt. Detta genom att införa ytterligare undantagsregler vilka behandlas nedan.⁶⁴

Dock föreslogs även en ventil till undantagen. Regeln innebär att om Skatteverket visar att skulden, som räntan är hänförlig till, har skapats till övervägande del för att erhålla en skatteförmån ska avdrag nekas.⁶⁵ Redan 2009 ville Skatteverket införa en sådan regeln, men i propositionen valde regeringen att avvakta i det avseendet och i stället låta Skatteverket utvärdera hur lagstiftningen som infördes skulle fungera.⁶⁶ Finansdepartementet diskuterar huruvida det vore enklare att ta bort tioprocentregeln, men deras slutsats är att det visserligen hade eliminerat stor del av skatteplaneringen, men samtidigt hade det blivit oerhört betungande för företagen. Det hade nämligen inneburit att samtliga ränteutgifter som företag

⁶⁰ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 33.

⁶¹ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 33 ff.

⁶² Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 34.

⁶³ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 35.

⁶⁴ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 35 jfr avsnitt 2.2.2 ovan.

⁶⁵ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 36.

⁶⁶ Se avsnitt 2.2.3.

vill dra av måste de visa är huvudsakligen affärsmässigt motiverade enligt den då enda kvarvarande undantagsregeln.⁶⁷ Regeln, enligt förslaget i promemorian, kommer kunna tillämpas generellt på alla situationer där ränteavdragsbegränsningsreglerna kan tillämpas. Förslaget fick också ett bredare tillämpningsområde än motsvarande förslag i 2009 års regler. Till exempel föreslås en ändring från skulden till skuldförhållandet för att omfatta både gäldenärer och borgenärer.⁶⁸ I och med införandet av den generella regeln tas undantaget till tioprocentregeln bort eftersom den regeln blir obsolet. Grunden till regeln ska vara att om ränteavdrag får göras ska det krävas att transaktionen bakom inte till övervägande del är gjord för att erhålla en väsentlig skatteförmån. Vad väsentlig innebär framgår inte klart i promemorian, men Finansdepartementet framför att det ska handla om större belopp och hur lång tid ett upplägg faktiskt pågår kan också tas med i bedömningen.⁶⁹ Det påpekas i promemorian att det är av vikt att bedömningen görs från fall till fall och samtliga omständigheter som kan vara relevanta bör tas i beaktning. Bedömningen behöver enligt Finansdepartementet också göras på koncernnivå för att inte riskera att tillämpa reglerna på en situation där de egentligen inte borde ha tillämpats.⁷⁰

Promemorian går sedan vidare till att diskutera hur den ventil som infördes ihop med 2009 års regler bör anpassas för att matcha utvidgningen av reglerna. I huvudsak vill Finansdepartementet att syfte med ventilen ska vara detsamma som det var när 2009 års regler infördes.⁷¹ Det framförs i promemorian att kravet på affärsmässighet vid externa förvärv av delägarätter bör finnas med som en säkerhetsåtgärd för specialfall där en sådan bedömning kan göras. Precis som ovan ändras ventilen benämningen skuld till skuldförhållande i ventilen för att få en bredare innebörd med tydligare tillämpning.⁷² Begreppet affärsmässighet ska, likt i de tidigare reglerna, tolkas utifrån det bakomliggande syftet med begreppet.

⁶⁷ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 38.

⁶⁸ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 38.

⁶⁹ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 39.

⁷⁰ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 39 f.

⁷¹ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 42.

⁷² Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 43.

Transaktioner vars syfte är att undvika beskattning framhåller promemorian som uppenbart inte affärsmässiga i förhållande till ränteavdragsbegränsningsreglerna. Ett upplägg som vid sidan om att det är affärsmässigt också medför skattemässiga konsekvenser ska dock fortsatt vara tillåtet genom att lydelsen huvudsakligen kvarstår.⁷³ Sådana förhållanden där det bedrivs affärsmässig verksamhet i ett land som samtidigt har lägre beskattning ska också tillåtas.⁷⁴

För att ytterligare begränsa användningen av undantaget från begränsningsreglerna föreslår Finansdepartementet att det endast ska få användas om företaget som mottar räntan har sin hemvist inom EES eller i en stat som Sverige har ett skatteavtal med. Det lyfts i promemorian att det kan finnas situationer som då hamnar utanför tillämpningsområdet för undantaget som är helt affärsmässiga. Dock anses det viktigare att ha en tydligare kontroll över omfånget för att säkerställa att täppa till eventuella vägar runt reglerna. Finansdepartementet framhåller att skatteavtalet utöver att finnas också måste vara tillämpligt på den aktuella situationen.⁷⁵

Finansdepartementet lyfter frågan om etableringsfriheten och hur den står sig mot förslaget i promemorian samt att samma bedömning gjordes inför 2009 års regler.⁷⁶ Den synen har också förstärkts genom avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen sedan reglerna infördes. Domstolen fastslår i avgörandena att ränteavdragsbegränsningsreglerna är sådana olikheter i behandling som har ansetts vara okej inom EU-rätten.⁷⁷ Promemorian menar därmed att trots utvidgningen av reglerna har de fortfarande samma förhållande till EU-rätten som de tidigare och är därmed förenliga med den.⁷⁸

⁷³ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 44.

⁷⁴ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 44 f.

⁷⁵ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 45 f.

⁷⁶ Se avsnitt 2.2.3.

⁷⁷ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 51 f. med vidare hänvisningar.

⁷⁸ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 52.

I promemorian lyfts slutligen de konsekvenser som förslaget kan tänkas ha för dels det offentliga, dels för företagen och dels för Skatteverket och domstolarna. Om förslaget införs menar Finansdepartementet att skatteintäkterna på området kommer öka och säkras då risken att företag kringgår reglerna minskar. Parallellt med reglerna föreslås också att bolagsskatten sänks för att ge tillbaka pengarna till företagen i annan form.⁷⁹ Tanken med reglerna är att de inte ska påverka företagens verksamhet eller administrativa börda i alltför stor utsträckning. Promemorian menar även att det administrativa arbetet kommer minska eftersom det kommer krävas mindre klassificering av olika typer av räntor.⁸⁰ Med den föreslagna omvända ventilen tror även Finansdepartementet att arbetet för Skatteverket kommer bli lättare då de inte längre behöver undersöka om en ränta beskattas med mer än 10 procent så länge de kan visa att transaktionen främst har gjorts av skatteskal.⁸¹

2.3.3 Regeringens proposition

Förslaget för utvidgningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna var en del av budgetpropositionen för 2013.⁸² Regeringen, likt promemorian, gör bedömningen att det fortsatt finns en oacceptabel stor möjlighet att undvika bolagsbeskattning i Sverige genom olika typer av ränteupplägg. Därmed bör de utvidgade reglerna införas för att få bukt med problemet.⁸³ Remissinstanserna som har yttrat sig angående förslaget håller även de med om att det behövs åtgärder för att aggressiv skatteplanering inte ska vara möjlig. Vissa instanser anser dock att en annan metod hade kunnat användas och vissa instanser påpekar att det hade gått att invänta det arbete som Företagsskattekommittén arbetar med parallellt.⁸⁴ Ett antal remissinstanser har uttryckt en oro över den påverkan förslaget har på förutsägbarhet och rättssäkerhet.⁸⁵ Regeringen menar att behovet av lagstiftningen

⁷⁹ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 52 f.

⁸⁰ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 53 f.

⁸¹ Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 s. 54 f.

⁸² Prop. 2012/13:1 s. 213.

⁸³ Prop. 2012/13:1 s. 229.

⁸⁴ Prop. 2012/13:1 s. 229 f.

⁸⁵ Prop. 2012/13:1 s. 231.

är så pass stort att det ej går att vänta in Företagsskattekommittén arbete eller att den eventuella inskränkningen i rättssäkerheten får ses som berättigad utifrån lagstiftningens syfte. Därför föreslår regeringen, likt promemorian, att avdragsbegränsningsreglerna framöver även ska gälla alla skulder inom en intressegemenskap.⁸⁶

Regeringen har, genom Skatteverkets rapporter, insett att på grund av reglernas specifika tillämpningsområde fanns fortfarande stora möjligheter till skatteplanering. Upplägg av rent skattemässiga skäl ansågs tillåtna om skattenivån uppgick till över 10 procent vilket enligt regeringen ej var önskvärt. Regeringen anser därför att en möjlighet till mer generell tillämpning av de omvända ventiler som infördes 2009 hade kunnat få bukt med sådana problem.⁸⁷ Som nämnt ovan ville ett antal remissinstanser att reglerna skulle utformas på ett annat sätt, men regeringen menar att det alternativa regelverk som föreslogs inte skulle ha samma bredd som det som togs fram i promemorian. Regeringen anser fortsatt att införa ytterligare regler hade inneburit att problemet hade skjutits på framtiden i stället för att åtgärdas direkt.⁸⁸ Eftersom Företagsskattekommittén fått i uppdrag att se om det går att utforma reglerna på ett annat, mer effektivt, sätt väljer regeringen att inte se över någon av remissinstansernas förslag i mer detalj utan väljer att vänta till kommittén har lämnat sitt förslag. På grund av den situation som uppstått kring reglerna anser dock regeringen att en utvidgning av reglerna ändå är nödvändig fram till dess att nya reglerna kan införas.⁸⁹ Angående huruvida externa lån också ska omfattas lyfter regeringen både remissinstanser och Skatteverkets syn på att det ur vissa perspektiv kan vara klokt med en sådan inkludering. Regeringen anser dock att den frågan är svårare att utreda och därför bör i det fallet utlåtandet från Företagsskattekommittén inväntas. De är dock med-

⁸⁶ Prop. 2012/13:1 s. 232.

⁸⁷ Prop. 2012/13:1 s. 233.

⁸⁸ Prop. 2012/13:1 s. 235.

⁸⁹ Prop. 2012/13:1 s. 235.

vetna om att risken fortsatt finns att externa lån kan användas vid skatteplanering, men i nuläget anser inte regeringen att det kan ses som motiverat att genomföra en sådan stor utvidgning av reglerna.⁹⁰

Sammantaget anser därför regeringen att samtliga interna lån bör inkluderas i de nya begränsningsreglerna. De andra förslagen på reglernas utformning skulle enligt regeringen möjliggöra kringgåenden av reglerna i för stor mån för det skulle ses som ett rimligt alternativ. Andra utformningar än den föreslagna hade blivit allt för svårtillämpbara för myndigheter, domstolar och företag menar regeringen.⁹¹ Med hjälp av undantaget vid affärsmässiga transaktioner anser inte regeringen att förslaget riskerar att tillämpas bredare än vad som var tänkt.⁹² Likt i promemorian lyfter regeringen att det kan finnas viss problematik med definitionen av intressegemenskap som infördes med 2009 års regler. Främst är lydelsen ”bestämmande inflytande” problematisk. Anledningen till det är enligt regeringen att situationer kan uppstå där inflytandet visserligen inte är bestämmande, men det är tillräckligt stort för att bolagen torde klassificeras som att de befinner sig i en intressegemenskap.⁹³ Ändringen till ”väsentligt inflytande” ses som logisk sådan då den användas inom andra skatterättsliga bestämmelser som har med intressegemenskaper att göra.⁹⁴ Vissa remissinstanser anser att reglernas tillämpningsområde blir stort med lydelsen och att det kan innebära att externa parter hamnar i intressegemenskaper på grund av de villkor som ställs upp i samband med ett lån. Regeringen menar dock att normala lån med en extern part inte bör ses som tillräckligt för att en sådan situation ska råka hamna inom bestämmelsens omfång.⁹⁵

Regeringen förslag för ett undantag till tioprocentsregeln motsvarade delvis promemorians.⁹⁶ Regeringens förslag bestod i ett undantag som möjliggjorde för

⁹⁰ Prop. 2012/13:1 s. 235 f.

⁹¹ Prop. 2012/13:1 s. 236 f.

⁹² Prop. 2012/13:1 s. 237.

⁹³ Prop. 2012/13:1 s. 239.

⁹⁴ Prop. 2012/13:1 s. 239.

⁹⁵ Prop. 2012/13:1 s. 239.

⁹⁶ Se avsnitt 2.3.2.

Skatteverket att neka avdrag om de kunde visa att det huvudsakliga skälet till skulden var att få en väsentlig skatteförmån.⁹⁷ Regeringen motiverar förslaget med att en liknande lösning diskuterades redan inför 2009 års regler samt att Skatteverket i sina rapporter kommit fram till att tioprocentregeln har lett situationer som ej var tanken när reglerna infördes.⁹⁸ Situationerna som åsyftas är att koncerner skapar upplägg där ränta beskattas så nära tio procent som möjligt och därmed har rätt att göra avdrag. Regeringen anser att det inte är en önskvärd effekt av reglerna från 2009 att sådana upplägg kan existera utan att de går att angripa med skatteflyktslagen eftersom transaktionen godkänns om beskattningen bara är högre än tio procent.⁹⁹ Flertalet remissinstanser var dock kritiska till det förslag på en ny regel som framfördes i promemorian. Bland annat sades att regeln i den föreslagna formen inte skulle vara rättssäker eller tillräckligt förutsägbar för företagen som hade påverkats av den. Viss tillämpnings- och tolkningsproblematik med förslaget framfördes också som farhåga. Ett antal remissinstanser anser att förslaget är oacceptabelt på grund av den godtyckliga bedömningen som de menar kommer göras av Skatteverket i de aktuella fallen.¹⁰⁰ Till följd av remissinstanserna kritik valde regeringen att justera promemorians förslag. Flertalet alternativ hur detta skulle kunna komma att göras presenteras i propositionen, men regeringen kommer slutligen fram till att det lämpligaste är att införa ett undantag som innebär att tioprocentregeln ej är tillämplig i fall där upplägg i huvudsak har skapats av skattemässiga skäl. Skillnaden blir att företag med det här regelverket kan göra så kallade ”öppna yrkande”,¹⁰¹ en möjlighet som inte fanns i promemorians förslag.¹⁰² I ett led för att öka förutsebarheten i förslaget föreslår också regeringen en åtstramning kring vilka typer av skulder

⁹⁷ Prop. 2012/13:1 s. 245.

⁹⁸ Prop. 2012/13:1 s. 247.

⁹⁹ Prop. 2012/13:1 s. 248.

¹⁰⁰ Prop. 2012/13:1 s. 248 f.

¹⁰¹ Ett öppet yrkande innebär att företaget i sin deklaration förklarar förhållanden kring vissa gjorda avdrag. På så sätt kan företag undvika skattetillägg om det skulle vara så att avdraget underkänns. Se Lodin m.fl. 2021 s. 660 f.

¹⁰² Prop. 2012/13:1 s. 249 f.

som ska omfattas samt att de lägger till en benämning att det huvudsakliga skälet till upplägget ej får vara ett skattemässigt sådant.¹⁰³

Till följd av utvidgandet av ränteavdragsbegränsningarna föreslår även regeringen en utvidgning av den ventil som infördes i 2009 års regler.¹⁰⁴ Skillnaden mot den föregående regeln blir att regeln föreslås omfatta samtliga interna lån. Ventilen ska precis som tidigare innebära att ränteavdrag är tillåtet i sådana fall där företag kan visa att transaktionerna som ligger bakom ränteuppkomsten är affärsmässigt motiverade.¹⁰⁵ Regeringen lyfter också att reglerna från 2009 är förhållandevis unga och situationer som är svårbedömda gällande ventilen kommer bli klarare längs vägen med hjälp av praxis. De påpekar dock att viss restriktivitet behövs fortfarande trots regelns utvidgning. Skatteplanering kan inte ses som affärsmässigt i bedömningen. Om företaget som har mottagit räntan bedriver reell verksamhet i landet där den mottas talar det för att ventilen kan användas. Om det finns möjligheter för mottagaren att i senare led sänka eller eliminera skatteeffekten på räntan samt om mottagaren av räntan är ett så kallat hybridföretag kan det tala emot att regeln kan användas.¹⁰⁶

Regeringen lyfter även den avgränsning som föreslås i ventilen. Avgränsningen innebär att ventilen endast ska kunna användas när den som mottar räntan har hemvist i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har slutit ett skatteavtal om skatteavtalet är generellt tillämbart. Vissa remissinstanser lyfter den affärsmässiga begränsningen förslaget innebär och att den inte tar hänsyn till den nivå av multinationalitet som kan finnas hos de koncerner som verkar i Sverige. Regeringen gör dock bedömningen att behovet av att skydda skattebasen väger över det eventuella merarbete som en sådan avgränsning kan innebära och väljer därför att lägga fram förslaget enligt ovan.¹⁰⁷

¹⁰³ Prop. 2012/13:1 s. 251. Se även avsnitt 2.2.2. för framställning vad som anses vara gränsen för när något är huvudsakligt.

¹⁰⁴ Se avsnitt 2.2.3 för de reglernas utformning.

¹⁰⁵ Prop. 2012/13:1 s. 255 f.

¹⁰⁶ Prop. 2012/13:1 s. 256 f.

¹⁰⁷ Prop. 2012/13:1 s. 263 ff.

Flertalet remissinstanser lyfter tveksamheter kring huruvida de gällande reglerna och de föreslagna nya reglerna förhåller sig till EU-rätten. Regeringen lyfter att direkta skatter faller inom medlemsstaternas ansvar, men att EU-rätten likväl behöver beaktas i arbete med dem. Regeringen framhåller att inför 2009 års regler gjordes bedömningen att reglerna ej stred mot EU-rätten och särskilt etableringsfriheten.¹⁰⁸ Sedan 2009 års regler infördes menar de fortsatt att detta har bekräftats genom avgöranden i Högsta förvaltningsdomstolen. Den främsta tveksamheten var enligt domstolen tioprocentsregeln, men utifrån praxis från EU-domstolen ansåg den svenska domstolen inte att de svenska reglerna var oförenliga med EU-rätten. Högsta domstolen anförde vidare att de eventuella skillnader som kan komma att uppstå mellan länder när reglerna tillämpas är sådana olikheter som i praxis har ansetts vara acceptabelt i förhållande till EU-rätten.¹⁰⁹ Regeringen anser därför att även om reglerna utvidgas kommer det fortsatt påverka företag likvärdigt oavsett om företaget har hemvist i Sverige eller i en annan medlemsstat. Det gäller såväl de utvidgade begränsningarna som de utvidgade ventilerna. Därmed menar regeringen att reglerna ej strider mot EU-rätten.¹¹⁰

Förslaget på nya ränteavdragsbegränsningar tillstyrktes av finansutskottet¹¹¹ och klubbades den 19 december 2012¹¹² varpå reglerna sedan infördes 1 januari 2013.

¹⁰⁸ Prop. 2012/13:1 s. 269.

¹⁰⁹ Prop. 2012/13:1 s. 269 f.

¹¹⁰ Prop. 2012/13:1 s. 270.

¹¹¹ 2012/13:FiU1 s. 3.

¹¹² Riksdagens protokoll 2012/13:48 s. 1.

2.4 2019 års regler

2.4.1 Företagsskattekommittén

Som nämnt ovan tillsatte Finansdepartementet 2011 en kommitté för att se över företagsbeskattningen så den skulle vara välanpassad till den alltmer globaliserade värld företag verkar på. Det innebar att vissa delar av ränteavdragsbegränsningsreglerna lämnades obehandlade när 2013 års regler skulle införas.¹¹³ Utredningen resulterade i ett slutbetänkande som överlämnades i juni 2014.¹¹⁴ Kommittén ansåg att det i första hand bör göras en begränsning som innebär att avdrag endast får göras om det finns ett samband mellan finansiella kostnader och intäkter. Begreppet finansiella kostnader har kommittén i stora drag hämtat från redovisning. I utredningen lämnas även ett alternativt, mindre ingripande, förslag vars utgångspunkt är att avdrag endast får göras med en viss procent av företags rörelseresultat.¹¹⁵ Kommittén framför att en målsättning med uppdraget har varit att eliminera skillnaderna mellan att finansiera verksamhet med eget kapital respektive lånat kapital. De menar också att det föreslagna reglerna hade eliminerat möjligheten till ej önskvärd skatteplanering samtidigt som regelverket hade kunnat avsevärt förenklats genom att avskaffa de ränteavdragsbegränsningsregler som infördes 2013.¹¹⁶

Det så kallade finansieringsavdraget, som kommittén främst föreslog, går ut på att företag ska få dra av en del av sitt resultat. För att väga upp för den utökade möjligheten till avdrag ska dock företag ej få dra av finansiella kostnader som överstiger finansiella intäkter.¹¹⁷ Reglerna ska även gälla inom hela koncerner snarare än inom enskilda företag, det för att bibehålla den likvärdighet mellan verksamheter som bedrivs på det ena eller andra sättet. Det föreslogs ske genom att koncerner får kvitta finansiella kostnader i ett bolag mot finansiella intäkter i

¹¹³ Se avsnitt 2.3.3. samt Dir. 2011:1.

¹¹⁴ SOU 2014:40.

¹¹⁵ SOU 2014:40 s. 61.

¹¹⁶ SOU 2014:40 s. 173.

¹¹⁷ SOU 2014:40 s. 177 f.

ett annat bolag.¹¹⁸ Kommittén föreslår att möjligheten till kvittning endast ska finnas för koncernbolag som båda är skattskyldiga i Sverige. De lyfter hur en sådan bestämmelse förhåller sig till EU-rätten, men anser att det finns stöd i praxis för en sådan bestämmelse. Bland annat genom den framarbetade principen att beskattningsrätten mellan medlemsstater ska fördelas utifrån var medel har upparbetats.¹¹⁹

Det finansieringsavdrag som föreslås ska som nämnt ovan baseras på ett bolags resultat. Om underlaget är positivt ska avdrag ges med 25 procent, enligt kommitténs förslag.¹²⁰ Kommittén behandlar även olika metoder för hur resultatet de eftersträvar ska nås i praktiken. En svårighet i förslaget är att hitta vägar som inte komplicerar reglerna för mycket samtidigt som det inte får skapa för mycket möjligheter till kringgående av reglerna. Kommittén anser därför att det lämpliga tillvägagångssättet är att inkludera företags hela resultat, men skapa speciella regler för den finansiella sektorn då reglerna kommer drabba sådana företag på ett felaktigt sätt annars. Detta eftersom finansiella företag riskerar att ha negativa underlag för att kunna få ta del av avdraget samtidigt som de har ett positivt skattemässigt resultat.¹²¹

De reglerna som kommittén föreslår kommer, enligt dem, eliminera incitament för att förflytta skattebas till länder som är lägre beskattade. Detta eftersom förslaget täcker in en så pass stor mängd av rörelsers kostnader och intäkter att det ej blir lönt med sådana upplägg. Kommittén nämner dock att förslaget inte kommer eliminera samtliga skatteplaneringsförfaranden, men dessa förfaranden hade skapats oavsett reglernas utformning. Kommittén menar därför att den rimliga målsättningen därför är att minska kringgående snarare än att eliminera samtliga

¹¹⁸ SOU 2014:40 s. 179.

¹¹⁹ SOU 2014:40 s. 188.

¹²⁰ SOU 2014:40 s. 191.

¹²¹ SOU 2014:40 s. 193 f.

upplägg.¹²² På grund av detta anser kommittén att reglerna som infördes 2013 bör upphävas i samband med att de förslagna reglerna införs.¹²³

Kommittén framför dock även ett alternativt förslag. Den främsta skillnaden är att det alternativa regelverket hade utgått från ett avdragsunderlag och tillåtit ett avdrag på 20 procent av det underlaget. Utöver det skulle bolagsskatten sänkas för att jämna ut den skillnaden som den nya regeln hade inneburit.¹²⁴ Precis som i det huvudsakliga förslaget ska avdraget göras endast om de finansiella kostnaderna för året överstiger de finansiella intäkterna. Avdraget därinom föreslås sättas till 20 procent av EBIT till skillnad från upplägget i det huvudsakliga förslaget.¹²⁵ EBIT innebär resultat före avdrag för räntor. EBITDA däremot innebär resultat före avskrivningar och ränteavdrag.¹²⁶ Likt presenterat med huvudförslaget ovan anser kommittén att regeln med utjämning inom koncerner även bör införas till det alternativa förslaget.¹²⁷ Gällande huruvida EBIT eller EBITDA är att föredra till att basera underlaget på undersöker kommittén dels hur det ser ut i närliggande länder, dels vilken av de två som ger det mest neutrala regelverket. Av länderna som undersöks är det endast Danmark som har regler som i någon mån utgår från EBIT, övriga regelverk utgår från EBITDA.¹²⁸ En stor skillnad mellan EBIT och EBITDA är att i EBIT inkluderas avskrivningar. Det anser kommittén innebära att om regelverket baseras på EBITDA främjar det investeringar som kännetecknas av stora avskrivningar. I förlängningen menar kommittén att det hade inneburit att bolagsskatten inte hade kunnat sänkas lika mycket för att väga upp de större avdragen som EBITDA hade inneburit.¹²⁹ Med hänsyn till det eftersträfvansvärda med ett neutralt skattesystem föreslår kommittén att om det alternativa förslag genomförs bör avdraget baseras på EBIT.¹³⁰

¹²² SOU 2014:40 s. 266 f.

¹²³ SOU 2014:40 s. 267.

¹²⁴ SOU 2014:40 s. 331.

¹²⁵ SOU 2014:40 s. 333.

¹²⁶ Lodin m.fl. s. 349.

¹²⁷ SOU 2014:40 s. 343 ff.

¹²⁸ SOU 2014:40 s. 349 f.

¹²⁹ SOU 2014:40 s. 350 f.

¹³⁰ SOU 2014:40 s. 351.

En följd av det alternativa förslaget är att möjligheten att använda ränteavdrag inom en koncern i rent skattemässigt syfte kvarstår. Därför framför kommittén att det behövs ränteavdragsbegränsningsregler som kompletterar de alternativa reglerna.¹³¹ Kommittén presenteras tre olika tillvägagångssätt för att införa sådana regler. Det första är att behålla de regler som redan är gällande vilket hade inneburit den lägsta arbetsbördan då de redan är gällande. Dock framförs det att reglerna har mötts av stor kritik både gällande svårigheten med att tillämpa dem och dess tveksamma relation till EU-rätten.¹³² Ett andra alternativ vore att införa ett procentuellt tak på hur hög ränta som får dras av. Kommittén menar att sådana regler troligen inte hade åtgärdat problemet utan hade endast inneburit en justering från företagets sida så att deras ränteutgifter hamnar under ett sådant tak. En stor fördel som lyfts är dock enkelheten med att tillämpa regler utformade på det sättet.¹³³ Det tredje förslaget på utformning av reglerna är att helt eliminera möjligheten till avdrag för räntor inom koncerner. En sådan regel vore mycket enkel att tillämpa och överskådlig för företagen som drabbas av den. Problemet med en generell och schablonmässig regel är de många situationer där regeln hade tillämpats där det inte alls vore tanken. Kommittén tar upp affärsrättsliga transaktioner och internbanker som exempel på hårt drabbade av en sådan regel.¹³⁴ Sammantaget anser kommittén att det bästa alternativet vore att behålla de redan införda reglerna då företagen vet hur de tillämpas och den redan skapta praxisen underlättar dess fortsatta tillämpning. Dock påpekas att det är av vikt att följa utvecklingen kring vilken bedömning EU-kommissionen gör av reglernas förenlighet med EU-rätten.¹³⁵

Kommittén föreslår avslutningsvis att de nya reglerna ska införas den 1 januari 2016 och överlämnar utredningen till regeringen.¹³⁶

¹³¹ SOU 2014:40 s. 364.

¹³² SOU 2014:40 s. 365.

¹³³ SOU 2014:40 s. 365 f.

¹³⁴ SOU 2014:40 s. 366.

¹³⁵ SOU 2014:40 s. 366.

¹³⁶ SOU 2014:40 s. 290 och s. 368.

2.4.2 Finansdepartementets promemoria

Företagsskattekommitténs utredning blev därefter behandlad av ett stort antal remissinstanser och först i juni 2017 togs nästa steg i arbetet genom Finansdepartementets promemoria *Nya skatteregler för företagssektorn*.¹³⁷ I promemorian presenteras en sammanställning av de remissyttranden som inkommit angående förslaget. Generellt är instanserna positiva till tanken bakom förslaget, men ifrågasätter metoderna som föreslås. Det primära förslaget som ges anses vara för vidsträckt och det finns ingen internationell föregångare eller motsvarighet. Även tillämpningssvårigheterna för företagen lyfts som problematiska då det anses som ett alltför komplicerat regelverk för att praktiskt kunna användas.¹³⁸

Finansdepartementet föreslog en ny regel som till viss del liknar det alternativa förslag som kommittén framförde, men mer anpassad den efter den nya EU-lagstiftningen samt de förslag som OECD kommit med på området.¹³⁹ Regelns grundidé är att begränsa ränteavdragen generellt för både interna och externa ränteutgifter. Parallellt ska, likt i förslagen till 2009 och 2013 års regler, bolagskatten sänkas. Promemorian menar att för att skapa ett internationellt konkurrenskraftigt företagsklimat måste företagande kunna ske på lika villkor utan att påverkas av skattemässiga regler. Sådana förutsättningar finns enligt promemorian ej i Sverige utan i stället är beskattningen skevt viktad gentemot eget kapital vilket uppmuntrar till finansiering av investeringar genom belåning.¹⁴⁰ En anpassning Finansdepartementet väljer att göra är att möjliggöra användandet av EBITDA i stället för EBIT för att beräkna resultat. Anledningen bakom denna förändring är att i rådets direktiv 2016/1164¹⁴¹ används både EBIT och

¹³⁷ Fi2017/02752/S1.

¹³⁸ Fi2017/02752/S1 s. 91 f.

¹³⁹ Fi2017/02752/S1 s. 108.

¹⁴⁰ Fi2017/02752/S1 s. 108 f.

¹⁴¹ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

EBITDA som grund för avdragsbegränsningarna.¹⁴² Finansdepartementet menar att en generell ränteavdragsbegränsningsregel hade gjort behandlingen av finansiering genom lånat respektive eget kapital mer jämlik samt minskat utrymmet för att skatteplanera med hjälp av ränteavdrag. Det kräver dock att en ny begränsningsregeln går att tillämpa på samtliga skulder oavsett vilket land skulden har sitt ursprung från och vilket förhållande det låntagande och långgivande företaget har till varandra.¹⁴³

I det faktiska förslaget kring hur begränsningsregeln bör utformas lämnas två parallella förslag. I första hand anser Finansdepartementet att EBIT bör användas för att beräkna resultatet på vilket avdraget kommer baseras. I andra hand ska EBITDA kunna användas.¹⁴⁴ I promemorian justeras dock omfånget av uttrycken ”finansiella kostnader” och ”finansiella intäkter” till följd av den kritik som yttrades under remissrundan. I stället föreslås fokus ligga på ett så kallat negativt räntenetto. Genom den minskade inskränkningen i avdragsrätten menar Finansdepartementet att mängden försök att kringgå reglerna kommer sjunka. Dock fasthåller de att tillämpningsområdet inte kan bli alltför snävt då regeln då hade kunnat riskera att inte få den önskvärda effekt som är tanken med förslaget. Regeln föreslår därför att följa OECD:s direktiv på området avseende hur stort reglernas tillämpningsområde ska vara.¹⁴⁵ De två föreslagna måtten som, för att beräkna resultat, är i stora drag lika med undantaget att EBITDA även undantar avskrivningar vid beräkningen. Även om båda modellerna är möjliga att tillämpa resonerar Finansdepartementet kring vilken av de två som bör användas i första hand. Till följd av Sveriges regler kring avskrivningar av tillgångar riskerar EBITDA att missgynna vissa branscher jämfört med andra på ett sätt som ej vore önskvärt enligt sett till det bakomliggande syftet. Därav väljer promemorian att främst föreslå en regel baserad på EBIT, dock framförs även ett förslag på

¹⁴² Fi2017/02752/S1 s. 109 f. samt rådets direktiv 2016/1164 art. 4.

¹⁴³ Fi2017/02752/S1 s. 110.

¹⁴⁴ Fi2017/02752/S1 s. 111.

¹⁴⁵ Fi2017/02752/S1 s. 111 f.

en EBITDA-regel för att överlämna ett så gott underlag som möjligt inför beslutet kring reglerna.¹⁴⁶ I promemorian framförs att en rimlig inställning är att underlaget som avdraget kommer baseras på bör motsvara det överskott som uppkommit i näringsverksamheten det föregående året. Ett sådant upplägg motsvarar det som föreslogs i kommitténs utredning.¹⁴⁷

Finansdepartementet lyfter även att koncernbidrag kommer att ingå i grunden för vad som får dras av. Det innebär i förlängningen att det går att använda koncernbidrag för att förflytta avdragsunderlag till andra företag inom samma koncern. Det framhålls dock i promemorian som något som inte kommer påverka den skattemässiga effekten för koncernen. Däremot innebär det att en koncern inte kan kvitta vinster och förluster sinsemellan företagen. Finansdepartementet menar att det är en önskvärd effekt då det innebär att koncerner beskattas exakt jämlikt med om alla verksamhet vore placerad i ett enskilt bolag.¹⁴⁸ Vidare lyfter Finansdepartementet att, på grund av möjligheten med koncernbidrag, det kan finnas en risk att EU-rätten inskränks genom förslaget. Dock framförs att bedömningen huruvida regeln bryter mot EU-rätten måste göras mot förslaget som helhet och i det avseendet kommer promemorian fram till att så ej är fallet.¹⁴⁹

I promemorian lyfts som nämnt ovan ett alternativt förslag som grundas på EBITDA i stället för EBIT. Huvudregeln ska vara att grunden för avdraget är företags överskott precis som för EBIT. Utöver det ska samtliga intäkt- och kostnadsposter ingå i beräkningen om inte vissa undantagsfall föreligger.¹⁵⁰ Gällande förhållandet till EU-rätten anser Finansdepartementet att samma bedömning kan göras för detta alternativ som det ovan presenterade.¹⁵¹ För att underlätta det administrativa arbetet med reglerna föreslår även Finansdepartementet

¹⁴⁶ Fi2017/02752/S1 s. 112 ff.

¹⁴⁷ Fi2017/02752/S1 s. 115.

¹⁴⁸ Fi2017/02752/S1 s. 116.

¹⁴⁹ Fi2017/02752/S1 s. 117.

¹⁵⁰ Fi2017/02752/S1 s. 123 f.

¹⁵¹ Fi2017/02752/S1 s. 126.

vissa undantagsregler. Däribland föreslås att negativa räntenetton ska få dras av upp till 100 000 kr. Det för företag ska slippa använda det mer komplexa regelverk som presenterats ovan. Det nämns också i promemorian att det kommer krävas uppföljning kring huruvida beloppsgränsen kan behöva sänkas utifrån storleken på den får oönskade konsekvenser.¹⁵²

I ett fortsatt led att likställa affärsverksamhet som bedrivs inom en koncern med affärsverksamhet som bedrivs inom ett bolag föreslår Finansdepartementet att ett företag inom en koncern får använda ett annat företags negativa räntenetto för att dra av ett belopp motsvarande sitt positiva räntenetto. Kraven som ställs upp är att företagen ska kunna lämna koncernbidrag till varandra med avdragsrätt samt att avdraget redovisas öppet i deklarationen.¹⁵³ Det framförs att förslaget är förenligt med OECD:s riktlinjer så länge det säkerställs att samma negativa räntenetto används för att dra av ett positivt räntenetto flera gånger. Promemorian lyfter även den eventuella konflikten med EU-rätten till följd av att svenska moderbolag missgynnas om de etablerar dotterbolag i andra länder än Sverige. Det anses dock proportionerlig och ändamålsenligt med hänsyn till rättfärdigande grunderna som har etablerats i praxis över tid.¹⁵⁴

Förslaget är att företagen som omfattas av reglerna ska vara sådana företag som ses som juridiska personer enligt IL. Dock har Finansdepartementet valt att utöka förslaget till att även inkludera handelsbolag som, helt eller delvis, ägs av juridiska personer. Det för att regelverket annars hade öppnat upp för ett enkelt sett att kringgå reglerna genom att belånad verksamhet överläts till företag som inte behandlas som juridiska personer vid inkomstbeskattningen. Dock anser inte promemorian att handelsbolag eller enkla bolag som ägs av fysiska personer behöver inkluderas. Det eftersom det finns ett personligt ansvar för skulderna i sådana fall.¹⁵⁵

¹⁵² Fi2017/02752/S1 s. 129 f.

¹⁵³ Fi2017/02752/S1 s. 133.

¹⁵⁴ Fi2017/02752/S1 s. 134.

¹⁵⁵ Fi2017/02752/S1 s. 135 f.

Förslaget som promemorian presenterar inkluderar bedömningen att det krävs fortsatta avdragsbegränsningar för företag som ingår i en intressegemenskap. Reglerna som infördes 2013 har blivit ifrågasatta av EU-kommissionen på grunden att reglerna eventuellt strider mot EU-rätten på ett oproportionerligt sätt. Regeringen anser att reglerna i första hand ej strider mot EU-rätten överhuvudtaget och om reglerna skulle anses strida mot EU-rätten gör är inskränkningen proportionerlig.¹⁵⁶ Som anført ovan var kommitténs bedömning att den bästa lösningen vore att behålla begränsningsreglerna som infördes 2013 utifall att deras alternativa lösningen valdes.¹⁵⁷ Promemorian anser att även om föreslagna reglerna täcker in många situationer behövs ytterligare regler för att säkerställa att vissa begränsningar finns för ränteavdrag upp till nivåerna för avdrag som föreslås. Finansdepartementet kommer, likt kommittén, fram till att den rimligaste lösningen vore att behålla de redan införda begränsningsreglerna. Dock anser de att vissa inskränkningar bör göras så att reglernas tillämpningsområde inte blir alltför brett.¹⁵⁸

Promemorian föreslår att tillämpningsområdet för avdragsbegränsningsreglerna inte bör förändras avseende vilka lån som omfattas. Det för att göra reglerna överskådliga och enkla att tillämpa. Däremot föreslås att undantagsreglerna som fanns i 2013 års regler ska ersättas. Reglerna anses nämligen vara alltför komplicerade och svårtillämpliga.¹⁵⁹ Enligt Finansdepartementet finns flertalet sätt att ändra undantagsreglerna. En metod vore att ha objektiva test för huruvida avdrag ska begränsas eller ej, en annan vore att endast ha en ventil som tillåter avdrag när transaktioner är affärsmässigt motiverade. Dessa avfärdas dock som för svåra att utforma på ett sätt som träffar varken mer eller mindre än de avsedda situationerna.¹⁶⁰ Regeln som föreslås i promemorian är därför en som begränsar avdrag i fall där skulden har uppkommit uteslutande eller så gott som

¹⁵⁶ Se Fi2014/4205 för det fullständiga svaret från regeringen till kommissionen.

¹⁵⁷ Fi2017/02752/S1 s. 157.

¹⁵⁸ Fi2017/02752/S1 s. 157 f.

¹⁵⁹ Fi2017/02752/S1 s. 159 f.

¹⁶⁰ Fi2017/02752/S1 s. 160.

uteslutande av skatteskal. Det menar promemorian skulle avgränsa tillämpningen av regel till endast sådant aggressivt skatteplanerande som skadar skattebasen, men inte täcks in av övriga regler som föreslås.¹⁶¹ Gällande hur bedömningen av i vilket syfte en skuld har uppkommit hänvisar promemorian till bedömningarna som gjordes inför införandet av 2013 års regler.¹⁶² Med den föreslagna lydelsen framför promemorian att det handlar om förhållanden som till 90–100 procent skapats för att erhålla en väsentlig skatteförmån. Det för att inte riskera att omfatta fler situationer än tänkt.¹⁶³ Likt 2013 års regler väljer promemorian att behålla villkoret att företaget som mottar räntan befinner sig inom EES eller i ett land som Sverige har ett, i situationen tillämpligt, skatteavtal med.¹⁶⁴ Eftersom tioprocentregeln som fanns i 2013 års regler föreslås tas bort väljer dock promemorian att skriva ett tillägg som innebär att räntebetalningar är tillåtna till företag i stater om räntan beskattas med minst tio procent.¹⁶⁵ I det här fallet används samma resonemang som kring 2009 års regler.¹⁶⁶ Alltså att det kräver att det är staten för den verkliga mottagaren. Det ska ej vara möjligt att genom slussning föra räntan vidare genom en stat som klarar gränsen till en som inte gör det.¹⁶⁷

Promemorian föreslog med hänsyn till ovan en regel utformad enligt följande

”Avdrag endast får göras för ränteutgifter som omfattas av den riktade regeln om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. Vidare får avdrag

¹⁶¹ Fi2017/02752/S1 s. 161.

¹⁶² Se avsnitt 2.3.3.

¹⁶³ Fi2017/02752/S1 s. 161.

¹⁶⁴ Fi2017/02752/S1 s. 165 f.

¹⁶⁵ Fi2017/02752/S1 s. 166.

¹⁶⁶ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁶⁷ Fi2017/02752/S1 s. 166.

göras om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. I övriga fall får avdrag inte göras enligt den riktade begränsningsregeln. Det innebär att avdrag inte får göras för ränteutgifter som betalas till lågskattejurisdiktioner. Som framgår ovan får avdrag dock inte göras om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.”¹⁶⁸

2.4.3 Regeringens proposition

Efter promemorians överlämnande till regeringen samt yttrande från remissinstanser presenterade regeringen en proposition med förslag grundade på promemorians förslag.¹⁶⁹ Regeringen anser likt promemorian att det bör införas en generell avdragsbegränsande regel och att det i samband med införande av en sådan också bör ske en sänkning av bolagsskatten. Flertalet remissinstanser påpekar att reglerna ej bör vara mer långtgående än den lägsta nivå som återfinns i rådets direktiv mot skatteundandragande.¹⁷⁰ Regeringen lyfter att målet med skattesystemet bör vara att det inte påverkar företags affärsbeslut på grund av ekonomiska skillnader kopplade till skattelagstiftning. Vidare framförs att reglerna ska främja investeringar och konkurrens samtidigt som vinster behålls inom Sverige så de beskattas i landet. Regelverket som finns på plats, och som propositionen vill ändra, skapar en snedfördelning som gynnar investeringar som görs med lånade medel.¹⁷¹

Som nämnt ovan presenterades två förslag i promemorian för hur avdragsbegränsningsreglerna skulle utformas.¹⁷² I propositionen valde regeringen att utforma reglerna utifrån EBITDA. Anledningen till att använda EBITDA framför

¹⁶⁸ Fi2017/02752/S1 s. 166.

¹⁶⁹ Prop. 2017/18:245

¹⁷⁰ Prop. 2017/18:245 s. 76 f.

¹⁷¹ Prop. 2017/18:245 s. 82 f.

¹⁷² Se avsnitt 2.4.2.

EBIT är enligt regeringen att en regel baserad på EBIT riskera att drabba vissa branscher värre än andra vilket motverkar syftet med ändringen av reglerna. Vidare anser regeringen att fördelarna med EBITDA väger tungt gällande förutsebarhet, men även likhet med andra länders regelverk på samma område.¹⁷³ Regeringens förslag hur det faktiska reglerna ska utformas är att 30 procent av avdragsunderlaget, baserat på EBITDA, ska få dras av. Detta gäller det eventuella negativa räntenetto som uppstår när ränteutgifterna överstigit ränteinkomsterna under beskattningsåret.¹⁷⁴ I propositionen framförs att grunden för avdraget ska i regel vara resultatet av näringsverksamheten och när EBITDA används innebär det, som nämnt ovan, resultat före räntor, skatt och avskrivningar. Det innebär också att ränteutgifter och ränteinkomster undantas från underlaget. Dock undantas sådana ränteutgifter som ej får dras av på grund av regleringar i IL.¹⁷⁵

I propositionen lyfts att genom det föreslagna regelverket kommer inte koncernbidrag ingå i beräkningen av avdraget. Å ena sidan menar regeringen att koncernbidrag kan användas för att jämna ut avdragen inom koncernen, men å andra sidan menar remissinstanser att det komplicerar reglerna för att lämna koncernbidrag. Samtidigt innebär EBITDA att koncernbidrag inte alltid kommer kunna användas för att jämna ut både avdragsunderlag, vinster och förluster inom en koncern.¹⁷⁶ Möjligheten för företag att fördela avdragsunderlag när de kan lämna koncernbidrag skapar enligt regeringen vissa EU-rättsliga spörsmål. Dock framförs det att förslaget ej borde anses stå i strid med EU-rätten sett till ränteavdragsbegränsningsregeln och koncernbidragsreglerna som helhet, detta eftersom koncernbidrag är en del av det skattemässiga resultatet.¹⁷⁷

Likt presenterat ovan föreslår även regeringen en förenklingsregel för att erbjuda företag ett alternativt tillvägagångssätt i sådana fall där de av olika anledningar ej

¹⁷³ Prop. 2017/18:245 s. 93 f.

¹⁷⁴ Prop. 2017/18:245 s. 95.

¹⁷⁵ Prop. 2017/18:245 s. 99 ff.

¹⁷⁶ Prop. 2017/18:245 s. 108.

¹⁷⁷ Prop. 2017/18:245 s. 108.

vill använda det ordinarie avdragsreglerna.¹⁷⁸ I EU-direktivet 2016/1164 lämnas möjlighet att sätta beloppsgränsen, för ett förenklat förförande, på upp till 3 000 000 euro/år. Promemorians förslag var att sätta den gränsen till 100 000 kr vilket möttes av stor kritik från flertalet remissinstanser för att gränsbelopp ansågs vara alltför lågt för att ha någon reell effekt. Regeringen väljer därför att se till de gränser som är satta i Norge och Finland och föreslår därför en möjlighet att göra avdrag på upp till 5 000 000 kr/år. I övrigt anser regeringen att promemorians förslag på regelns utformning är lämplig.¹⁷⁹

Propositionen föreslår även att företag som kan lämna koncernbidrag till varandra också ska tillåtas dra av negativa räntenetton från det andra bolag motsvarande ett positivt räntenetto som finns i det egna bolaget.¹⁸⁰ Anledningen till att detta föreslås är enligt regeringen för att likställa verksamhet bedriven inom koncerner med verksamhet bedriven i ett bolag. En följd av detta blir att om ett negativt räntenetto dras av på ett sätt kan det inte dras av på andra sätt. Kravet på att företagen ska kunna lämna koncernbidrag till varandra har tagits med i förslaget då regeringen framhåller det som det gängse kravet när resultat utjämnas i skatterättslig kontext. Propositionen lyfter att kravet kan innebära ett minskat incitament att etablera dotterbolag utanför Sverige och att det i så fall kanske strider mot EU-rätten. Dock anser regeringen att åtgärden får ses som proportionerligt med hänsyn till beskattningsrätten mellan medlemsstater och som åtgärd för att minimera risken för kringgående av regelverket.¹⁸¹

Likt i promemorian ovan anser regeringen att begränsningsreglerna för avdrag av ränta inom intressegemenskap från 2013 bör behållas. Om än med några justeringar avseende tillämpningsområdet.¹⁸² Regeringen ansluter sig till promemorian angående att reglerna behöver finnas kvar och menar att det utrymmet

¹⁷⁸ Prop. 2017/18:245 s. 122 samt avsnitt 2.4.2.

¹⁷⁹ Prop. 2017/18:245 s. 124 f.

¹⁸⁰ Prop. 2017/18:245 s. 137.

¹⁸¹ Prop. 2017/18:245 s. 139.

¹⁸² Prop. 2017/18:245 s. 171.

för skatteplanering som hade uppstått om reglerna helt togs bort hade blivit alltför stort för att kunna ses som acceptabelt. De kompletterande reglerna blev, enligt regeringen, ännu mer nödvändiga om det tas i beaktning att det föreslås att avdraget ska baseras på EBITDA samt att procentsatsen är högre än den föreslagna i promemorian.¹⁸³

Angående hur dessa regler ska utformas anser regering likt kommittén och promemorian att varken ett tak för hur mycket avdrag som får göras eller en objektiv snarare än en subjektiv regel är lämpligt. Dessa två alternativ hade enligt regeringen antingen träffat för brett eller för smalt.¹⁸⁴ Regeringen anser därför att den lämpligaste vägen att gå är att behålla ränteavdragsbegränsningsreglerna som infördes 2013, dock med en inskränkning av tillämpningsområdet.¹⁸⁵ Likt i promemorian anser regeringen att det bör ställas krav på att den stat där den slutliga mottagaren av räntan huserar ska uppfylla ett av tre kriterier. Staten ska vara inom EES, vara en stat som Sverige har ett tillämpligt skatteavtal för den aktuella situationen eller vara en stat där räntan beskattas med åtminstone tio procent.¹⁸⁶ Vidare anser regeringen att undantagsreglerna som återfanns i 2013 års regler behöver ersättas. I dess ställe anser regeringen att det bör införas en lydelse lik den i 2013 års tioprocentregel, alltså att avdrag är otillåtna om dess huvudsakliga syfte är att bolaget ska få en väsentlig skatteförmån. Regeln hade kunnat vara lämplig utifrån syftet, enligt regeringen, efter vissa justeringar.¹⁸⁷ Regeringen föreslår likt promemorian att justera lydelsen från ”huvudsakliga” till ”uteslutande eller så gott som uteslutande”. Ändringen gör regelns tillämpningsområde betydligt snävare vilket regeringen bedömer som lämpligt då regeln kan användas för att angripa extrem skatteplanering som även faller utanför övriga regelverk. Regeln föreslås gälla oavsett om övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda

¹⁸³ Prop. 2017/18:245 s. 174.

¹⁸⁴ Prop. 2017/18:245 s. 175.

¹⁸⁵ Prop. 2017/18:245 s. 176.

¹⁸⁶ Prop. 2017/18:245 s. 182 f.

¹⁸⁷ Prop. 2017/18:245 s. 183 f.

eller ej.¹⁸⁸ Angående bedömningen huruvida en skuld har skapats av skattemässiga skäl enligt ovan presenterade regel anser regeringen att mycket vägledning kan hämtas ur 2013 års regler.¹⁸⁹ Grunden är främst att hela förhållandet kring skulden ska beaktas. Det inkluderar långgivare, låntagare, tidpunkt för betalningarna och andra omständigheter som kan tänkas påverka.¹⁹⁰ Regeringen lyfter att även om 2013 års förarbete ger god vägledning kan de ej att använda rakt av eftersom rekvisitet är förändrat. När det gäller slussning behöver analysen göras kring vad för motiv som kan finnas vid sidan om att förfarandet ger skattemässiga fördelar.¹⁹¹ Eftersom de nya reglerna i viss mån förändrar koncerners möjlighet att använda sig av koncernbidragsreglerna anser regeringen att ett visst mått av hänsyn måste ges till omstruktureringar. Dessa måste självfallet bedömas likt övriga situationer, men regeringen ser det som osannolikt att förfarandet inte skulle ses som affärsmässigt enligt de föreslagna reglerna.¹⁹²

Regeringen föreslår att den nya lagstiftningen ska träda i kraft den 1 januari 2019.¹⁹³ Efter stöd av skatteutskottet klubbades förslaget den 14 juni 2018 och infördes därefter 1 januari 2019.¹⁹⁴

¹⁸⁸ Prop. 2017/18:245 s. 184 f.

¹⁸⁹ Se avsnitt 2.3.3.

¹⁹⁰ Prop. 2017/18:245 s. 186.

¹⁹¹ Prop. 2017/18:245 s. 187.

¹⁹² Prop. 2017/18:245 s. 187 f.

¹⁹³ Prop. 2017/18:245 s. 276.

¹⁹⁴ Se 2017/18:SkU25 samt Riksdagsskrivelse 2017/18:398.

3 EU

3.1 Fria rörligheter

Inom EU finns det fyra fria rörligheter. Dessa var till en början inte tänkta att påverka den nationella lagstiftningen utan existera parallellt med den.¹⁹⁵ Den bilden har dock förändrats genom främst praxis och idag har EU-rätten en stor påverkan på medlemsstaters skatterätt, precis som på många andra rättsområden.¹⁹⁶ Om en individ vill hävda att denne har skydd av bestämmelserna om fri rörlighet¹⁹⁷ kräver det först och främst att den aktuella situationen är gränsöverskridande. Friheterna är inte ämnade att skydda helt nationella situationer utan där kvarstår medlemsstaternas suveränitet. Däremot blir individer skyddade även mot den egna medlemsstaten så fort situationen är gränsöverskridande.¹⁹⁸

Kapitalets fria rörlighet är en av fyra friheter, men är något annorlunda mot övriga tre. Fokus för kapitalets fria rörlighet är att möjliggöra investeringar på den plats där investeringen kan utnyttjas på bästa sätt. Utvecklingen av kapitalets fria rörlighet tog dock tid på grund av rädslan för kapitalflykt dels från underutvecklade länder, dels till länder med låg beskattning.¹⁹⁹ Kapitalets fria rörlighet kan också tillämpas gentemot tredjeland vilket övriga friheter inte kan. Tillämpningsområdet för friheten är också tämligen stort eftersom det kan tillämpas på en stor mängd transaktioner av olika slag.²⁰⁰

¹⁹⁵ Ståhl m.fl. 2011 s. 70.

¹⁹⁶ Det första målet att bryta mark inom just skatterätten var mål 270/83, *Kommissionen mot Frankrike*. Se bl.a. punkt 27 i domen.

¹⁹⁷ Bestämmelserna återfinns i FEUF.

¹⁹⁸ Ståhl m.fl. 2011 s. 71 f.

¹⁹⁹ Barnard, 2019, s. 519 f.

²⁰⁰ Ståhl m.fl. 2011 s. 137 f.

Gränserna mellan fri rörlighet av kapital och andra rörligheter kan ibland vara något vaga. Särskilt när det kommer till etableringsfriheten vilket kan exemplifieras genom att det i artikel 65, som reglerar kapitalets fria rörlighet, står att friheten ej får påverka tillämpligheten av restriktioner kopplade till etableringsfriheten.²⁰¹

Det har hamnat på EU-domstolens bord att fastställa i vilka fall det är oklart vilken frihet som är tillämplig och vilken frihet som bör tillämpas i sådana fall där ett ställningstagande som har gjorts är att den dominerande friheten ska tillämpas.²⁰² Dock är även domstolens praxis på området stundvis oklar och har förändrats över tid. Domstolen inleder med att utreda syftet med det nationella regelverket och därmed se till vilken frihet som är lämpligast att tillämpa. Det tillvägagångssättet har exempelvis lett till att regler som endast reglerar förhållande inom intressegemenskaper prövas mot etableringsfriheten.²⁰³ Även i fall där det föreligger ett bestämmande inflytande ska etableringsfriheten tillämpas. Däremot i fall som endast avser investeringar utan avsikt att ha inflytande på bolaget ska endast reglerna om kapitalets fria rörlighet tillämpas. Domstolen har även kommit fram till att i fall där det är oklart huruvida reglerna tillämpas på uteslutande situationer där ett bestämmande inflytande finns ska båda friheterna prövas mot reglerna. Då kan i stället huruvida ett av bolagen befinner sig i tredjeland avgöra eftersom det endast är kapitalets fria rörlighet som kan tillämpas på sådana omständigheter.²⁰⁴ Enligt Ståhl m.fl. är det ingen praktisk skillnad på vilken frihet som tillämpas i sådana fall där det är möjligt att tillämpa fler än en. I sådana fall anser författarna nämligen att utfallet lär bli detsamma oavsett vilken frihet som tillämpas utom i extrema specialfall.²⁰⁵ När det kommer till kapitalets

²⁰¹ Ståhl m.fl. 2011, s. 148 f.

²⁰² Ståhl m.fl. 2011, s. 138 samt avsnitt 3.2.2.

²⁰³ Barnard, 2019, s. 528.

²⁰⁴ Barnard, 2019, s. 528 f.

²⁰⁵ Ståhl m.fl. 2011, s. 138.

fria rörlighet i förhållande till tredjeland finns större möjligheter att EU-domstolen tillåter begränsningar av rörligheten.²⁰⁶ Det finns även vissa uttryckliga sådana möjligheter i lagstiftningen. EU-domstolen har tillåtit begränsningar när det inte finns andra möjligheter än att bekämpa skatteflykten eller att det är omöjligt att få information från myndigheter för vissa situationer. I sådana fall krävs att det faktiskt är omöjligt och att det inte endast är svårt eller omständligt att tillskansa sig informationen.²⁰⁷

När det fastställs att det faktiskt är kapitalets fria rörlighet som är tillämpligt är därefter frågan vilka restriktioner som är tillåtna inom ramen för den friheten. EU-domstolen undersöker då om det finns åtgärder som innebär en restriktion eller en diskriminering.²⁰⁸ De tre diskrimineringsgrunderna under kapitalets fria rörlighet är nationalitet, parternas hemvist och platsen där kapitalet investerades. Dessa kan tillämpas på direkta och indirekta åtgärder samt åtgärder som hindrar tillgången till marknaden.²⁰⁹

I praktiken är det dock betydligt vanligare att det blir en fråga om otillåtna restriktioner på kapitalets fria rörlighet som prövas. Det kan exempelvis handla om vissa bestämmelser som gör det mer lockande att investera i den egna staten än någon annan eller att negativt särbehandla investeringar från utlandet jämfört med inhemska. Det kan handla om vissa skattelättnader som inte träffar inhemska och utländska transaktioner likvärdigt. Även regler som finns till för att undvika dubbelbeskattning måste träffa länder lika så länge som omständigheter ses som jämförbara.²¹⁰ Den typen av restriktioner behöver inte heller ske över en viss nivå för att kapitalets fria rörlighet ska kunna återopnas, det är dock oklart huruvida domstolen framöver kan komma att anse att en sådan gräns borde finnas.²¹¹

²⁰⁶ Se avsnitt 3.2.4 och Ståhl m.fl. 2011, s. 168.

²⁰⁷ Ståhl m.fl. 2011, s. 168 f.

²⁰⁸ Barnard, 2019, s. 530.

²⁰⁹ Barnard, 2019, s. 530 f.

²¹⁰ Ståhl m.fl. 2011, s. 141 ff.

²¹¹ Barnard, 2019, s. 533 ff.

Kapitalets fria rörlighet fokuserar således på transaktioner mellan stater där kapital behövs. När det gäller transaktioner till tredjeland uppstår dock vissa frågor, särskilt i förhållande till hur stor del av praxis kopplad till den fria rörligheten som även ska kunna tillämpas i situationer som involverar tredjeland. Det finns nämligen situationer där vissa krav måste ställas endast mot tredjeland för att kraven uppfylls av samtliga medlemsstater genom just det faktum att de är medlemsstater.²¹²

I sådana fall där kapitalets fria rörlighet inskränks blir frågan om det finns ett allmänintresse som skulle kunna berättiga inskränknigen.²¹³ Sådana motiveringar får inte endast vara ur ett ekonomiskt hänseende. Barnard menar att motiveringarna hamnar i en av tre kategorier; allmän ordning, skyddande av samhälleliga värden eller skyddande av tredje parts intressen. Huruvida motiveringen ses som tillräcklig är en svår bedömning som EU-domstolen i slutändan måste göra från fall till fall med ett väldigt brett ramverk för vad som möjligen skulle kunna ses som ett berättigat allmänintresse.²¹⁴

Några prövningsgrunder som EU-domstolen utarbetat för att se att en regel möjligen kan rättfärdigas är att den ska tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt, regeln ska vara motiverad med hänsyn till ett viktigt allmänintresse och regeln ska vara utformad för att nå det mål som den är ägnad att uppnå.²¹⁵ Domstolen har avfärdat grunder som endast baseras på skyddandet av den egna skattebasen, det går inte heller att åberopa andra skatteregler eller att diskrimineringen sker av administrativa anledningar.²¹⁶

EU-domstolen har accepterat motverkan av skatteflykt genom upplägg som inte har något annat syfte än undandragande från beskattning som en motivering till

²¹² Barnard, 2019, s. 541 f.

²¹³ Barnard, 2019, s. 542 f.

²¹⁴ Barnard, 2019, s. 543 f.

²¹⁵ Ståhl m.fl. 2011, s. 149.

²¹⁶ Ståhl m.fl. 2011, s. 151 f.

inskränkning. Det kräver att det dels finns en avsikt att erhålla en skattemässigt gynnsammare situation, dels att det objektivt visas att ändamålen med de fria rörligheterna inte uppfylls genom omständigheterna i det aktuella fallet. Prövningen av domstolens görs mot aspekter som är objektiva och kan verifieras där även parten i målet får möjlighet att visa på att affärsmässighet föreligger.²¹⁷ EU-domstolen har även utvecklat praxis som innebär att om flera rättfärdigande-grunder existerar parallellt kan de ihop anses tillräckliga för att motivera inskränkningen. En vanlig kombination är risken för skatteflykt ihop med fördelningen av beskattningsrätten även om det finns andra kombinationer som också har beaktas.²¹⁸

En restriktion, av den fria rörligheten, som ses som berättigad med hänsyn till allmänintresset, måste även vara proportionerlig för att tillåtas av EU-domstolen.²¹⁹ Generellt brukar domstolen anse att villkor som, inte begränsar förflyttning av kapital utan, endast är till för att statens myndigheter ska kunna utöva den kontroll som behövs för att säkerställa att nationella regler efterföljs är tillåtna.²²⁰ Domstolen har dock varit väldigt stränga i analysen av huruvida en restriktion är proportionerlig eller inte. Motiveringen som framförs måste ha en specifik och tydlig koppling till restriktionerna som har införts. Därmed får inte tillämpningen av restriktionen täcka några fler fall än de som är specifikt kopplade till aktuellt allmänintresse.²²¹

3.2 Mål från EU-domstolen

När det kommer till tillämpningen av fri etableringsrätt och kapitalets fria rörlighet samt relationen mellan dem har EU-domstolen haft en högst framträdande roll i att specificera när den ena eller andra friheten är tillämplig. Det är exem-

²¹⁷ Ståhl m.fl. 2011, s. 152 ff.

²¹⁸ Ståhl m.fl. 2011, s. 154 f.

²¹⁹ Barnard, 2019, s. 544.

²²⁰ Barnard, 2019, s. 545.

²²¹ Barnard, 2019, s. 546.

pelvis inte ovanligt att den hänskjutande domstolen frågar om en frihets tillämplighet, men EU-domstolen väljer att i stället tillämpa en annan frihet.²²² Även fall där det i målet kan ses som aktuellt med en tillämpning av flera friheter har domstolen ansett att endast en prövning av den ena friheten är tillräckligt i fall där den friheten som först prövas också anses ha brutits mot.²²³ Domstolen har kommit fram till att inflytandet över bolagets verksamhet har betydelse för vilken av de två friheterna som kan tänkas bli aktuella att tillämpa, det eftersom lägre eller inget inflytande talar mer för en ren investering som i sådant fall omfattas av kapitalets fria rörlighet.²²⁴ Det finns vissa fall där EU-domstolen har funnit att friheter är likvärdigt tillämpliga. I sådana fall har domstolen prövat båda regelverken och om någon inskränkning funnits i dem båda.²²⁵

3.2.1 Mål C-196/04 Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas

Ett bolag i Storbritannien med dotterbolag i den egna staten andra medlemsstater i EU samt i tredjeland. Den brittiska skattemyndigheten ansåg att koncernen hade skapat ett upplägg som stred mot den dåvarande CFC-lagstiftningen.²²⁶ Bolaget ansåg däremot att lagstiftningen stred med EU-rätten varpå den nationella domstolen valde att hänskjuta målet med frågan om artiklarna 43, 49 och 56 EG²²⁷ utgör hinder var lagstiftning som beskattar ett moderbolag för ett dotterbolags vinster förutsatt att dotterbolaget befinner sig i en stat med lägre beskattningsnivå?²²⁸ EU-domstolen inleder med att redogöra att artiklarna som är aktuella för målet är den om etableringsfrihet och den om tillhandahållande av tjänster, alltså artikel 43 och 48 EG.²²⁹ Anledningen till att inskränkningarna på friheten att tillhandahålla tjänster, artikel 49, och den fria rörligheten för kapital,

²²² Hilling, 2005, s. 150.

²²³ Hilling, 2005, s. 151.

²²⁴ Hilling, 2005, s. 151 f.

²²⁵ Hilling, 2005, s. 152 f.

²²⁶ Mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 13–20.

²²⁷ Nuvarande artikel 49, 56 och 63 i FEUF.

²²⁸ Mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 28.

²²⁹ Mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 30–32.

artikel 56, ej prövas är enligt domstolen för att dessa två är en följd av inskränkningen i etableringsfriheten, artikel 43 och 48.²³⁰

3.2.2 Mål C-452/04 *Fidum Finanz*

Ett schweiziskt bolag ger krediter till utländska kunder där en stor del av personerna som utnyttjar bankens tjänster är bosatta i Tyskland. Verksamheten tillhandahålls via nätet samt viss förmedling i Tyskland. Dock ej i det schweiziska bolagets egen regi.²³¹ Tyskland förbjöd bolaget från att bedriva sin verksamhet då bolaget ansågs utöva verksamhet inom landet. Bolaget menade å andra sidan att verksamheten utövades mot Tyskland snarare än inom och ett förbud mot verksamheten skulle inskränka kapitalets fria rörlighet.²³² Den nationella domstolen hänsköt frågan till EU-domstolen och frågade om kapitalets fria rörlighet var tillämplig på det aktuella omständigheterna och, om så var fallet, vilka hinder för nationella bestämmelser utgör i sådant fall den fria rörligheten.²³³

EU-domstolen framför att i målet aktualiseras två friheter, dels den fria rörligheten av kapital, dels friheten att tillhandahålla tjänster. Därför behöver det prövas huruvida den ena friheten är helt underordnad den andra för om så är fallet prövas endast fallet mot den dominerande friheten.²³⁴ Det framförs att enligt praxis utgör kreditinstituts verksamhet ett tillhandahållande av en tjänst och även om bolaget ej utgör ett kreditinstitut enligt ordalydelsen får verksamheten ändå ses som tillhandahållandet av tjänster.²³⁵ EU-domstolen visar dock att verksamheten också kan innefattas av den fria rörligheten av kapital och kommer därför fram till att bestämmelserna ska prövas mot båda friheterna parallellt.²³⁶ Slutsatsen utifrån förutsättningarna i målet blir att inskränkningen i kapitalets fria rörlighet endast är en konsekvens av inskränkningen i fritt tillhandahållande av

²³⁰ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas*, p. 33–34.

²³¹ Mål C-452/04, *Fidum Finanz*, p. 14–16.

²³² Mål C-452/04, *Fidum Finanz*, p. 18–19.

²³³ Mål C-452/04, *Fidum Finanz*, p. 20.

²³⁴ Mål C-452/04, *Fidum Finanz*, p. 34.

²³⁵ Mål C-452/04, *Fidum Finanz*, p. 39–40.

²³⁶ Mål C-452/04, *Fidum Finanz*, p. 42–44.

tjänster. Därför finner EU-domstolen det ej nödvändigt att pröva förenligheten med kapitalets fria rörlighet enskilt.²³⁷

3.2.3 Mål C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

Bakgrunden i målet är att ett flertal bolag i Storbritannien har fått lån från bolag utanför Storbritannien som är en del av samma koncern. Samtliga bolag ägs, direkt eller indirekt, till minst 75 procent, av ett moderbolag. Lånen har antingen getts direkt från moderbolag till dotterbolag eller från ett dotterbolag till ett annat dotterbolag.²³⁸ Då det är flertalet mål som behandlas i grupp finns situationer där lån utgetts mellan medlemsstater, mellan medlemsstat och tredjeland, mellan medlemsstater där moderbolaget befinner sig i tredjeland samt mellan medlemsstater, men via en filial i tredjeland.²³⁹ Den nationella domstolen hänskjuter därför frågan och undrar huruvida det strider mot etableringsfriheten, fritt tillhandahållande av tjänster eller kapitalets fria rörlighet att göra begränsningar för ränteaavdrag i situationer likt de som presenterades ovan. Domstolen undrar dessutom om det blir någon skillnad i svaret om syftet med skuldförhållandet var att kringgå skattelagstiftningen.²⁴⁰

EU-domstolen inleder med att undersöka huruvida de tre friheterna är tillämpliga på de aktuella fallen. Något som domstolen påpekar är att avdragsbegränsningen på ränta endast är tillämplig i sådana fall där det långivande bolag ej är har hemvist i landet. Eftersom målet då avser ett koncerninternt förhållande ska målet prövas mot etableringsfriheten.²⁴¹ Vidare menar EU-domstolen att all eventuell inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster samt kapitalets fria rörlighet endast är en följd av inskränkningen av etableringsfriheten.²⁴² Domstolen kommer sedan fram till att de nationella reglerna utgör en inskränkning i

²³⁷ Mål C-452/04, *Fidum Finanz*, p. 48–50.

²³⁸ Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p. 16–18.

²³⁹ Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p. 19.

²⁴⁰ Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p. 22.

²⁴¹ Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p. 28–33.

²⁴² Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p. 34.

etableringsfriheten eftersom reglerna gör det mindre fördelaktigt för bolag att etablera sig i andra medlemsländer än den egna staten.²⁴³ EU-domstolen menar dock att det är motiverat att begränsa rent fiktiva upplägg med regler likt de nationella. Det kräver dock att reglerna är enkelt utformade så att det inte utgör en administrativ börda för företag att visa att ett upplägg ej är av fiktiv art.²⁴⁴

Den andra frågan som aktualiserades var i sådana fall där det långivande bolaget inte är moderbolag, likt beskrivet ovan, till det låntagande bolaget, men båda bolagen kontrolleras av samma bolag som befinner sig i tredjeland.²⁴⁵ I sådana fall har inte det långivande bolaget möjlighet att åberopa en inskränkning i etableringsfriheten utan det har endast det närstående bolaget som är det bolag som har faktisk kontroll över bolagen och dess finansieringsval.²⁴⁶

3.2.4 Mål C-102/05 A och B

Bakgrunden är att ett svenskt aktiebolag har ett dotterbolag med en filial i Ryssland. Vissa frågetecken uppstod därmed gällande beskattning på utdelning beroende på om verksamheten i Ryssland kontra om samma verksamhet bedrevs i Sverige.²⁴⁷ Frågan hänsköts till EU-domstolen för att undersöka huruvida om situationen stred mot etableringsfriheten eller kapitalets fria rörlighet.²⁴⁸ Domstolen fastställer att inskränkningen av kapitalets fria rörlighet är en konsekvens av hindret mot etableringsfriheten. Således ska inte målet prövas enskilt mot kapitalets fria rörlighet.²⁴⁹ Slutligen fastslår domstolen att inte heller målet kan prövas mot etableringsfriheten eftersom denna endast gäller för medlemsstater och Ryssland är ett tredjeland.²⁵⁰

²⁴³ Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p. 61–63.

²⁴⁴ Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p. 92.

²⁴⁵ Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p. 98.

²⁴⁶ Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p. 99.

²⁴⁷ Mål C-102/05, *A och B*, p. 18.

²⁴⁸ Mål C-102/05, *A och B*, p. 20–22.

²⁴⁹ Mål C-102/05, *A och B*, p. 27–28.

²⁵⁰ Mål C-102/05, *A och B*, p. 29–30.

3.2.5 Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen

Two olika bolag fick inkomst i form av andelar i en fond där en del av inkomsten hade sitt ursprung i utdelning från ett bolag i en annan medlemsstat än den där bolagen huserade. Bolagen ansåg att utdelningen skulle undantas från skatt, men fick avslag från den nationella skattemyndigheten. När talan väcktes vid domstol uppkom frågan huruvida de nationella reglerna strider mot den fria rörligheten av kapital.²⁵¹ Därmed hänsköts målet till EU-domstolen med frågan om viss utdelning kan kräva särskilda förutsättningar för att vara skattefri medan annan utdelning ej är befäst med samma krav. Även huruvida beskattning på avkastning ej är undantaget om det gäller avkastning till juridiska personer från tredjeland när samma avkastning är fri från beskattning i inhemska situationer.²⁵²

EU-domstolen inleder med att utreda vilka bestämmelser som kan tänkas tillämpliga i det aktuella fallet. Domstolen framför att antingen etableringsfriheten eller kapitalets fria rörlighet kan komma att tillämpas på omständigheterna i fråga. Likt i ovan presenterade fall är ändamålet med lagstiftningen det avgörande för vilken frihet som kan tillämpas.²⁵³ När det gäller lagstiftningen som endast tillämpas i situationer där företag har bestämmande inflytande har EU-domstolen, som också presenterats ovan, fastslagit att sådan lagstiftning ska prövas mot etableringsfriheten. I fall som däremot gäller innehav som endast förvärvats av placeringsskäl utan någon kontroll över bolaget ska lagstiftningen i stället endast bedömas utifrån kapitalets fria rörlighet.²⁵⁴ EU-domstolen kommer i fallet fram till att reglerna avser innehav som är så pass låga att innehavet ej kan

²⁵¹ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 9–12.

²⁵² Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 25.

²⁵³ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 33–34.

²⁵⁴ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 35.

innebära ett bestämmande inflytande i bolagen. Dessutom görs en skillnad på huruvida utdelningarna är gjorda från ett inhemskt bolag eller inte. När utdelningen är inhemskt undantas den nämligen från beskattning, men den gör inte det om den har sitt ursprung i tredjeland eller land inom EES som ej har slutit avtal om viss assistans vid t.ex. indrivning. Dessa två förhållanden menar EU-domstolen innebär att reglerna ska prövas mot bestämmelserna om kapitalets fria rörlighet.²⁵⁵

I bedömningen framför sedan EU-domstolen att åtgärder som kan avskräcka personer från att investera i den egna eller en annan medlemsstat är förbjudna. Till följd av villkoren som ställs upp för att få samma skattemässiga behandling vid utdelning från ett bolag i tredjeland som vid utdelning från ett inhemskt bolag anser EU-domstolen att lagstiftningen innebär en restriktion av kapitalets fria rörlighet.²⁵⁶ Därefter prövar EU-domstolen om det finns någon rättfärdigande grund som kan tillåta att bestämmelserna likväl fortsatt kan användas. Det är nämligen tillåtet för medlemsstater att ha vissa bestämmelser som skiljer skatte- subjekt åt beroende på investeringsort eller vistelseort. Sådana bestämmelser får dock inte utgöra en skönsässig diskriminering eller regler som endast är en maskering av en otillåten inskränkning i kapitalets fria rörlighet.²⁵⁷ Domstolen framför att i det aktuella fallet kan skillnaden endast vara tillåten i situationer som ej är objektivt lika eller om det motiveras till följd av allmänintresse.²⁵⁸ I det aktuella finns undantaget, för bolag som får inhemskt utdelning, till för att undvika eventuell dubbelbeskattning. EU-domstolen menar att motsvarande kan gälla för bolag som får utdelning från tredjeland och därmed ska sådana bolag få

²⁵⁵ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 36–38.

²⁵⁶ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 50–51.

²⁵⁷ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 55–57.

²⁵⁸ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 58.

likvärdig behandling som rent inhemska.²⁵⁹ Gällande motiveringen med hänvisning till allmänintresset framför domstolen inledningsvis att viss rättspraxis ej går att använda på just kapitalets fria rörlighet då denna involverar tredjeland vilket måste tas i beaktning.²⁶⁰ Den nationella regleringen innebär därför enligt domstolen att medlemsstaten kan neka en förmån på grund av att tredjeland inte lämnar ut vissa uppgifter om företaget, något som myndigheten i tredjeland inte nödvändigtvis har någon skyldighet till. Domstolen menar dock att anledningen till att den nationella regleringen har den utformning den har är för att säkerställa att vinsterna som föranleder utdelningen har beskattats på en nivå som är jämförlig med den nationella. För att tillskansa sig den informationen krävs dock upplysningar som endast kan säkerställas genom sådana krav som finns i den nationella lagstiftningen. Därmed anser EU-domstolen att den inskränkning som görs i lagstiftningen får ses som tillåten med hänsyn till allmänintresset för att kunna bibehålla en effektiv skattekontroll och bekämpa skattebedrägeri.²⁶¹ Därefter gör domstolen bedömningen utifall regleringen är proportionerlig med hänsyn till syftet. Det framförs att proportionaliteten både påverkas av att samma krav inte ställs när innehavet i det utdelande bolaget är lägre än tio procent samt att kravet på utbyte har ett större omfång än bara administration. Hade kravet endast avsett administration hade regleringen setts som rimlig, men i det aktuella fallet är kraven som helhet för långtgående och ska därför ses som otillåtna.²⁶²

Den nationella domstolen ställde även frågan om reglerna som medgav skattefrihet på utdelning om bolaget befinner sig i tredjeland och innehavet överstiger en viss nivå jämfört med inhemska förhållanden när innehavet kan vara hur stort

²⁵⁹ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 59–62.

²⁶⁰ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 63–66.

²⁶¹ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 67–69.

²⁶² Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 70–74.

som helst strider mot kapitalets fria rörlighet²⁶³ En sådan reglering gör investeringar i tredjeland mindre attraktivt i jämförelse med inhemska investeringar. Det innebär att en sådan reglering är en otillåten inskränkning av kapitalets fria rörlighet.²⁶⁴ Domstolen menar att eftersom bolag som investerat inhemskt eller i tredjeland får ses befinna sig i likvärdiga situationer och skillnaden att kapitalet är investerat på olika platser kan inte ses som tillräcklig för att motivera skillnaden i behandling.²⁶⁵ Därefter ser domstolen till huruvida en sådan reglering kan ses som motiverat om ändamålet är att uppnå en välavvägd beskattning, men i sådant fall får inte skillnaden i bedömningarna vara för långtgående och säkerställa just ändamålet i fråga.²⁶⁶ I målet i fråga anser domstolen att minskade skatteintäkter inte är ett tillräckligt skäl för att åberopa allmänintresse till stöd för reglerna. Detta eftersom förfarandet inte innebär är skattepliktig inkomst i medlemsstaten hamnar i tredjeland utan det handlar om inkomster från andra länder än medlemsstaten.²⁶⁷ Domstolen påpekar att inskränkningar mot tredjeland på grundval av otillräcklig information endast får tillåtas om det i princip är omöjligt att inhämta information från landet. De aktuella reglerna lämnar dock inte något utrymme för sådana situationer.²⁶⁸

3.2.6 Mål C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation

Målet i fråga handlar om ett förtydligande från en tidigare dom från EU-domstolen. Anledningen till detta är att vid den fortsatta behandlingen av målet på

²⁶³ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 105.

²⁶⁴ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 109–110.

²⁶⁵ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 112–116.

²⁶⁶ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 120–122.

²⁶⁷ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 123–126.

²⁶⁸ Mål C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, p. 131–132.

nationell nivå uppstå tolkningsproblematik kring den tidigare domen. Särskilt i närliggande situationer till de som hänsköts, men som ej är identiska.²⁶⁹ En av de hänskjutna frågorna i det aktuella målet var om kapitalets fria rörlighet kan tillämpas på situationer där ett bolag fått utdelning från ett dotterbolag som befinner sig i tredjeland och bolaget har bestämmande inflytande över.²⁷⁰

EU-domstolen inleder sitt svar med att även etableringsfriheten behöver bedömas i förhållande till den ovan beskrivna frågan och likt i ovan presenterade mål är lagstiftningens ändamål det avgörande.²⁷¹ Domstolen fortsätter med att ange att när det gäller innehav som ger ett bestämmande inflytande ska reglerna om etableringsfrihet tillämpas, men när innehavet endast är i placeringssyfte utan avsikt om inflytande ska kapitalets fria rörlighet tillämpas.²⁷² Gällande målet i fråga påpekar domstolen att reglerna kan tillämpas på situationer där innehav ger eller inte ger inflytande vilket innebär att det inte uteslutande går att tillämpa den ena eller andra friheten. Därmed får domstolen se till omständigheterna i målet. När målet vid den nationella domstolen endast gäller i förhållande till tredjeland görs endast bedömningen i förhållande till kapitalets fria rörlighet då etableringsfriheten ej är tillämplig mot tredjeland. Om ändamålet då visar sig vara att endast reglera fall där ett innehav innebär betydande inflytande över verksamheten ska ingen av friheterna tillämpas. I fall där reglerna kan tillämpas på förhållanden som inte kräver ett bestämmande inflytande ska däremot reglerna bedömas med hänsyn till kapitalets fria rörlighet.²⁷³

3.2.7 Mål C-282/12 Itelcar

Ett bolag som är verksamt i Portugal ägs av ett belgiskt bolag som i sin tur ägs av ett tredje bolag, moderbolaget. Bolaget och moderbolag ingick ett skuldförhållande varpå Itelcar ansågs sig ha rätt till avdrag för räntan på lånet. Skattemyndigheten ansåg däremot att ränteförhållandet ej var marknadsmässigt och

²⁶⁹ Mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, p. 21–34.

²⁷⁰ Mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, p. 35.

²⁷¹ Mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, p. 89–90.

²⁷² Mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, p. 91–92.

²⁷³ Mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, p. 93–99

påförde Itelcar en eftertaxering. Efter överklagande till nationell domstol av Itelcar beslutades att målet skulle hänskjutas för prövning mot unionsrätten.²⁷⁴ Den nationella domstolen ställde, med hänsyn till ovan, frågan huruvida kapitalets fria rörlighet innebär att en bestämmelse som begränsar avdrag för ränta när långivaren och låntagaren har viss anknytning till varandra och långivaren befinner sig i tredjeland. Förutsatt att motsvarande regler inte gäller i en likadan situation med skillnaden att långivaren befinner sig i samma stat som låntagaren.²⁷⁵

EU-domstolen inleder med att fastställa att ett lån till ett bolag från ett bolag som har säte i en annan stat utgör en kapitalrörelse som kan innebära att kapitalets fria rörlighet är tillämplig på situationen. Vidare fastställs att under förutsättningen att i fall där en lagstiftning inte uteslutande kan tillämpas på situationer där det utövas ett bestämmande inflytande ska bedömningen endast göras utifrån kapitalets fria rörlighet om fallet inkluderar tredjeland.²⁷⁶ I det nationella målet, där ränta utgivits från ett bolag i landet till ett bolag i tredjeland, blir således frågan huruvida reglerna endast kan tillämpas när bolaget i tredjeland har ett bestämmande inflytande över bolaget i medlemsstaten.²⁷⁷ I det aktuella fallet menar bolaget att ordalydelsen som sådan att det inte endast är fall med betydande inflytande som inkluderas inom reglernas tillämpningsområdet, regeringen menar däremot det motsatta.²⁷⁸ EU-domstolen anför därefter att ett innehav över 10 procent inte nödvändigtvis behöver innebära att det existerar ett bestämmande inflytande. Därför kan reglerna prövas mot kapitalets fria rörlighet och långivandebolag som befinner sig i tredjeland kan åberopa denna frihet oavsett hur stort innehav de har i det låntagande bolaget.²⁷⁹ EU-domstolen fortsätter med att se huruvida reglerna innebär en restriktion av kapitalets fria rörlighet och, om en sådan föreligger, ifall det finns motiveringar för att restriktionen ska

²⁷⁴ Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 5–11.

²⁷⁵ Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 12.

²⁷⁶ Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 14–18.

²⁷⁷ Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 19.

²⁷⁸ Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 19–21.

²⁷⁹ Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 22–23.

vara tillåten. EU-domstolen kommer fram till att lagstiftningen utgör en restriktion för kapitalets fria rörlighet. Portugals regering ansågs också att så var fallet utifall EU-domstolen kom fram till att den fria rörligheten av kapital kunde tillämpas på reglerna.²⁸⁰ Ändamålet med den lagstiftningen är enligt regeringen att bekämpa skatteflykt som genomförs genom skuldsättning där vinster förflyttas ut ur landet till tredjeland där beskattningen är obefintlig eller lägre. Domstolen framför att bestämmelser kan anses motiverade ur allmän synpunkt om deras syfte är att hindra rent fiktiva upplägg som ej har något ekonomiskt syfte och målet med transaktionen är uteslutande att undvika beskattningen i medlemsstaten som annars skulle ha skett. Utifrån bestämmelserna som är gällande i det aktuella målet anser domstolen att dess syfte är ett sådant som skulle kunna motiveras med hänsyn till att förhindra skatteflykt.²⁸¹ För att en sådan restriktion ska vara tillåten kräver det att den är proportionerlig. Domstolen fastställer att när det gäller att begränsa fiktiva upplägg ska prövningen som görs vara objektiv, och omständigheterna ska vara möjliga att bekräfta samt ses som rimliga utifrån målet. Om ett fiktivt upplägg inte kan uteslutas ska bolaget också få en rimlig möjlighet att visa på affärsmässighet utan att det innebär en alltför stor administrativ börda. Det ska också ses till om skuldförhållandet är marknadsmässigt och en reglering får endast tillämpas på det som faller utanför en sådan ram. Även om den aktuella regleringen har vissa moment som talar för att den skulle vara proportionerligt utformad anser domstolen att den som helhet är för långtgående i förhållande till vad som hade behövts för att uppnå ändamålet.²⁸² EU-domstolen lyfter också att om lagstiftningen är så pass vag att dess tillämpningsområde inte överensstämmer med regelns ordalydelse ska det också ses en aspekt som innebär att regeln på grund av dess bristande rättssäkerhet överstiger vad som kan ses som acceptabelt i förhållande till syftet.²⁸³

²⁸⁰ Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 26–31.

²⁸¹ Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 32–35.

²⁸² Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 36–40.

²⁸³ Mål C-282/12, *Itelcar*, p. 43–44.

3.2.8 Mål C-484/19 Lexel

Lexel är ett svenskt bolag som är en del av en koncern där moderbolaget är baserat i Frankrike. 2011 förvärvade Lexel aktier i bolaget SESI från bolaget SEE med hjälp av ett lån från BF. Samtliga dessa bolag är direkt eller indirekt dotterbolag till moderbolaget.²⁸⁴ Lexel menar att lånet som bolaget hade affärsmässig grund och det gjordes inte för att erhålla en skatteförmån. Skatteverket ansåg dock att avdraget för räntan ej skulle tillåtas då transaktionerna som låg bakom räntan hade genomförts för att få en väsentlig skatteförmån.²⁸⁵ Lexel överklagade till förvaltningsrätten och i domen ansåg domstolen visserligen att avdraget ej var tillåtet, men till följd av reglerna om koncernbidrag innebär begränsningen en inskränkning i etableringsfriheten. Förvaltningsrätten ansåg dock att inskränkning fick ses som motiverad. Kammarrätten nådde samma slutsats som förvaltningsrätten vilket innebär att målet nådde Högsta förvaltningsdomstolen beslutades det att målet skulle hänskjutas till EU-domstolen.²⁸⁶

Högsta förvaltningsdomstolen ställde därför frågan huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna anses stå i strid med etableringsfriheten med hänsyn till att koncernbidragsreglerna endast gäller mellan två svenska bolag och förändrar situationen vid ränteavdrag när båda bolagen är svenska mot när de inte är det.²⁸⁷

Domstolen inleder med att framför att etableringsfriheten ska möjliggöra för bolag med hemvist i en medlemsstat fritt ska kunna etablera sig i en annan medlemsstat. Om det görs en skillnad mellan helt nationella bolag och bolag från en annan medlemsstat får situationerna antingen inte vara objektivt jämförbara eller att skillnaden kan motiveras med hänsyn till allmänintresset samt att den i sådant fall är proportionerligt utformad.²⁸⁸ Lexel blev nekade avdrag för räntan på det

²⁸⁴ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 14–17.

²⁸⁵ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 19–22.

²⁸⁶ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 23–26.

²⁸⁷ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 30.

²⁸⁸ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 33–34.

upptagna lånet eftersom Skatteverket menade att skälet bakom upplägget var att få en väsentlig skatteförmån. Hade dock BF som långivare varit ett svenskt bolag hade Lexel kunnat dra av ränteutgifterna genom att lånet hade ersatts med ett koncernbidrag. Det menar domstolen innebär en inskränkning i etableringsrätten. Frågan blir således om det finns något som berättigar skillnaden i behandling.²⁸⁹ Domstolen anser att det ej är någon skillnad på en situation där ränta betalas till ett svenskt bolag eller ett bolag i en annan medlemsstat och avfärdar därför den aspekten.²⁹⁰

Gällande om restriktionen är motiverad med hänsyn till allmänintresset inleder domstolen med att bedöma om bekämpande av skatteundandragande kan vara en sådan. För att restriktioner ska vara tillåtna med hänsyn till att bekämpa skatteundandragande ska regelverket endast tillämpas på upplägg utan affärsmässig anknytning. Bolag ska också få möjlighet att visa på affärsmässighet utan att det medför oskäligen administration. Domstolen kommer sedan fram till att regeln i fråga ej har som syfte att bekämpa rent fiktiva upplägg eftersom tillämpning går utöver det. Motivering är därför ej tillräcklig för att tillåta den typen av inskränkningar i etableringsrätten.²⁹¹

Den andra motiveringen är att säkerställa en fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater. En sådan motivering godtas enligt domstolen endast om en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet äventyras.²⁹² I tidigare praxis har domstolen godtagit en sådan motivering när regelverk förhindrar ett fritt val var vinster och förluster ska beskattas. När det gäller det aktuella fallet är det inte sådana fördelar som reglerna är tänkta att begränsa. Dessutom är det uttryckliga målet i lagstiftningen inte ett sådant att det skulle kunna falla in under motiveringen att ha en fördelning av beskattningsrätten

²⁸⁹ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 40–42.

²⁹⁰ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 43–45.

²⁹¹ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 48–57.

²⁹² Mål C-484/19, *Lexel*, p. 58–59.

mellan medlemsstaterna.²⁹³ Endast en minskning av skatteintäkter är en motivering som hade inneburit en alltför långtgående möjlighet till inskränkningar av etableringsrätten. Inte heller motiveringen med hänsyn till att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater ska därför accepteras.²⁹⁴

Den tredje motiveringen som domstolen prövar är om båda rättfärdigande grunder tillsammans kan ses som tillräckliga för att acceptera begränsningen. I vissa situationer tillåter domstolen den typen av sammanslagning, men det är endast när regler specifikt stiftats för att stoppa skatteundandragande som i förlängningen snedfördelar beskattningsrätten mellan medlemsstater.²⁹⁵ De två grunderna hänger till viss del ihop och det går med framgång att hävda båda gemensamt som grund för att en lagstiftning skulle vara tillåten. Dock har inte behovet för åtgärden utifrån en sådan motivering visats varför den inte heller kan användas i aktuella fallet.²⁹⁶ Därmed fastställer EU-domstolen att ränteavdragsbegränsningsreglerna som är aktuella i målet strider mot etableringsfriheten till följd av den fördel som två bolag i samma stat får genom reglerna om koncernbidrag.²⁹⁷

²⁹³ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 61–67.

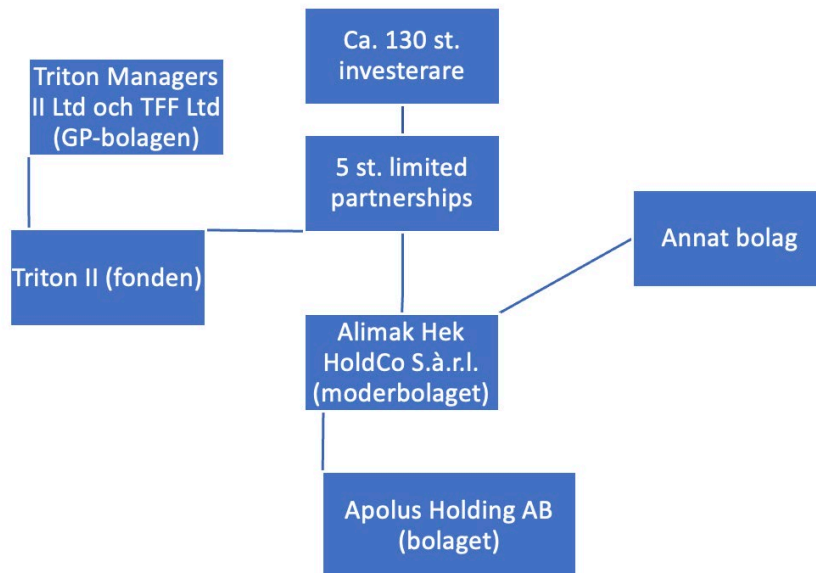
²⁹⁴ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 68–70.

²⁹⁵ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 71–73.

²⁹⁶ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 74–77.

²⁹⁷ Mål C-484/19, *Lexel*, p. 78.

4 HFD 2020 ref. 68



Denna illustration är skapad utifrån omständigheterna i målet för att användas som komplement till framställningen i ansnittet. För att underlätta överblickken har vissa förenklingar gjorts. Exempelvis har samtliga partnerships sammanslagits.

4.1 Bakgrund

Ett svenskt bolag, Apolus Holding AB (bolaget), fick sin slutliga skatt omprövad för beskattningsåret 2013 och 2014 av Skatteverket.²⁹⁸ Bolaget ansåg att detta var felaktigt och valde därför att överklaga beslutet till förvaltningsdomstolen. Bakgrunden för prövningen för år 2013 var att bolaget yrkat ränteavdrag för ett antal lån som till två så kallade GP-bolag. Bolaget menade i skriftväxling att de ej befann sig i intressegemenskap med GP-bolaget, men Skatteverket anser att så var fallet.²⁹⁹ I omprövningen för 2014 års beskattning är omständigheterna för målet desamma. Bolaget menar att lånen har tecknats till investerarna och att det framgår genom handlingarna i målet samt lagstiftningen på Jersey avseende området.³⁰⁰ Vidare anser bolaget att investerarna inte kan anses ha inflytande över

²⁹⁸ Skatteverkets omprövningsbeslut, 2015-11-13 och 2016-12-30, nr. 82–37975181 och 82–50628306.

²⁹⁹ Skatteverkets omprövningsbeslut, 2015-11-13, nr. 82–37975181, s. 5 f.

³⁰⁰ Skatteverkets omprövningsbeslut, 2016-12-30, nr. 82–50628306., s. 5 f.

dem på ett sätt som innebär att intressegemenskap skulle förekomma. Detta eftersom investerarna inte har något annat gemensamt än en investering och inte har inflytande över hela bolagets verksamhet. Ingen av investerarna enskilt har en större andel än det andra bolag som är delägare till moderbolaget.³⁰¹

Skatteverket anser däremot att det är GP-bolagen som ska ses som långgivare, det eftersom fonden inte är en juridisk person eller har rättskapacitet och därför inte kan ingå låneavtal. Avtalen mellan GP-bolagen och investerarna är enligt Skatteverket ej tillräckligt för att visa att skulden är hänförlig till investerarna. Vidare anser Skatteverket att med hänsyn till tidigare praxis ska GP-bolagen ses som långgivare.³⁰² Skatteverket bedömer därefter huruvida GP-bolagen är i intressegemenskap med bolaget. Till följd av att omständigheterna i målet samt att fonden inte är en juridisk person bedömer Skatteverket att GP-bolagen har sådant väsentligt inflytande över bolaget att de får anses vara i intressegemenskap och därmed blir ränteavdragsbegränsningsreglerna tillämpliga.³⁰³ Varken ventilen eller tioprocentsregeln anser Skatteverket kunna tillämpas på räntan heller och därmed tillåts inget avdrag för räntan bolaget har betalat. Skatteverket anser inte heller att regelverket strider mot EU-rätten vilket bolaget hävdar.³⁰⁴

4.2 Förvaltningsrätten i Stockholm

Bolaget överklagade båda omprövningsbesluten till förvaltningsrätten där de yrkade att beslutet antingen ska undanröjas eller upphävas.³⁰⁵ Det primära yrkandet menar på att Skatteverket gjort formella fel som gör beslutet ogiltigt. Det sekundära yrkanden är att ränteavdragsbegränsningsreglerna ej är tillämpliga på omständigheterna i målet och därmed ska avdrag för räntan tillåtas. Skatteverket har

³⁰¹ Skatteverkets omprövningsbeslut, 2016-12-30, nr. 82-50628306., s. 6 f.

³⁰² Skatteverkets omprövningsbeslut, 2016-12-30, nr. 82-50628306., s. 8 ff.

³⁰³ Skatteverkets omprövningsbeslut, 2016-12-30, nr. 82-50628306., s. 10 f.

³⁰⁴ Skatteverkets omprövningsbeslut, 2016-12-30, nr. 82-50628306., s. 13 f.

³⁰⁵ Förvaltningsrätten i Stockholms beslut, 2017-11-17 i mål 12287-16, 12511-17 och 20049-17.

ej ansett att besluten ska ändras.³⁰⁶ Domstolen inleder med att avfärda det primära yrkandet då de anser att Skatteverket har uppfyllt kraven som ställs på dem som utredande myndighet.³⁰⁷

Gällande yrkandet om de materiella bestämmelserna inleder rätten med att konstatera att GP-bolagen företräder fonden när lånen överlåts. Lagstiftningen på Jersey talar dock för att skulden utgetts av fonden, men det påverkar dock inte bedömningen då fonden i sig inte är en juridisk person som kan ingå avtal. Utifrån materialet i målet anser domstolen inte heller att GP-bolagen har övertagit fordringarna för de enskilda investerarnas räkning. Det finns inte heller något som talar för att investerarna erhåller någon form av ränta på kapitalet de har tillfört fonden.³⁰⁸

Sammantaget delar därför förvaltningsrätten Skatteverkets bedömning och övergår till att pröva huruvida intressegemenskap mellan GP-bolagen och bolaget föreligger. Det ena GP-bolaget agerar endast för en av fem partnerskap som endast är 2,72 procent av fonden. Räntan som betalas till det GP-bolaget anses därför inte träffas av ränteavdragsbegränsningsreglerna och bolaget medges avdrag för den räntan. Det GP-bolaget som agerar för övriga fyra partnerskap anser förvaltningsrätten vara i en sådan position att det får ses som ägare till moderbolaget och därmed indirekt ägare till bolaget.³⁰⁹ Bolaget har anfört att även om GP-bolagen ses som långgivare och befinner sig i intressegemenskap med bolaget ska avdrag på lånen ändå medges med hänvisning till undantagen i begränsningsreglerna. Förvaltningsrätten inleder med att fastställa att tioprocentregeln inte är tillämplig eftersom GP-bolaget som har rätt till inkomsten har

³⁰⁶ Förvaltningsrätten i Stockholms beslut, 2017-11-17 i mål 12287-16, 12511-17 och 20049-17, s. 1 ff.

³⁰⁷ Förvaltningsrätten i Stockholms beslut, 2017-11-17 i mål 12287-16, 12511-17 och 20049-17, s. 3 ff.

³⁰⁸ Förvaltningsrätten i Stockholms beslut, 2017-11-17 i mål 12287-16, 12511-17 och 20049-17, s. 6 f.

³⁰⁹ Förvaltningsrätten i Stockholms beslut, 2017-11-17 i mål 12287-16, 12511-17 och 20049-17, s. 8 f.

hemvist på Jersey där bolagsskatten är noll procent.³¹⁰ Det återstående undantaget är då ventilen där kravet är att grunden för skulden är affärsmässigt motiverat samt att mottagaren antingen är baserad i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ett heltäckande skatteavtal. Precis som med tioprocentsregeln innebär det faktum att GP-bolaget har hemvist på Jersey att även detta undantag ej går att tillämpa.³¹¹

Förvaltningsrätten prövar slutligen huruvida bolagets invändning att begränsningsreglerna står i strid med EU-rätten. Rätten inleder med att meddela att prövningen av reglerna kommer ske mot etableringsfriheten med anledning av att reglerna endast tillämpas på transaktioner inom intressegemenskaper.³¹² Därefter fastställs att även här är förutsättningen att GP-bolaget har sitt säte på Jersey en omständighet att EU-rätten ej blir tillämplig då etableringsfriheten inte beaktas gentemot ett bolag med säte i tredjeland.³¹³

Således meddelar förvaltningsrätten att bolaget tillåts göra avdrag för räntorna till GP-bolaget som förvaltar ett partnerskap, men nekas avdrag till GP-bolaget som förvaltar övriga fyra partnerskap.³¹⁴

4.3 Kammarrätten i Stockholm

Både bolaget och Skatteverket anser att domen i förvaltningsrätten var felaktig i vissa delar och överklagar därför målet till kammarrätten.³¹⁵ Bolaget yrkar att i första hand få avdrag för räntekostnaderna i helhet och i andra hand få avdrag

³¹⁰ Förvaltningsrätten i Stockholms beslut, 2017-11-17 i mål 12287-16, 12511-17 och 20049-17, s. 10.

³¹¹ Förvaltningsrätten i Stockholms beslut, 2017-11-17 i mål 12287-16, 12511-17 och 20049-17, s. 10 f.

³¹² Se avsnitt 3.1 för bakgrunden angående det synsättet.

³¹³ Förvaltningsrätten i Stockholms beslut, 2017-11-17 i mål 12287-16, 12511-17 och 20049-17, s. 11.

³¹⁴ Förvaltningsrätten i Stockholms beslut, 2017-11-17 i mål 12287-16, 12511-17 och 20049-17, s. 13.

³¹⁵ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273-18, 274-18 och 280-18.

för räntan på lånen som är hänförliga till fysiska personer. Skatteverket å sin sida yrkar att bolaget inte ska medges avdrag för räntan till GP-bolaget som endast förvaltar ett partnerskap vilket förvaltningsrätten medgav i sin dom.³¹⁶

Bolaget inleder med att framföra att när det gäller sådana partnerskap som är aktuella i målet är det investerarna i dessa partnerskap som innehar tillgångarna vilket innebär att de två GP-bolagen ej har något ägande i bolaget. De investerare som är bolaget tar upp räntan de erhåller till beskattning vilket bolaget menar ytterligare visar på att GP-bolagen inte ingått låneavtalen för egen del. Dessutom anför bolaget att en del av investerarna är fysiska personer och därmed faller utanför ränteavdragsbegränsningsreglernas tillämpningsområde. Bolaget menar att den tolkning av reglerna som har gjort inte är ändamålsenlig dels då begränsningen inte sker i enlighet med lagstiftningens syfte, dels eftersom ränteavdraget inte provas mot den slutliga mottagaren av ränteintäkten.³¹⁷

Gällande prövningen huruvida det föreligger en intressegemenskap menar bolaget att ingen av investerarna har ett väsentlig inflytande i bolaget. Dels genom storleken på innehaven i fonden, dels till följd av fondavtalen och den nationella lagstiftningen. Förvaltningen av fonden genom GP-bolagen anser inte bolaget är detsamma som att ägandet har övergått till GP-bolagen. Bolaget menar som följd av detta att reglerna strider mot EU-rätten då reglernas träffar fler situationer än sådana som är skapta av rent skattemässiga skäl.³¹⁸

Skatteverket å sin sida meddelar att utifrån materialet i målet framgår det att GP-bolagen innehar ägandet av fordran samt en kontroll över bolaget vilket innebär att de befinner sig i en intressegemenskap. Om kammarrätten skulle komma fram till att det är investerarna som är långivare anser Skatteverket att genom partnerskapen ska de gemensamt ändå anses vara i intressegemenskap med bolaget och därför nekas ränteavdrag.³¹⁹

³¹⁶ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 3.

³¹⁷ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 4 f.

³¹⁸ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 5 f.

³¹⁹ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 6.

Vidare anser Skatteverket att partnerskapen inte kan liknas vid enkla bolag på ett sådant sätt att investerarna är ägare av tillgångar och skulder. I stället finns dessa hos GP-bolagen och det är de som blir rättmätiga mottagare av ränteinkomsten. Investerarna har enligt Skatteverket ingen möjlighet att påverka vare sig skulden eller fordran utan allt sådant reglerades i fondavtalen vid dess bildande.³²⁰

När det gäller skulden till GP-bolaget som förvaltningsrätten medgav ränteavdrag för menar Skatteverket att en intressegemenskap föreligger mellan det och bolaget. Det eftersom det föreligger en sådan samverkan mellan de två GP-bolagen att de i princip kan anses vara samma part vilket då innebär att båda bolagen har ett väsentligt inflytande över bolaget. Skatteverket menar vidare att detta förhållande styrks av att bolaget själva har anfört att intressegemenskap föreligger med båda GP-bolagen. Till följd av det anser Skatteverket att ränteavdrag ej ska medges för lånen till något av GP-bolagen.³²¹

Kammarrätten inleder med att ställa upp de rättsliga frågor som de ska bedöma i målet. Precis som i förvaltningsrätten är dessa; vilket eller vilka bolag ska anses vara långgivare, är bolaget i intressegemenskap med de bolaget eller bolagen samt om förutsättningarna för någon av undantagen till begränsningsreglerna är tillämpliga.³²²

Gällande den första frågan menar kammarrätten att det får anses vara antingen GP-bolagen eller investerarna som får anses ha förvärvat fordringarna och därmed är att ses som långgivare. Som framför ovan anser bolaget att det är investerarna medan Skatteverket anser att det är GP-bolagen. Kammarrätten framför att det inte av handlingarna i målet framgår att fordringarna har förvärvats för varje investerares räkning eller att de kan kräva utbetalning av ränta från bolaget. I stället anser rätten att det framstår som att det endast är GP-bolagen som bo-

³²⁰ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 7.

³²¹ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 7 f.

³²² Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 9.

laget kan betala ränta till samt att det endast är GP-bolagen som innehar befogenheter kopplade till lånen. Vidare framförs att investerarna inte kan utöva kontroll över fordringarna genom GP-bolagen oavsett om de handlar individuellt eller kollektivt. Med hänsyn till detta anser därför Kammarrätten att det är GP-bolagen som förvärvat fordringarna.³²³

Den nästa frågan att besvara för domstolen blir således huruvida GP-bolagen befinner sig i intressegemenskap med bolaget. Kammarrätten fastställer att det ej är möjligt för partnerskapen att vara ägare till moderbolaget och förlängningen bolaget eftersom de saknar rättskapacitet. Eftersom investerarna inte kan utöva kontroll över GP-bolagen anser kammarrätten först att det är fastställt att GP-bolaget som företräder de fyra partnerskapen har väsentligt inflytande över bolaget. Gällande de andra GP-bolaget menar kammarrätten att utifrån omständigheterna i målet framgår det att samverkan mellan de båda GP-bolagen sker på ett sådant sätt att båda två gemensamt har ett sådant inflytande över bolaget att de får anses vara i intressegemenskap.³²⁴ Kammarrätten väljer även att pröva om investerarna skulle kunna anses vara i intressegemenskap med bolaget. Där anser dock rätten att ingen av investerarna har ett särskilt stort innehav i fonden och deras möjlighet till inflytande över fonden är väldigt lågt. Därför menar kammarrätten att investerarna inte kan anses vara i intressegemenskap med bolaget.³²⁵

Kammarrätten går därefter vidare med att bedöma huruvida någon av undantagsbestämmelserna blir tillämpliga. Angående tioprocentsregeln menar rätten att om någon har faktiskt rätt till räntan, men inte är en del av intressegemenskapen kan det faktumet inte innebära att avdrag medges enligt tioprocentsregeln.³²⁶ Ventilen blir enligt rätten inte heller tillämplig då ett krav för att den ska gälla är att mottagaren av räntan inom intressegemenskapen ska höra hemma i en stat inom EES eller i en stat som Sverige har ett skatteavtal med.³²⁷ Eftersom

³²³ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 10 f.

³²⁴ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 11 f.

³²⁵ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 12 f.

³²⁶ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 13.

³²⁷ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 13 f.

kammarrätten menar att investerarna inte är i intressegemenskap med bolaget blir följden av detta att det endast är GP-bolagen som kan anses ha faktiskt rätt till räntan bolaget betalar. GP-bolagen uppfyller varken villkoren för tioprocentregeln eller ventilen och därmed finns ingen möjlighet att medge avdrag för ränta enligt ränteavdragsbegränsningsreglerna.³²⁸ Precis som förvaltningsrätten framför kammarrätten att förenligheten med EU-rätten endast ska prövas mot etableringsfriheten och att denna ej kan tillämpas gentemot tredjeland varför reglerna inte står i strid med EU-rätten.³²⁹

Sammantaget blir således utgången i kammarrätten att bolagets överklagan avslås och Skatteverkets överklagan bifalles.³³⁰

4.4 Högsta förvaltningsdomstolen

Efter kammarrättens dom väljer bolaget att överklaga domen till Högsta förvaltningsdomstolen. Där yrkar de att Skatteverkets beslut ska undanröjas samt att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen angående reglernas förenlighet med EU-rätten.³³¹ Som anledning till detta anför bolaget att det är investerarna som är långgivare eftersom det är till dem, via fonden som, fordran har överlåtit. GP-bolagen har enligt bolaget endast agerat motpart på uppdrag av investerarna vilket de menar innebär att det fortsatt är investerarna som äger fordran. GP-bolagen har en skyldighet att överföra inkomsterna från lånen till investerarna och ränteintäkterna redovisas uppdelat per investering för att investerarna i sin tur ska kunna redovisa intäkterna.³³²

Skatteverket menar däremot att överklagandet ska avslås. Enligt dem är GP-bolagen att ses som långgivare eftersom det är de och inte investerarna som kan

³²⁸ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 14.

³²⁹ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 14.

³³⁰ Kammarrätten i Stockholms dom, 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18, s. 15.

³³¹ HFD 2020 ref. 68, s. 2.

³³² HFD 2020 ref. 68, s. 2.

företräda partnerskapen. Faktumet att vissa investerare behöver redovisa inkomsterna från fonden anser Skatteverket ej är tillräckligt för att klassa dem som långgivare enligt ränteavdragsbegränsningsreglerna.³³³

Högsta förvaltningsdomstolen börjar med att se till grunderna för bedömningen i målet. De framför att inledningsvis måste det undersöka huruvida skulderna som räntan är kopplad till måste vara skulder till bolag inom samma intressegemenskap som betalaren av räntan, bolaget i det aktuella målet. Det kan endast vara juridiska personer och svenska handelsbolag som är att anse som företag. Efter att det är fastställt att det är bolag som är långgivare ska det prövas om långgivaren och låntagaren befinner sig i intressegemenskap. Därefter görs bedömning om någon av de två undantagsreglerna kan tillämpas.³³⁴

Gällande vem som ska ses som låntagare inleder domstolen med att utreda det förhållandet som finns mellan fonden, GP-bolagen och investerarna. Utifrån materialet i målet menar domstolen att investerarnas roll är att bidra med kapital till fonden, men kan ej påverka den eller delta i förvaltningen av den. GP-bolagen har som uppdrag att förvalta fonden samt företräda investerarna utifrån deras intresse. I det ingår att ta emot amorteringar och räntebetalningar för lånen, men alla fondens tillgångar ska hållas separerade från GP-bolagens och tillgångarna är också skyddade sakrättsligt skyddade mot eventuella borgenärer som GP-bolagen har.³³⁵ Till följd av detta menar rätten att ägandet av fonden är separerat från förvaltningen av den vilket innebär att det är investerarna som har rätt till ränteinkomsterna och därmed är att ses som långgivare till bolaget.³³⁶

Efter fastställandet att det är investerarna som är långgivare går domstolen vidare med att pröva huruvida investerarna kan anses vara i intressegemenskap med bolaget. Domstolen inleder med att klargöra att de investerare som är fysiska

³³³ HFD 2020 ref. 68, s. 2 f.

³³⁴ HFD 2020 ref. 68, s. 4.

³³⁵ HFD 2020 ref. 68, s. 4 f.

³³⁶ HFD 2020 ref. 68, s. 5.

personer ej blir träffade av reglerna. Bedömningen blir således endast i förhållande till de investerare som är företag.³³⁷ I det aktuella fallet ägs moderbolaget till nästan 96 procent av fonden. Eftersom antalet investerare är så pass stort menar domstolen att varje enskild andel i fonden så pass liten att ingen enskild investerare kan ses som att den har ett väsentligt inflytande på bolaget. Eftersom förvaltningen av fonden har placerats hos GP-bolagen anser dock domstolen att det gör att investerarnas inflytande slås samman och därmed får investerarna ihop med GP-bolaget anses ha ett betydande inflytande över bolaget. Det innebär i förlängningen att de investerare som är företag anses vara i intressegemenskap med bolaget.³³⁸ Gällande huruvida någon av undantagsreglerna föreligger i förhållande till de investerare som är företag återförvisar den frågan till Skatteverket då den ej har prövats i någon av instanserna. Eftersom det i och med återförvisningen inte har nekats något avdrag för räntan fastställer även domstolen att det ej finns någon förutsättning för att begära förhandsavgörande och avslår därmed den förfrågan.³³⁹

4.5 Högsta förvaltningsdomstolens dom i mål 659-21

I december 2021 avgjordes ett mål i högsta förvaltningsdomstolen avseende räntevdragsreglerna som infördes 2019. Målet gäller ett lån från ett svenskt bolag till ett bolag med hemvist på Irland inom samma koncern. Bolaget ansökte om förhandsbesked angående huruvida de kunde beviljas avdrag för räntan på lånet vilket beviljades. Skatteverket överklagade beslutet vilket slutligen nådde Högsta förvaltningsdomstolen.³⁴⁰ Med hänsyn till domen i Lexel-målet³⁴¹ ansåg domstolen att det var i allmänhetens intresse att utreda 2019 års regler förenlighet med EUF-fördraget varpå de prövar den frågan först. Skillnaden i 2019 års regel mot

³³⁷ HFD 2020 ref. 68, s. 5.

³³⁸ HFD 2020 ref. 68, s. 5 f.

³³⁹ HFD 2020 ref. 68, s. 6 f.

³⁴⁰ Högsta förvaltningsrättens dom i mål 659–21, s. 2 f.

³⁴¹ Se avsnitt 3.2.8.

den tidigare regeln som underkändes av EU-domstolen är att rekvisitet ”huvudsakligt skäl” ändrades till ”uteslutande eller så gott som uteslutande” när det gällde i hur stor grad skatteförmånen var anledningen till ett upplägg.³⁴² Därefter fastställer rätten att de anledningar till att 2013 års regler underkändes fortsatt är tillämpliga på 2019 års regler varför även de ska anses stå i strid med etableringsfriheten.³⁴³

³⁴² Högsta förvaltningsrättens dom i mål 659–21, s. 6 f.

³⁴³ Högsta förvaltningsrättens dom i mål 659–21, s. 8 f.

5 Analys

Uppsatsen har som syfte att utreda huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är förenliga med kapitalets fria rörlighet. Efter Lexel-domen har reglerna ansetts stå i strid med etableringsfriheten, men en prövning mot kapitalets fria rörlighet har ej genomförts. Analysen kommer inledas med att utreda huruvida reglerna kan prövas mot kapitalets fria rörlighet utifrån EU-domstolens utarbetade praxis för när vilken frihet som ska tillämpas på regler.

De ränteavdragsbegränsningsregler som infördes 2009 kommer ej att inkluderas i denna analys då de ej längre är relevanta.

5.1 Prövningsmöjligheten av ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rättens fria rörlighet av kapital

Kapitalets fria rörlighet inom EU-rätten ska säkerställa att nationell lagstiftning inte förhindrar att investeringar får göras mellan medlemsstater, men också gentemot tredje land. Det får således inte finnas regler som innebär att kapital särbehandlas endast på grund av dess ursprung. Kapitalets fria rörlighet kan dock inte prövas i sig självt utan står i ständig relation till de övriga friheterna inom EU-rätten. Den mest framträdande är etableringsfriheten där EU-domstolen har fastställt att om regler ska prövas mot etableringsfriheten ska de inte prövas mot kapitalets fria rörlighet då inskränkningen i den senare blir en följd av inskränkningen i den tidigare.³⁴⁴

³⁴⁴ Se avsnitt 3.2.1.

5.1.1 Betydelsen av HFD 2020 ref. 68

Inledningsvis bör här påpekas att det är 2013 års regler som tillämpas i det aktuella målet. Det blir därför mot dessa bedömningen görs i de kommande avsnitten. Huruvida samma bedömning kan göras mot 2019 års regler behandlas i ett separat avsnitt.

I HFD 2020 ref. 68 säger domstolen att både investerarna i en fond och förvaltarna av densamma anses ha ett betydande inflytande över ett svenskt bolag.³⁴⁵ Prövningen blir då om ställningstagandet i domen påverkar den framtida tillämpning av reglerna. Domstolen säger i domen att investerarna i fonden är långivare och därmed de som har rätt till räntan. Dock har de ej något inflytande över bolaget vare sig direkt eller indirekt utan det är endast GP-bolagen som har inflytande över bolaget. GP-bolagen har å sin sida inget eget innehav i bolaget utan agerar endast som förvaltare av den fond som i sin tur äger moderbolaget och vidare bolaget. Domstolen gör dock bedömningen att GP-bolagen och investerarna gemensamt får anses vara i intressegemenskap med bolaget och därmed går reglerna att tillämpa på skuldförhållandet.

Det som blir frågan i och med domstolens bedömning i målet är dock vilket tillämpningsområde ränteavdragbegränsningsreglerna ges i och med vad som presenterades ovan. EU-domstolen har i sin gränsdragning angående vilken frihet som nationell lagstiftning ska prövas mot lagt stor vikt vid huruvida regler endast kan tillämpas på specifika situationer. Vid osäkerhet kring vilken frihet som kan tillämpas har domstolen i sådana situationer valt att pröva regler mot båda friheterna separat.³⁴⁶ Det centrala blir att se till om det endast är fall av etablering som påverkas eller om även investeringar som kräver kapitalförflyttning också påverkas.

³⁴⁵ Se avsnitt 4.4.

³⁴⁶ Se avsnitt 3.1 och 3.2.2.

Genom HFD 2020 ref. 68 finns möjligheten att den svenska definitionen av intressegemenskap är mer långtgående än den EU-rättsliga definitionen.³⁴⁷ Det hade i sådant fall inneburit att ränteavdragsbegränsningsreglerna hade haft ett sådant tillämpningsområde att ett yrkande om att reglerna ska prövas mot kapitalets fria rörlighet hade kunnat aktualiseras. Utifrån målet i Högsta förvaltningsdomstolen får reglernas tillämpningsområde anses ha utvidgats på ett sätt som innebär att rättsläget i förhållande till kapitalets fria rörlighet är tillräckligt för att en prövning mot reglerna bör göras.

5.1.2 2013 års ränteavdragsbegränsningsreglers förenlighet med kapitalets fria rörlighet

Det tillvägagångssätt som EU-domstolen tillämpar vid prövningen mot kapitalets fria rörlighet är inledningsvis att se huruvida friheten kan tillämpas på förutsättningarna i målet. Därefter undersöks om en begränsning av kapitalrörelser faktiskt föreligger. Om så är fallet bedöms reglerna utifrån om deras existens kan ses som acceptabla utifrån ett allmänintresse och om inskränkningarna är proportionerliga i förhållandet till allmänintresset.

Att kapitalets fria rörlighet troligen kan tillämpas på ränteavdragsbegränsningsreglerna har redan framförts i avsnittet ovan.³⁴⁸ En viktig poängtering här är dels att tillåtna restriktioner av etableringsfriheten inte kan angripas av kapitalets fria rörlighet enligt artikel 65 i EUF-fördraget,³⁴⁹ dels prövar EU-domstolen inte flera friheter om de kommit fram till att en frihet är inskränkt på ett otillåtet sätt då det räcker för att angripa nationella regler.³⁵⁰ Däremot medför tillämpningsområdet för kapitalets fria rörlighet många situationer där det endast är dem som kan åberopas, särskilt när tredjeland inblandas. I HFD 2020 ref. 68 framgår det

³⁴⁷ Se avsnitt 3.2 samt fall från EU-domstolen i underavsnitten där gränsdragningen mellan etableringsfriheten och kapitalets fria rörlighet aktualiseras.

³⁴⁸ Se 5.1.1.

³⁴⁹ Se avsnitt 3.1.

³⁵⁰ Se avsnitt 3.2.

att vissa av investerarna är baserade i tredjeland vilket i sådana situationer innebär att reglerna endast ska prövas mot kapitalets fria rörlighet.

När det gäller gränsen för när en restriktion anses föreligga är prövningen i det ledet sällan särskilt svår för EU-domstolen. Bara ett sådant faktum att en lagstiftning innebär ett mer attraktivt investeringsläge i den egna staten i stället för en annan räcker för att en restriktion ska anses föreligga.³⁵¹ Sett till omständigheterna i HFD 2020 ref. 68 blir det snabbt tydligt att en restriktion föreligger sett till om en investering hade skett nationellt i stället för till ett annat land. Det finns nämligen inga situationer där samma omständigheter hade inneburit att ränta ej hade fått dras av om upplägget helt var baserat i Sverige. Antingen genom att lånet klassas som externt och därmed inte träffas av ränteavdragsbegränsningsreglerna eller att koncernbidragsreglerna hade kunnat användas i stället och därmed göra ett lån överflödigt.³⁵² Gällande just koncernbidragsreglerna tydliggör det än mer problematiken som riskerar att uppstå med den bedömning som görs i HFD 2020 ref. 68 eftersom det är oklart hur beräkningen i målet har gjorts vilken föranleder bedömningen.³⁵³ Om domen ska tolkas som sådan att hela fondförmögenheten ska inräknas kan möjligen reglerna tillämpas. Eftersom en restriktion av kapitalets fria rörlighet med säkerhet ändå kan anses föreligga utan att koncernbidrag behöver tas i beaktning görs dock ingen vidare bedömning i det avseendet.

Härefter får det utredas om inskränkningen i kapitalets fria rörlighet kan anses tillåten med hänsyn till någon av de allmänintressen som lagstiftningen är skapad för att tillgodose. I förarbetena till 2013 års regler är den främsta anledning som framförs för att införa reglerna skyddande av den svenska skattebasen.³⁵⁴ Det får därmed ses som troligt att i en prövning kring huruvida reglerna strider mot kapitalets fria rörlighet hade detta framförts som ett sådant allmännyttigt syfte

³⁵¹ Se avsnitt 3.1 och 3.2.5.

³⁵² Jfr med Lexel-domen som presenteras i avsnitt 3.2.8.

³⁵³ Se avsnitt 4.4.

³⁵⁴ Se avsnitt 2.3.3.

som kan tillåta inskränkningar. I Lexel-målet anfördes även fördelningen av beskattning mellan medlemsstater som motiverande argument.³⁵⁵ Det ska noteras att fördelningen av beskattningsrätten gäller mellan medlemsstater och kan därför inte åberopas gentemot tredjeland. En vanlig motivering för regelverk gentemot tredjeland är att det generellt ses som svårare att få information om förutsättningarna i landet. Där krävs dock att så faktiskt är fallet och det inte sker en schablonmässig bedömning, sådana inslag regelverk är EU-domstolen generellt stränga kring i sin bedömning.³⁵⁶

Det behöver undersökas huruvida reglerna gör en skillnad beroende på var kapitalet har sitt ursprung. Om så är fallet ska det undersökas om det kan anses godtagbart antingen för att situationerna inte är jämförbara eller om det går att motivera skillnaden med hänvisning till allmänintresset. Reglernas faktiska utformning sett till exempelvis tioprocentregeln innebär att räntebetalningar behandlas olika endast med hänsyn till vilket land som räntan betalas till. En sådan skillnad i behandling innebär en sådan restriktion som ej i sig är tillåten enligt kapitalets fria rörlighet.³⁵⁷ Därmed ska en prövning i förhållande till allmänintresset göras. Ett av reglernas absolut främsta mål är att motverka skatteflykt med hjälp av ränteupplägg. Med hänsyn till de utredningar som gjorts i samband med införandet av reglerna är det också påvisat att det faktiskt föreligger en stor förflyttning av medel som utan regelverket eventuellt inte hade beskattats i Sverige. Reglernas utformning innebär onekligen också att dessa möjligheter minskar och därmed säkerställs att skattebasen i Sverige inte urholkas. Regelverket får därför ses som ett rimligt tillvägagångssätt för att uppnå det utsedda målet.³⁵⁸

Den slutliga frågan blir då om reglernas utformning är proportionerlig sett till dels dess utformning och dels dess effekt. EU-domstolen har tidigare fastslagit

³⁵⁵ Se avsnitt 3.2.8

³⁵⁶ Se avsnitt 3.2.

³⁵⁷ Jfr avsnitt 3.2.5.

³⁵⁸ Jfr avsnitt 3.2.1 och 3.2.5.

att när en motivering görs med hänvisning till att stoppa skatteflykt ska regelverket endast angripa rent fiktiva upplägg.³⁵⁹ Regelverket får alltså inte kunna tillämpas i fall där det finns mått av affärsmässighet. I fall där det anses föreligga ett rent fiktivt upplägg måste även företaget få en rimlig möjlighet att påvisa att affärsmässighet föreligger utan att det medför en alltför stor börda.

I Lexel-målet var det av just ovan anförda anledningar som EU-domstolen ansåg att argumentet med hänvisning till allmänintresset inte kunde föras med framgång. Det för att transaktioner med upp till 25 procents affärsmässiga inslag ändå kunde nekas vilket domstolen ansåg var oproportionerligt.³⁶⁰ Det har funnits fall där EU-domstolen har ansett att restriktioner inte varit proportionerliga gentemot medlemsstater, men de har varit proportionerliga mot tredjeland. I sådana fall har dock EU-domstolen tillåtit restriktionen för att de reglerna varit det enda sättet att förhindra skatteflykt. Så är ej fallet för Sverige då lagen mot skatteflykt i sådana rent fiktiva fall.³⁶¹ Sammantaget går det troligen inte att nå framgång genom att hänvisa till att motverka skatteflykt för att restriktionerna ska anses som berättigade.

Med hänsyn till det ovan anförda kan inte 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler ses som förenliga med kapitalets fria rörlighet.

5.1.3 2019 års ränteavdragsbegränsningsreglers förenlighet med kapitalets fria rörlighet

De bestämmelser som bedömdes i HFD 2020 ref. 68 var 2013 års begränsningsregler. Därför behöver först det fastställas om den bedömningen även kan överföras på 2019 års regler. Då lydelsen av de bestämmelserna i målet inte förändrades med införandet av 2019 års regler blir det klart att även 2019 års regler går att pröva mot kapitalets fria rörlighet.

³⁵⁹ Jfr avsnitt 3.2.1, 3.2.5 och 3.2.8.

³⁶⁰ Se avsnitt 3.2.8.

³⁶¹ Se avsnitt 3.1.

Första steget blir således att avgöra vilka begränsningar som kan tänkas föreligga i 2019 års regler. Likt i avsnitt 5.1.2. blir bedömningen här om det finns en skillnad i hur kapitalet behandlas utifrån varifrån det har sitt ursprung. Samtliga begränsningar i 2019 års regler får anses vara sådana som är begränsningar av kapitalets fria rörlighet.

Ett av kraven stadgar att om ett bolag har hemvist i ett land utanför EES ska Sverige ha ingått ett skatteavtal med det aktuella landet och avtalet får ej vara begränsat till vissa inkomster. Företaget i fråga ska också omfattas av avtalet och ha hemvist i staten enligt avtalet. Om det kravet ställs i förhållande till att reglerna ska rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset kan det fastställas att regeln hade uppfyllt syftet med att skydda det avsedda allmänintresset att förhindra skatteflykt. Dock får regeln ses som för långtgående i sin utformning då den täcker fler situationer än endast sådana som syftet avser. Därmed bör denna regel ses som en inskränkning som ej ska ses som tillåten.³⁶² Hade regeln varit mer snävt utformad så den tydligare endast ställde krav på sådant utbyte som krävdes för att säkerställa kontroll av avdragsrätten hade den eventuellt kunnat ses som proportionerlig. Detta hade dock krävt att reglerna för detta var rimligt utformade dels angående mängden utbyte, dels angående företags möjlighet att förklara omständigheterna innan de läggs dem till last.³⁶³

Även tioprocentregeln är utformad som sådan att den täcker fler situationer än sådana som endast avses stoppas med hänsyn till begränsning av skatteundandragande. En utformning av en sådan regel blir en tydlig diskriminering mot stater där det är fullt möjligt att bedriva verksamhet, men beskattningen av ränteinkomsten är lägre än de bestämda tio procenten. Det som enda rekvisit säger ingenting om vilken avsikt som ligger bakom skuldförhållandet till ett land som har en lägre beskattning än tio procent. Även denna regel bör ej ses som enhetlig med reglerna om kapitalets fria rörlighet.

³⁶² Se avsnitt 3.1 samt resonemang i avsnitt 5.1.3.

³⁶³ Se avsnitt 3.1 och 3.2.4.

Regeln om rekvisitet att om en skulds uppkomst uteslutande eller så gott som uteslutande är för att erhålla en väsentlig skatteförmån.³⁶⁴ Likt i 2013 års regler är denna bestämmelse inte endast tillämplig på rent fiktiva upplägg även om det är dessa som är syftade att begränsa. Till skillnad från 2013 års regler har andelen av skulden som måste ses som skapad i syfte att åtnjuta skatteförmån utökats från ungefär 75 procent till mellan 90 och 100 procent. Rekvisitet är således utformat på ett sätt som placerar det väldigt nära att endast träffa rent fiktiva upplägg. Frågan blir därmed om rättfärdigandet av regeln på grund av att förhindra skatteflykt kan kombineras med en annan form av rättfärdigande att det i sådan grad kan ses som tillräckligt för att regeln ska anses vara proportionerligt utformad. Det avgörande blir om det finns någon rättfärdigandegrund som endast kan åberopas genom en regel likt den aktuella. Det krävs också en tydlig korrelation mellan regelns tillämpningsområde och den rättfärdigandegrund som åberopas. Med hänsyn till regelns utformning i 2019 års regler blir det med hänsyn till detta svårt att se någon rättfärdigandegrund som hade kunnat tillämpas på regeln i fråga. Därmed för även denna inte kunna anses vara en restriktion av kapitalets fria rörlighet som är rättfärdigad med hänsyn till allmänintresset.

³⁶⁴ Se avsnitt 2.4 för bakgrunden till regeln.

6 Slutsats

HFD 2020 ref. 68 kan som visat ovan skapa ett högst osäkert rättsläge gällande huruvida kapitalets fria rörlighet kan tillämpas på de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna eller inte. Troligen var inte det tanken när avgörandet i målet kom, men kan likväl få det utfallet. Något slutligt svar på den frågan går ej att ge i dagsläget och kommer troligen inte heller gå att ge förens reglerna tas upp till en sådan prövning.

Något som däremot är betydligt klarare är hur de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle stå sig vid en prövning mot kapitalets fria rörlighet efter att det har fastställts att kapitalets fria rörlighet går att tillämpa på reglerna. Dess tydliga skillnad i hur tredjeland behandlas hade troligen inte varit något som godkändes i en handvändning. Vid en sådan prövning hade det återstått att se vad för rättfärdigande grunder som Skatteverket och regeringen hade framfört kopplade till reglerna och huruvida de hade kunnat nå framgång med dem. Utifrån vad som anförts i analysen ter sig det dock osannolikt att Skatteverket och regeringen hade lyckats.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

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

Propositioner

Regeringens proposition 1999/2000:2 Del 1 – Inkomstskattelagen.

Regeringens proposition 2008/09:65 – Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag.

Regeringens proposition 2012/13:1 – Budgetpropositionen för 2013.

Regeringens proposition 2017/18:245 – Nya skatteregler för företagssektorn.

Utskottsbetänkanden

Skatteutskottets betänkande 2008/09:SkU19 – Sänkt bolagsskatt och andra skatteåtgärder för företag.

Skatteutskottets betänkande 2017/18:SkU25 – Nya skatteregler för företagssektorn.

Departementspromemorior

Skatteverkets promemoria 131-348803-08/113 – Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder.

Finansdepartementets promemoria dnr Fi2008/4093 – Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap.

Finansdepartementets promemoria dnr Fi2012/1349 – Effektivare ränteavdragsbegränsningar.

Finansdepartementets promemoria dnr Fi2017/02752/S1 – Nya skatteregler för företagssektorn.

Övriga riksdagsskrivelser

Riksdagens protokoll 2012/13:48 – onsdagen den 19 december.

Riksdagsskrivelse 2017/18:398.

Litteratur

Barnard, Catherine, *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*, sjätte upplagan, Oxford University Press, Oxford, 2019.

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, sjätte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2018.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020.

Hilling, Maria, *Free movement and tax treaties in the internal market*, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2005.

Kleineman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer – Simon Almedal, Teresa – Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*, artonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2021.

Reichel, Jane, 'EU-rättslig metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

Ståhl, Kristina – Persson Österman, Roger – Hilling, Maria – Öberg, Jesper, *EU-skatterätt*, tredje upplagan, Iustus, Uppsala, 2011.

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

270/83 *Kommissionen mot Frankrike*, ECLI:EU:C:1986:37.

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

C-452/04 *Fidium Finanz*, ECLI:EU:C:2006:631.

C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, ECLI:EU:C:2007:161.

C-102/05 *A och B*, ECLI:EU:C:2007:275.

C-436/08 och C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, ECLI:EU:C:2011:61.

C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2012:707.

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

C-484/19 *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34.

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2020 ref. 68.

Högsta förvaltningsrättens dom i mål 659–21.

Övriga svenska domstolar och förvaltningsmyndigheter

Skatteverkets omprövningsbeslut, 2015-11-13, nr. 82–37975181.

Skatteverkets omprövningsbeslut, 2016-12-30, nr. 82–50628306.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom 2017-11-17 i mål 12287–16, 12511–17 och 20049–17.

Kammarrätten i Stockholms dom 2019-02-28 i mål 273–18, 274–18 och 280–18.