



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Oliver Törn

Rent fiktiv eller konstlad

- En undersökning av det kvantitativa kravet i 24 kap. 18 §
2 st. IL

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: HT2021

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	7
1.1 Introduktion	7
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod och material	8
1.5 Disposition	10
2 AKTUELLA REGLER SAMT VISS PRAXIS	11
2.1 Ränteavdragsreglernas framväxt	11
2.1.1 Föreskriftskrav samt retroaktivitetsförbud	11
2.1.2 Bestämmdhetskravet inom skatterätten	11
2.1.3 Förarbetes användning vid tolkning av skattelag	12
2.1.4 Bakgrund	14
2.1.5 2009 års regler	15
2.1.6 2013 års regler	16
2.1.7 2019 års regler	16
2.2 Koncernbidragsrätten	17
2.2.1 Rekvisit för koncernbidragsrätt	17
2.3 Praxis	18
2.3.1 Marks & Spencer	18
2.3.2 Oy AA	19
2.3.3 Lidl Belgium	19
2.3.4 Cadbury Schweppes	20
2.3.5 Part Service	21
2.3.6 Consorzio Italian Management	21
3 DET FORMELLA ÖVERTRÄDELSEFÖRFARANDET	22
3.1 Pilotförfrågan till formell underrättelse	22

3.2	Efter Lexel	23
3.2.1	Kritiken kring att svenska koncerner inte påverkas i praktiken	24
3.2.2	Lexel-målets överförbarhet	25
3.2.3	Förenligheten hos 2019 års regler	27
3.2.4	Kritiken kring "inte endast fiktiva situationer"	29
4	HUSQVARNA	31
4.1	Bakgrund i målet	31
4.1.1	HFD prövar enligt en annan rättslig grund än underinstans	32
4.2	Att HFD prövar EU-konformiteten	33
4.2.1	Att pröva enligt omvänd ordning	33
4.2.1.1	HFD 2017 ref. 57	34
4.2.1.2	HFD 2021 not. 10	34
4.3	Lexel-målets överförbarhet till aktuellt mål	35
4.3.1	Bekämpandet av skatteundandragande och skatteflykt	36
4.3.2	Säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten	38
4.3.2.1	Att skydda den svenska skattebasen	38
5	MÖJLIGHET ELLER SKYLDIGHET ATT BEGÄRA FÖRHANSAVGÖRANDE FRÅN EU-DOMSTOLEN	41
6	ANALYS	44
6.1	Tolkningen av fiktiv alternativt konstlad situation	44
6.2	Att pröva enligt en annan rättslig grund än Skatterättsnämnden	47
6.3	Skillnaden i behandling mellan koncernbidrag och ränteavdrag	49
6.4	Skillnaden mellan att skydda den egna skattebasen och att verka för en välavvägd fördelning av beskattningsrätten	50
6.5	Slutsats	51
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	52
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	56

Summary

In 2009, the first Swedish rules were introduced regarding restrictions on the right to deduct interest expenses. The Swedish rules on interest deduction restrictions were introduced against the background of the increase in tax planning that could be seen to be used within communities of interest. The rules on limiting the right to deduct interest expenses have since been updated in both 2013 and 2019. All of these rule packages have been criticized and the 2013 rules' compatibility with EU law was subject to review by the European Court of Justice in early 2021. In the Lexel case, the European Court of Justice disallowed the 2013 exception rule to the ten percent rule. The European Commission, which had already been critical of the 2013 interest deduction limitation rules, announced that the formal infringement procedure initiated against Sweden regarding the 2013 interest deduction limitation rules was still relevant despite Sweden having introduced new interest deduction limitation rules in 2019. The Swedish government's standpoint throughout the procedure has been that the Swedish rules do not constitute an unauthorized restriction on the freedom of establishment within the EU.

On December 13, 2021, the verdict in the Husqvarna case came from the Swedish Supreme Administrative Court. In this judgement, the Swedish Supreme Administrative Court rejected the 2019 exception rule. In the case, the Swedish Supreme Administrative Court chose to apply parts of the European Court of Justice's argumentation regarding the 2013 exception rule in the Lexel case to the 2019 exception rule.

The essay examines the ruling in the Husqvarna case and presents views on the Swedish Supreme Administrative Court's approach. In the essay an

argument is also made about how the Swedish Supreme Administrative Court could have come to a different conclusion than what was done. The treatment of interest deduction limitation rules is compared in the essay with the treatment of the group contribution regulation and how far-reaching the limitation of this has been permitted by the European Court of Justice.

Sammanfattning

2009 infördes de första svenska reglerna kring begränsningar av rätten att göra avdrag för ränteutgifter. De svenska reglerna kring ränteavdragsbegränsningar infördes mot bakgrund av den ökning av skatteplanering som kunnat ses utnyttjas inom intressegemenskaper. Reglerna kring begränsning av avdragsrätten för ränteutgifter har sedan dess uppdaterats såväl 2013 som 2019. Samtliga av dessa regelpaket har varit föremål för kritik och 2013 års reglers förenlighet med EU-rätten var föremål för prövning av EU-domstolen i början av 2021. I Lexel-målet underkände EU-domstolen 2013 års undantagsregel till tioprocentregeln. Europeiska kommissionen, som redan varit kritiska till 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler, meddelade att det formella överträdelseförfarande som inletts mot Sverige gällande 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler fortfarande var aktuellt trots att Sverige hade infört nya ränteavdragsbegränsningsregler 2019. Den svenska regeringens inställning har under hela förfarandet varit att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inte utgjort någon otillåten inskränkning av etableringsfriheten inom EU.

Den 13 december 2021 kom domen i Husqvarna-målet från HFD. I denna dom underkände HFD 2019 års undantagsregel. HFD valde i målet att tillämpa delar av EU-domstolens argumentation kring 2013 års undantagsregel i Lexel-målet även på 2019 års undantagsregel. I uppsatsen granskas domen i Husqvarna-målet och det framförs synpunkter kring HFD:s tillvägagångssätt. I uppsatsen förs även argumentation kring hur HFD hade kunnat komma fram till en annan slutsats är vad som gjordes.

Behandlingen av ränteavdragsbegränsningsregler jämförs i uppsatsen med behandlingen av koncernbidragsregleringen och hur långtgående begränsningen av denna som tillåtits av EU-domstolen.

Förord

Denna uppsats markerar slutet på min tid i Lund. Jag ser tillbaka på min studietid med glädje. Dels kring studierna, men även kring de vänner jag träffat under tiden.

Lund, januari 2021

Oliver Törn

Förkortningar

AB	Aktiebolag
Art.	Artikel
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled foreign corporation
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska Unionen
EU-kommissionen	Europeiska kommissionen
FEUF/EUF-fördraget funktionssätt	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HFD (vid målreferens)	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IL	Inkomstskattelagen
kap.	Kapitel
m.fl.	Med flera

not.	Notismål
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Oy	Osakeyhtiö (Finskt aktiebolag)
p.	Punkt
ref.	Referat
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1 Inledning

1.1 Introduktion

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna har sedan dess införande 2009 fått stark kritik för att inte vara konform med EU-rätten, bland annat från kommissionen, som inledde ett formellt överträdelseförfarande mot Sverige. 2021 underkände EU-domstolen de svenska reglerna från 2013 i det så kallade Lexel-målet. När denna dom kom så hade dock nya regler införts 2019 och frågor väcktes kring vilken tillämpning domen kunde få på de nya reglerna. Detta har diskuterats flitigt men har varit omöjligt att veta innan december 2021. I december 2021 kom en dom från HFD som underkände tillämpningen av 2019 års regler, med hänvisning till stor del till underkännandet av 2013 års regler. Denna uppsats kommer i stor utsträckning att behandla denna nyttillkomna dom och analysera denna.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att utreda hur 2019 års undantagsregel i ränteavdragsbegränsningsreglerna bedömts vara förenlig med EU-rätten samt hur denna bedömning skilt sig mot den bedömning som gjorts kring koncernbidrag. Uppsatsen har även som syfte att undersöka det mål i HFD som den 13 december 2021 underkände 2019 års undantagsregel i ränteavdragsbegränsningsreglerna och kritiskt granska det tillvägagångssätt som HFD använt sig av i målet.

Frågorna som denna uppsats avser att besvara är därmed:

- Hur har bedömningen av reglering av koncernbidrag samt ränteavdragsbegränsning skilt sig åt i EU-domstolen?

- Har HFD:s tillvägagångssätt i Husqvarnamålet varit optimalt? Om inte, hur borde de agerat istället?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsens fokus ligger vid att undersöka de kvantitativa begreppen "uteslutande eller så gott som uteslutande" i 24 kap. 18 § 2 st. IL samt "rent fiktiv eller konstlad" som aktualiseras vid bedömningen av bestämmelsen. Resterande ränteavdragsbegränsningsregler kommer därmed inte att beröras närmre än i den mån detta behövs för att skapa en kontext. Någon utredning kring vad som anses vara en väsentlig skatteförmån görs därför inte. Någon detaljerad beskrivning av omständigheterna i Lexel-målet kommer inte att göras, fokus är istället att undersöka i vilken mån EU-domstolens resonemang i målet ansetts kunna tillämpas även på 2019 års regler. Skatteflyktsdirektivet kommer inte att gås igenom, även om detta påverkar arbetet inom EU att förhindra skatteflykt.

1.4 Metod och material

Uppsatsen utgår ifrån en kritisk rättsdogmatisk metod med en argumentation kring de lege lata. Den kritiska rättsdogmatiska metoden utgår från den klassiska rättsdogmatiska metoden men används för att utvärdera och analysera rättsläget genom studiet av de traditionella rättskällorna såsom lagar, förarbeten, praxis och doktrin, men även kritiskt granska vad som framkommit.¹

¹ Kleineman (2018) s. 35 f.

Det har diskuterats av Tjernberg om det finns en särskild skatterättslig metod mot bakgrund av att det utifrån ett rättsdogmatiskt perspektiv egentligen endast skulle finnas ett "rätt" sätt att tolka varje fråga. Eftersom att skatterätten i mångt och mycket formas av HFD samt skatterättsliga forskare så kan flertalet uppfattningar kring vad som är gällande rätt för samma fråga. Den gällande rätten menar Tjernberg ändå uttryckas som hur HFD eller EU-domstolen skulle döma i saken, även om detta inte alltid kan klarläggas. Textuell tolkning, förarbetes användning samt ändamålstolkning är exempel på skatterättslig metod.² Tjernberg använder i sin bok denna metod på intern svensk rätt, och avgränsas från att tillämpas i de fall skatteavtal och EU-rätt. Tjernberg tar dock upp att det i de fall de svenska domstolarna behandlar dessa i sin bedömning så träffas dessa av den skatterättsliga metoden.³ Även om uppsatsen i mångt och mycket har ett stort fokus på hur EU-rätten tolkas, så kommer alltså även den skatterättsliga metoden att användas när det gäller hur HFD gör sina bedömningar.

² Tjernberg (2020) s. 19 f.

³ Tjernberg (2018) s. 12 f.

1.5 Disposition

Uppsatsen består av sex kapitel, varav detta inledande kapitel utgör *kapitel ett*. *Kapitel två* innehåller en kort presentation av ränteavdragsreglernas framväxt samt ett avsnitt om den praxis som utgör bakgrunden till regleringen kring koncernbidrag.

I *kapitel tre* redogörs för det överträdelseförfarande som EU-kommissionen drivit mot Sverige med anledning av de ränteavdragsbegränsningsregler Sverige tillämpat.

I *kapitel fyra* behandlas Husqvarna-målet och HFD:s resonemang redogörs för steg för steg.

I *kapitel fem* redogörs för den möjlighet, alternativt skyldighet som finns för svenska domstolar att begära förhandsavgörande från EU-domstolen kring frågor om EU-rätten.

I *kapitel sex* presenteras en analys av det som framkommit i uppsatsen.

2 Aktuella regler samt viss praxis

2.1 Rän-teavdragsreglernas framväxt

2.1.1 Föreskriftskrav samt retroaktivitetsförbud

Inom skatterätten så finns det, likt inom flera rättsområden, ett föreskriftskrav. Detta hittas inom svensk rätt i RF 8 kap. 2–3 §§. Hur starkt detta föreskriftskrav är råder det delade meningar om i doktrinen. Hultqvist har delat in legalitetsprincipen i fyra delar: föreskriftskravet, retroaktivitetsförbudet, analogiförbudet och bestämdhetskravet.⁴ De två första av dessa har ansetts i doktrin vara mer styrka och bevisade. Medan de senare inte fått samma stöd.⁵

2.1.2 Bestämdhetskravet inom skatterätten

Bestämdhetskravet inom legalitetsprincipen har inte genomgående stöd i doktrin. Dess främsta förespråkare har under längre tid varit Anders Hultqvist. Även om Hultqvist är en auktoritet på området så ska det tas med i beaktande att stödet kring just bestämdhetskravet inte varit genomgående.

Skatterättens offentlighetsrättsliga karaktär gör att kravet tydlighet inom skattelagstiftningen utgör en central del av rättssäkerheten och legaliteten inom området. Hultqvist har beskrivit vikten av att skattelagstiftningen är tydlig och bestämd, och därigenom inte lämnar för stor möjlighet för tillämparen att fatta beslut utifrån sina egna värderingar: "Med hänsyn till att beskattningen är en ekonomiskt mycket ingripande åtgärd är det viktigt

⁴ Hultqvist (2016) s. 730-748.

⁵ Alhager (1999) s. 92 och 95.

att utrymmet för olika uppfattningar om vad skatteföreskrifterna innebär begränsas, så att inte avgöranden i de enskilda beskattningsbesluten baseras på tillämparens värderingar i andra hänseenden, utan har stöd i en någorlunda klar norm från den legitime normgivaren.”⁶

2.1.3 Förarbetes användning vid tolkning av skattelag

Förarbetens användning vid tolkning av hur svensk lagstiftning ska tolkas har en gedigen tradition i svenska domstolar. Enligt Tjernberg så har HFD:s användande av utskottsbetänkanden, propositioner och offentliga utredningar i sin dömande verksamhet förankrat förarbetenas roll inom den skatterättsliga rättskällehierarkin och gynnar därigenom tillämpningens förutsebarhet och rättssäkerhet.⁷ Vid användandet av förarbeten för att utröna lagstiftarens syfte med en viss formulering eller syftning i en bestämmelse är det dock viktigt att inte använda sig av dessa förarbeten med en helt okritisk blick. Uppdelningen mellan vad som de facto finns med i lagtextens ordalydelse och vad som utelämnats i den ska inte på något sätt tillåtas smälta samman till den grad att förarbetena används så som lagtext, speciellt inte på skattelagstiftningens område. Detta eftersom att legalitetsprincipens förankring i skattelagstiftningen anses som mycket stark. Inom skattesammanhang kan legalitetsprincipen illustreras med den latinska termen “nullum tributum sine lege” vilken översatt till svenska kan läsas som “ingen skatt utan lag”. För att ett skatteanspråk ska anses som legitimt krävs det alltså att anspråket grundar sig i lag. Även om legalitetsprincipen inte har använts inom skatterätten lika länge som inom straffrätten, där motsvarigheterna “nullum crimen sine lege” inget brott utan lag, och “nulla poena sine lege” inget straff utan lag används, så påtalades behovet av att använda sig av denna redan 1881, och den hävdades som “nullum tributum sine lege” i doktrin av Ljungman först 1947.⁸ Ljungman slutsatser kritiserades dock av Kuylenstierna som

⁶ Hultqvist (2016) s. 733.

⁷ Tjernberg (2018) s. 83.

⁸ Hultqvist (1995) s. 75 f.

menade att en sådan princip inte var önskvärd inom skatterätten då den inte stämde med svensk positiv rätt. Istället förordade Kuylenstierna att viss analogisk tillämpning skulle tillämpas och snarare se till lagstiftarens bakomliggande syfte genom tolkning av motiven.⁹ Principen är i dagsläget representerad i RF och beskattning ska enligt huvudregeln meddelas i lag.¹⁰ Hur stor praktisk effekt införandet av principen i RF har diskuterats i doktrin. Bergström har tolkat införandet som att det i praktiken innebär att ett betungande ingrepp mot medborgarna så som beskattning, i princip ska ske med stöd i lag och att principerna som stadgar detta i huvudsak har kodifierats i RF.¹¹ Till de som ställt sig tveksamma till principens praktiska aktualitet har även Grosskopf & Rabe sällat sig. Dessa menar att det är tveksamt hur stor betydelse principen har fått i praktiken och att principen fått mindre betydelse efter att domstolar tillämpat en friare rättstillämpning än tidigare.¹²

I doktrin har diskussion förts kring förarbeten och hur dessa ska användas i relation till lagtextens ordalydelse. Det verkar dock enligt Tjernberg föreligga en någorlunda enighet på området kring att lagtextens ordalydelse enligt såväl föreskriftskravet som likabehandlingsprincipen bör ha företräde framför uttalanden i förarbeten vid konflikt de båda emellan.¹³ "RR följer förarbetsuttalanden nästan undantagslöst, så länge de är förenliga med lagtextens ordalydelse"¹⁴, är ett exempel ur doktrin som pekar på hur domstolarna lägger stor vikt vid förarbetena vid sin tolkning av lagtexten. I RÅ 1974 A not. 850 valde domstolen att gå steget längre. I målet var det fråga om tolkning av en begränsningsregel för avskrivning av underskott som uppkommit genom avskrivning på fartyg i rederiverksamhet. Enligt lagtextens ordalydelse fick inte avdrag ske för

⁹ Hultqvist (1995) s. 76 f.

¹⁰ Se 8 kap. 2-3 §§ RF. Observera att tull på införsel av varor kan meddelas genom föreskrifter.

¹¹ Bergström (1987) s. 14.

¹² Grosskopf & Rabe (1994) s. 739.

¹³ Tjernberg (2018) s. 84 f.

¹⁴ Bergström (1987) s. 85.

underskott i sådan förvärvskälla med belopp som motsvarar större avskrivningar än 10 procent av anskaffningsvärdet för fartyget. RR ansåg dock att det i förarbetena tydligt framgick att syftet varit att reglerna storleken på avskrivningen, inte storleken på underskottet. RR ansåg att det var fråga om ett redaktionellt fel i lagtexten och dömde i enlighet med vad som kunde tolkas ut ur förarbetena. Av intresse i detta mål är att denna tolkning var negativ för den skattskyldige. Justitierådet Reuterswärd påpekade dock att det hade kunnat vara till fördel för den skattskyldige, om omständigheterna i fallet varit annorlunda.¹⁵ Målet passerade inte obemärkt förbi och domstolens tillvägagångssätt har kritiserats av bland annat Bergström¹⁶ och Mattson¹⁷.

2.1.4 Bakgrund

Att få göra avdrag för kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 16 kap. IL och ger företag en omfattande möjlighet att göra avdrag även för sina räntekostnader. Under 2000-talet har det dock uppmärksamrats att dessa ränteavdrag i allt större utsträckning använts vid skatteplanering. Dahlberg beskriver detta fenomen vilket kallats för räntesnurror som en följd av främst tre faktorer. De extensiva möjligheterna att göra avdrag för sina räntekostnader, regler som jämställer koncernverksamhet med verksamhet bedriven i ett enskilt bolag samt möjligheten att använda sig utav låg- alternativt obeskattade skattesubjekt.¹⁸ Dessa räntesnurror bedömdes av HFD¹⁹ inte kunna falla under skatteflyktslagen, samtidigt som Skatteverket enligt Dahlberg gjorde uppskattningen att denna typ av skatteplanering resulterade i ett bortfall ur den svenska skatten med 7 miljarder kronor årligen.²⁰ Följande exempel har använts i doktrin för att beskriva hur ett sådant upplägg kunde se ut för

¹⁵ Tjernberg (2018) s. 85.

¹⁶ Bergström (1984) s. 310.

¹⁷ Mattson (1981) s. 296 f.

¹⁸ Dahlberg (2020) s. 215.

¹⁹ RÅ 2007 ref. 84 samt RÅ 2007 ref. 85.

²⁰ Dahlberg (2020) s. 215.

att undvika beskattning i Sverige: Moderbolaget U äger direkt eller indirekt det svenska bolaget S samt det i ett skatteparadis belägna bolaget A.

1. U bildar ett nytt svenskt aktiebolag Nyab.
2. U överlåter S till B till det marknadsvärde som S har. Ersättningen till U utgår i form en revers från Nyab. Både räntan på reversen och övriga villkor är marknadsmässiga.
3. U överför reversen som kapitaltillskott till A.
4. Räntebetalningen från Nyab till A finansierades med avdragsgilla koncernbidrag från S till Nyab.²¹

2.1.5 2009 års regler

För att åtgärda det uppmärksammade problemet lades ett förslag kring särskilda regler kring detta fram under 2008.²² Resultatet blev 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler som trädde i kraft 1 januari 2009. I 2009 års regler ställdes kravet på att transaktionen skulle vara affärsmässigt motiverad. Vad innebörden av affärsmässigt motiverat var beskrevs i förarbetena som att det skulle ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden, skatteeffekter exkluderade, bakom transaktionerna.²³ Denna beskrivning har kritiserats för att vara såväl vag som något av ett cirkelresonemang. Såväl Dahlberg som lagrådet har påpekat att skattemässiga överväganden inkluderas i uttrycket affärsmässigt motiverat.²⁴

²¹ Dahlberg (2011) s. 362 f. Se även Skatteverket (2008) s. 17 för det faktiska fallet som exemplet bygger på.

²² Prop. 2008/09:65.

²³ Prop. 2008/09:65, s. 68.

²⁴ Dahlberg (2011) s. 383.

2.1.6 2013 års regler

2013 års regler gavs ett betydligt större tillämpningsområde än 2009 års regler. Reglerna utökades från att träffa de fall när det koncerninterna lånet hade använts till att förvärva delägar rätt från ett företag inom intressegemenskapen, till att träffa alla koncerninterna lån oavsett vad kapitalet användes till.²⁵ I och med 2013 års regler infördes formuleringen kring väsentlig skatteförmån. Denna återfanns i 24 kap. 10d § st. 3 IL och löd: ”Om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock inte ränteavgiften dras av enligt första eller andra stycket”. Det var 2013 års regler som var föremål för bedömning i Lexel-målet, vilket kommer att behandlas ytterligare i senare kapitel.

2.1.7 2019 års regler

2019 års regler är de senaste ränteavdragsbegränsningsreglerna och således de som gäller idag. Enligt undantagsregeln i 24 kap. 18 § 2 st. 1L får räntekostnader där skuldförhållandet uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån inte få dras av. Jämfört med 2013 års regler så ställs det kvantitativa kravet till uteslutande eller så gott som uteslutande i 2019 års undantagsregel, till skillnad mot huvudsakligen som används i 2013 års regler. HFD valde i ett avgörande²⁶ den 13 december 2021 att underkänna denna bestämmelse. Detta avgörande behandlas utförligt i senare kapitel.

²⁵ Dahlberg (2020) s. 216.

²⁶ HFD 659-21.

2.2 Koncernbidragsrätten

2.2.1 Rekvisit för koncernbidragsrätt

I Sverige så utgör inte koncernen, utan den juridiska personen skattesubjekt. Var och en av de juridiska personerna i en koncern ska alltså beskattas på sin beskattningsbara inkomst var och en för sig. För att detta inte ska missgynna koncerner så finns möjlighet för dessa att lämna koncernbidrag. För att koncerner ska ha rätt att lämna koncernbidrag, och på så vis kunna resultatutjämna mellan sina bolag ställs flertalet krav kring vilka omständigheter som måste föreligga.

För att koncernbidrag ska få ges mellan två bolag så krävs det att det är fråga om en så kallad helägd koncern. 90 procent av dotterbolaget ska då ägas av moderbolaget. Det kan tyckas förvirrande att man talar om helägda dotterbolag när moderbolag endast behöver äga 90 procent av dotterbolaget. Detta har att göra med att ett företag som innehar nio tiondelar av aktierna i ett bolag har möjlighet att lösa in resterande tiondel av företagets aktier och därmed äga hela bolaget.²⁷ En stor majoritet av de svenska koncernerna uppnår detta krav.²⁸ Utländska bolag hemmahörande inom EES-området ska enligt koncernbidragsreglerna jämföras med svenska bolag. Dock inte utan reservationer. För att ett sådant utländskt bolag ska jämföras med ett svenskt företag så krävs det att det utländska bolaget bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe i landet och därigenom är skattskyldigt för inkomster hänförliga till detta i Sverige.²⁹ Koncernbidrag får alltså inte ges i det fallet ett utländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag går med förlust, och på så vis resultatutjämna inom koncernen. EU-domstolen har i praxis utvecklat sin syn kring detta i ett antal domar³⁰. Efter att EU-domstolen dömt i dessa mål så har Sverige

²⁷ Prop. 1999/00:2 s. 424. Bestämmelserna om inlösen av aktier återfinns i 22 kap. ABL.

²⁸ 2013/4206, C(2014) 8699 final, s. 5.

²⁹ Lodin m.fl. (2021) s. 386.

³⁰ Se Mark & Spencer C-446/03, Oy AA C-231/05 samt Lidl Belgium C-414/06.

anpassat sin lagstiftning för att den ska vara EU-konform. Detta har skett genom införandet av det kompletterande 35a kapitlet i inkomstskattelagen om koncernavdrag, vilket reglerar svenska moderbolags rätt att göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterbolag.

2.3 Praxis

2.3.1 Marks & Spencer

I Marks & Spencer hade det brittiska moderbolaget Marks & Spencer beslutat att inte längre bedriva verksamhet genom de dotterbolag man hade i Frankrike, Tyskland och Belgien. Dotterbolaget i Frankrike överläts till en utomstående aktör och dotterbolagen i Tyskland och Belgien lade ner sin verksamhet helt.³¹ Dessa dotterbolag hade under föregående år gått med förlust och det brittiska moderbolaget ville i detta läge göra avdrag för dessa förluster från sitt finansiella resultat.³² Likt svensk rätt så godkände brittisk rätt vid tidpunkten endast avdrag för förluster hos dotterbolag inom landet, avdraget nekades därmed eftersom att de aktuella dotterbolagen var belägna utomlands.³³ Domstolen höll med Storbritannien om att i det fall företag fritt skulle kunna välja var deras förluster skulle taxeras så skulle detta kunna underminera den välavvägda fördelningen av beskattningsrätt som finns mellan medlemsstaterna.³⁴ Trots detta så menade domstolen att det inte fanns ett behov av så pass långtgående inskränkningar som de som använts, utan att det skulle tillåtas att göra sådant avdrag om dotterbolaget hade uttömt alla möjligheter att beakta de aktuella förlusterna i dotterbolagets hemstat.³⁵

³¹ C-446/03, p. 21.

³² C-446/03, p. 22.

³³ C-446/03, p. 23 och 24.

³⁴ C-446/03, p. 45 och 46.

³⁵ C-446/03, p.54 och 55.

2.3.2 Oy AA

I Oy AA utvecklades rättfärdigandegrunden *välavvägd fördelning av beskattningsunderlag mellan medlemsstaterna* vilket tidigare tillämpats i Marks & Spencer. I Oy AA behandlades den finska lagstiftningen, enligt vilken koncernbidrag inom landet behandlades annorlunda än koncernbidrag med ett gränsöverskridande element.³⁶ Domstolen menade att skillnaden i behandling av koncernbidraget baserat på hemvist utgör en inskränkning av etableringsfriheten.³⁷ En inskränkning av etableringsfriheten kan dock godkännas om den är motiverad av hänsyn till allmänintresset, samt att inskränkningen är proportionerlig och uppfyller syftet.³⁸ Domstolen ansåg att den finska lagstiftningen kunde motiveras enligt de hänvisningar som framförts till fördelningen av beskattningsrätt mellan medlemsstaterna samt för att förhindra skatteflykt.³⁹ Domstolen utvecklade därmed den praxis som uppkommit i Marks & Spencer genom att förtydliga att etableringsfriheten inte utgjorde ett hinder för stater att begränsa avdragen för koncernbidrag som sker till ett moderbolag i en annan stat.⁴⁰

2.3.3 Lidl Belgium

I Lidl Belgium hade det tyska moderbolaget Lidl etablerat sig på den luxemburgska marknaden genom att det belgiska dotterbolaget hade etablerat ett fast driftställe i Luxemburg.⁴¹ När Lidl Belgium fasta driftställe i Luxemburg redovisade förlust så ville Lidl Belgium göra avdrag för denna förlust i sitt beskattningsunderlag, vilket man nekades att göra enligt det

³⁶ C-231/05, p. 11-16.

³⁷ C-231/05, p.39.

³⁸ C-231/05, p. 44

³⁹ C-321/05, p. 45, 46 och 60.

⁴⁰ C-231/05, p. 67.

⁴¹ C-414/06, p. 8 och 9.

skatteavtal som gällde mellan Belgien och Luxemburg.⁴² Lidl Belgium menade att detta stred mot etableringsfriheten och överklagade saken.⁴³ Domstolen konstaterar att ett fast driftställe skiljer sig från ett dotterbolag bildat i en annan medlemsstat men att även dessa omfattas av etableringsfriheten.⁴⁴

2.3.4 Cadbury Schweppes

I målet behandlades Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands CFC⁴⁵-lagstiftning. I Cadbury Schweppes hade EU-domstolen att ta ställning till om följande situation skulle ansågs som ett missbruk av etableringsfriheten. Ett moderbolag hade bildat ett dotterbolag i en annan medlemsstat och därefter tillskjutit kapital till samma dotterbolag. Att dotterbolaget bildats samt tillskjutandet av kapital hade skett enbart i syfte att utnyttja ett mer fördelaktigt skattesystem.⁴⁶ Etablerandet av ett dotterbolag skulle bedömas utifrån objektiva kriterier så som till vilken grad bolaget existerade fysiskt i form av lokaler personal och utrustning.⁴⁷ Sammanvägningen av dessa omständigheter skulle sedan leda till en bedömning kring huruvida bolaget bedrev faktisk ekonomisk verksamhet i landet. Om bedömningen gjordes att så inte var fallet, exempelvis användandet av brevlådebolag, så skulle bildandet av dotterbolaget anses utgöra ett rent konstlat upplägg.⁴⁸

⁴² C-414/06, p. 10 och 11.

⁴³ C-414/06, p. 12 och 13.

⁴⁴ C-414/06, p. 18-20.

⁴⁵ Controlled foreign corporation.

⁴⁶ C-196/04, p. 34.

⁴⁷ C-196/04, p. 67.

⁴⁸ C-196/04, p. 68.

2.3.5 Part Service

I målet gjordes en bedömning av uttrycket konstlad vid uppdelning av vederlag för att minska beskattningsunderlaget. I målet bedömdes den uppdelning av vad som ansågs i grunden utgöra ett avtal i tre, gjorts på ett konstlat sätt för att minska sin beskattning.⁴⁹ EU-domstolen fastställde att det var fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar från en skattskyldig person har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande, och att förfarandet att dela upp dessa vore konstlat.⁵⁰ Detta bedömdes räcka för att förhållandet skulle utgöra ett så kallat "helt konstlat" med avsikt att uppnå en skattefördel.⁵¹

2.3.6 Consorzio Italian Management

I Consorzio Italian Management behandlas de så kallade Cilfit-kriterierna, enligt vilka regler ställts upp för när ett lands högsta instans ska begära förhandsavgörande från EU-domstolen. Gällande bedömningen av huruvida den rätta tolkningen får anses vara uppenbara uttalar EU-domstolen att den omständighet att det finns en möjlighet att en unionsrättslig bestämmelse kan tolkas på ett eller flera sätt räcker dock inte för att rimligt tvivel ska anses föreligga. När en sådan omständighet finns så ska dock domstolen vara extra uppmärksamma på om det kan finnas rimligt tvivel.⁵² Eu domstolen förtydligar även att det är av yttersta vikt att den nationella domstolen tydliggör varför man valt att inte begära ett förhandsavgörande enligt art. 267 FEUF om man beslutar detta.⁵³

⁴⁹ C-425/06 p. 17.

⁵⁰ C-425/06 p. 53.

⁵¹ C-425/06 p. 62.

⁵² C-561/19 p. 48 och 49.

⁵³ C-561/19 p. 51.

3 Det formella överträdelseförfarandet

3.1 Pilotförfrågan till formell underrättelse

Den 9 januari 2013 skickade EU-kommissionen en så kallad EU Pilot-förfrågan till Sverige avseende de begränsningar av avdragsrätten för ränteutgifter för koncerninterna lån som återfanns i 24 kap. 10b-f §§ IL. I denna förfrågan påpekade EU-kommissionen att de mottagit klagomål om att de svenska reglerna inte påverkade inhemska situationer, med undantag för investmentföretag, utan endast de räntebetalningar som utgick till företag som inte hade sin hemvist i Sverige. Klagomålen handlade alltså här om att det kunde föreligga en oerättigad indirekt diskriminering i de fall räntebetalningarna innehållit ett gränsöverskridande element.⁵⁴

Dessa klagomål avfärdades av Sverige vilka den 20 mars 2013 inkom med sitt svar⁵⁵ till EU-kommissionen.

Efter detta riktade EU-kommissionen en formell underrättelse till Sverige den 14 november 2014 i vilken de framförde att de ansåg att Sverige underlåtit sina skyldigheter i enlighet med art. 49 FEUF och art. 28 EES-avtalet. Den 15 februari 2015 svarade Sverige att man inte delade EU-kommissionens uppfattning, men ändå planerade att ändra sin lagstiftning.

56

⁵⁴ 2013/4206, C(2013) 8699 final, s. 1.

⁵⁵ Fi2013/153.

⁵⁶ 2013/4206, C(2013) 8699 final, s. 1 och 2.

3.2 Efter Lexel

EU-kommissionen informerade efter domen i Lexel-målet att de ansåg att även de nya ränteavdragsbegränsningsreglerna var av sådan natur att Sverige fortsatt underlät sina skyldigheter gentemot art. 49 FEUF samt art. 28 EES-avtalet och att överträdelseförfarandet därför utvidgades till att omfatta även de nya reglerna⁵⁷

Den svenska regeringen gjorde i sitt svar till EU-kommissionen sin ståndpunkt tydlig kring hur de såg på avgörandet i Lexel-målet och hur detta kunde användas för att tolka de senare tillkomna 2019 års regler. Regeringen förtydligade att det trots EU-kommissionens synpunkter fortfarande var regeringens ståndpunkt att ränteavdragsbegränsningarna, vilka flyttats till 24 kap. 16–24 §§ IL, skulle anses som förenliga med såväl artikel 49 i EUF-fördraget som artikel 28 i EES-avtalet.

Regeringen bryter i sitt svar⁵⁸ till EU-kommissionen ner den kritik som framförs i flera delar. Regeringen startar med att konstatera att EU-kommissionen i sin kritik mot det de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna lägger fokus vid att den kritik som riktades mot 2013 års regler i EU-domstolens avgörande i Lexel-målet fortfarande är aktuell gällande 2019 års regler. Följden av detta menar EU-kommissionen blir att det därmed även går att komma till slutsatsen att även de nya reglerna bryter mot etableringsfriheten på samma sätt som 2013 års regler i fråga om gränsöverskridande situationer gör det.⁵⁹

Regeringen påpekar att den fråga som ställdes av HFD till EU-domstolen var: "Är det förenligt med artikel 49 FEU-fördraget att vägra ett svenskt bolag avdrag för ränta som betalats till ett bolag som ingår i samma intressegemenskap och som hör hemma i en annan medlemsstat på den

⁵⁷ 2013/4206, C(2013) 8699 final, s. 8.

⁵⁸ Fi2014/04205

⁵⁹ Fi2014/04205, s. 1 och 2.

grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle ansetts föreligga om båda bolagen hade varit svenska eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag?”.⁶⁰

EU-domstolen tog alltså enligt regeringen endast ställning i just denna specifika fråga kring 2013 års regler. EU-domstolens avgörande i Lexel-målet påpekar att det fanns en skillnad i behandling, vilken fick en negativ inverkan på Lexels möjlighet att utöva sin etableringsfrihet. Denna negativa inverkan var en konsekvens av 2013 års ränteavdragsbegränsningar som gällde vid tidpunkten eftersom att samma problematik inte hade uppkommit om Lexel hade tagit upp lånet från ett bolag med hemvist i Sverige. Detta menade EU-domstolen förelåg eftersom det i de fall det hade handlat om en icke gränsöverskridande situation hade förelagat koncernbidragsrätt och att samma praktiska resultat hade kunnat uppnås utan att ränteavdragsbegränsningsregler hade varit tillämpliga.⁶¹

3.2.1 Kritiken kring att svenska koncerner inte påverkas i praktiken

Kritiken kring att fall där koncernbidragsrätt finns inte träffas av ränteavdragsbegränsningsreglerna, bemöter regeringen med att även i de fallen koncernbidragsrätt finns så ska de fall koncernen väljer att använda sig av lån, rätten att få dra av ränteutgifter prövas mot undantagsregeln.⁶² Kommissionen menar att detta inte kommer att aktualiseras eftersom att ett sådant lån inte skulle kunna bedömas skett huvudsakligen för att ge en

⁶⁰ Fi2014/04205, s. 5.

⁶¹ Fi2014/04205, s. 5.

⁶² Fi2014/04205, s. 5.

väsentlig skatteförmån. 91 procent av de svenska koncernerna omfattas enligt uppgifter till kommissionen av koncernbidragsreglerna och dessa har ingen anledning att använda sig utav lån istället för koncernbidrag.⁶³ Kommissionen hänvisade till att det i förarbetena till 2013 års regler framgår att reglernas syfte var att hindra en urholkning av den svenska skattebasen, vilket kommissionen tolkar som ett officiellt erkännande att reglerna främst riktar sig mot gränsöverskridande situationer.⁶⁴ Kommissionen menar att syftet att skydda den svenska skattebasen kan ses i de beslut som Skatteverket tagit. I 19 av 20 beslut där mottagaren inte var ett skattebefriat skattesubjekt alternativt investmentbolag beskattades till en skattesats lägre än 21 procent, jämfört med 22 procent i Sverige, så var beslutet nekande. Det enda beslut där avdrag medgavs skulle detta ske eftersom att bolaget beskattades enligt svensk skattesats.⁶⁵ För att exemplifiera hur liten tillämpning reglerna får för svenska konventionellt beskattade bolag beskriver kommissionen det som att följande situation skulle behöva föreligga. Ett bolag skulle behöva vara i en förlustposition och samtliga ägare som inte ingår i samma koncern skulle behöva vara eniga om att stödja bolaget genom kapitaltillskott för att erhålla ränteintäkter i lika stora delar, varför kommissionen ser det som mycket osannolikt att reglerna skulle träffa konventionellt beskattade svenska bolag i praktiken.⁶⁶

3.2.2 Lexel-målets överförbarhet

Regeringen menar att avgörandet i Lexel-målet inte går att använda för att göra tolkningar mer långtgående än kring tillämpningen av specifikt 2013 års regler i kombination med den specifika gränsöverskridande situation

⁶³ 2013/4206, C(2014) 8699 final, s. 5.

⁶⁴ Prop. 2012/13:1, s. 272 samt 2013/4206, C(2013) 8699 final, s. 5.

⁶⁵ 2013/4206, C(2013) 8699 final, s. 5f.

⁶⁶ 2013/4206, C(2013) 8699 final, s. 5f.

som Lexel befann sig i. EU-domstolens uttalande ska alltså inte ses som något underkännande av ränteavdragsbegränsningarna i sin helhet, eller den aktuella bestämmelsen i sin helhet.⁶⁷

Kommissionen menade att det fanns möjlighet att, även om Lexel-målet inte får någon direkt juridisk effekt på de nytilkomna 2019 års regler, utläsa en ståndpunkt ur EU-domstolens argumentation vilken troligen även kan appliceras på 2019 års regler.⁶⁸

Regeringen menar att det är viktigt att påpeka att koncernbidragsrätten endast gäller för så kallade äkta koncerner som uppfyller kravet på 90 procent ägande av dotterbolaget. I den svenska koncernbidragsrätten så träffas de inhemska koncerner vilka inte omfattas den svenska koncernbidragsrätten och ska falla under tillämpningen av den aktuella undantagsregeln. Till stöd för detta hänvisar regeringen till de förarbetsuttalanden⁶⁹ som finns till 2013 års regler, samt tidigare HFD-beslut^{70, 71}

För att förtydliga problematiken kring att dra slutsatser angående 2019 års regler skrev regeringen:

“Mot denna bakgrund är det viktigt att påpeka att viss försiktighet är påkallad avseende vilka slutsatser som kan dras kring hur EU-domstolens avgörande påverkar bedömningen av 2013 års reglers förenlighet med EU-rätten. Regeringen anser därför att det inte är möjligt att på det sätt kommissionen gör dra slutsatsen att avgörandet i Lexel-målet innebär att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna även med ändringarna från

⁶⁷ Fi2014/04205, s. 6.

⁶⁸ INFR(2013)4206C(2021)2126 final, s.7f.

⁶⁹ Prop. 2012/12:1 s. 254.

⁷⁰ P. 55 i HFD:s beslut i fråga om inhämtande av förhandsavgörande fr EU-domstolen, mål nr 4849-4850-18.

⁷¹ Fi2014/04205, s. 6.

den 1 januari 2019, står i strid med EU-rätten. Detta särskilt eftersom prövningen i Lexel gällde 2013 års regler och inte 2019 års regler.”⁷²

2019 års regler skiljer sig enligt regeringen avsevärt åt på flera punkter. Huvudregeln om att ränteutgifter inom en intressegemenskap inte fick dras av har tagits bort. Detta i kombination med att tioprocentregeln inte längre gäller inom EU/EES gör att 2019 års regler skiljer sig från 2013 års regler i väsentliga delar. Även flertalet insnävningar av tillämpningsområdet för ränteavdragsbegränsningsreglerna tas upp av regeringen vilket de beskrev enligt följande:

“Vidare innebär bl.a. implementeringen av reglerna mot hybrida mismatchningar i direktivet mot skatteundandraganden att många gränsöverskridande situationer kommer att sorteras bort före tillämpningen av de riktade reglerna (prop. 2017/18:245 s. 188). Även avdragsförbudet för efterställda skulder kommer att tillämpas för de riktade reglerna. Av förarbetena framgår ytterligare insnävningar än de nu nämnda.”⁷³

Med dessa hänvisningar menar regeringen att man visat på att kommissionens beskrivning av de ändringar som har skett från 2013 års regler som endast “motivändringar” inte är korrekt.⁷⁴

3.2.3 Förenligheten hos 2019 års regler

Regeringen inleder sitt svar kring den kritik som riktats från kommissionen angående den fortsatta förenligheten med EU-rätten med att hänvisa till

⁷² Fi2014/04205 s. 6.

⁷³ Fi2014/04205 s. 7.

⁷⁴ Fi2014/04205, s. 7.

det omfattande internationella arbete som sedan en tid tillbaka har inletts för att motverka skattebaserosion och flyttande av vinster. Detta ingår i BEPS, vilket är ett projekt framarbetat inom OECD, som har lett till flertalet rapporter på området. Inom EU har detta arbete legat till grund för direktiv 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, även kallat direktivet mot skatteundandragande.⁷⁵

Det övergripande syftet med de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är enligt regeringen att förhindra aggressiv skatteplanering med ränteavdrag. Regeringen beskriver sådan aggressiv skatteplanering och de bakomliggande syftena med denna, samt varför 2019 års regler har sådan generell utformning som de har med följande formulering: "Sådan skatteplanering där en skuld medvetet skapas inom en intressegemenskap leder till en urholkning eller förskjutning av en medlemsstats skattebas, eftersom lånet leder till att den beskattningsbara vinsten i denna medlemsstaten blir mindre, med följderna att det betalas mindre skatt. De nu aktuella reglerna syftar till att undvika att så sker, såväl i inhemska som gränsöverskridande situationer. För att uppnå detta syfte är 2019 års regler generellt utformade och gäller för företag i intressegemenskap oavsett om det företag som har lämnat ett lån har hemvist i Sverige eller i en annan medlemsstat."⁷⁶

Den svenska regeringen vill även påpeka att de svenska reglerna, till skillnad från vad som var fallet i målen Thin Cap C-524/04 och Cadbury Schweppes C-196/04, där olika regler tillämpades beroende på bolagets hemvist i den berörda medlemsstaten eller inte, så gör de svenska reglerna ingen distinkt skillnad utifrån var bolaget har sin hemvist. Eftersom att ingen sådan skillnad görs och att bedömning därmed inte sker efter någon form av olika behandling på grund av detta så menar regeringen att det

⁷⁵ Fi2014/04205, s. 7f.

⁷⁶ Fi2014/04205 s. 8.

inte kan vara fråga om någon form av diskriminering, vilken är förbjuden enligt art. 49 EUF.⁷⁷

I nästa steg av sin argumentation lyfter regeringen fram att oaktat omständigheten att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inte utgör någon inskränkning av etableringsfriheten i art. 49 EUF som inte går att rättfärdiga med hänvisning till allmänintresset att förhindra skatteundandraganden.⁷⁸ Att den potentiella inskränkningen av etableringsfriheten som sker bör godkännas menar regeringen följer av flertalet tidigare domar⁷⁹ från EU-domstolen.⁸⁰

3.2.4 Kritiken kring “inte endast fiktiva situationer”

Kritik mot den svenska formuleringen “uteslutande eller så gott som uteslutande”, vilken ska tolkas som 90–95 procent upp till 100 procent enligt förarbeten⁸¹ har riktats mot Sverige från EU-kommissionen. Kritiken har handlat om att formuleringen inte på ett tillfredställande sätt begränsas till att endast omfatta rent fiktiva upplägg och att den kritik som framfördes kring 2013 års bestämmelser även gäller 2019 års regler.⁸² Regeringen bemöter denna kritik genom att påpeka att det i Lexel-målet inte fördes något resonemang kring vilket syfte Lexel hade med att ta upp lånet, utan istället resonerar kring att de svenska reglerna skulle kunna träffa transaktioner som inte är rent fiktiva till sin natur. I den svenska bedömning är dock syftet bakom uppkommandet av skuldförhållandet

⁷⁷ Fi2014/04205 s. 9.

⁷⁸ FI2014/04205 s. 9.

⁷⁹ C-534/04 Thin Cap Group, C-264/96 Colmer, C-446/03 Marks & Spencer, C-296/04 Cadbury Schweppes, C-231/05 Oy AA.

⁸⁰ FI2014/04205 s. 9.

⁸¹ Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 498 samt prop. 2017/18:245 s. 184.

⁸² INFR(2013)4206C(2021(2126) final, s. 6.

centralt vid bedömningen av om avdrag ska godkännas eller ej.⁸³

Regeringen påpekar även att affärsmässiga villkor i sig inte utesluter att det kan röra sig om fiktiva upplägg samt att den svensk undantagsregeln var snävare i sitt tillämpningsområde än art. 6 skatteflyktsdirektivet^{84, 85}.

⁸³ Fi2014/04205 s. 9f.

⁸⁴ Direktiv 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

⁸⁵ Fi2014/04205 s. 10 och 12.

4 Husqvarna

Den 13 december 2021 meddelade HFD dom om förhandsbesked i mål 659-21 "Husqvarna". I domen underkänner HFD den centrala ränteavdragsbegränsningsregeln i 24 kap. 18 § st. 2 IL med hänvisning till att denna bestämmelse strider mot EU-rättens etableringsfrihet i art. 49 EUF-fördraget.

4.1 Bakgrund i målet

Husqvarna Holding AB är ett svenskt aktiebolag som ingår i en större internationell koncern. Husqvarna hade vid tillfället en skuld på drygt 11 miljarder kronor till ett irländskt bolag i samma koncern.⁸⁶ Husqvarna ansökte hos skatterättsnämnden om ett förhandsbesked om huruvida räntan som man betalade till det irländska bolaget var avdragsgill.⁸⁷ Det långgivande irländska bolaget beskattades med 12,5 procent och lånet hade enligt Husqvarna uppkommit på marknadsmässiga grunder.⁸⁸ Skatterättsnämnden meddelade att räntan som betalats inte omfattades av begränsningsregeln i 24 kap 18 § st. 2 IL eftersom att lånet var affärsmässigt motiverat.⁸⁹ I sin ansökan till skatterättsnämnden ställde Husqvarna frågan om, i det fall lånet ansågs omfattas av undantagsregeln, avdrag skulle tillåtas oavsett med hänvisning till att undantagsregeln i sig stred mot EU-rättens etableringsfrihet.⁹⁰ Skatterättsnämndens beslut att lånet inte träffades av begränsningsregeln ledde dock till att denna fråga förföll och inte blev besvarad av skatterättsnämnden.⁹¹ Skatteverket valde

⁸⁶ HFD 659-21, p. 3.

⁸⁷ skatterättsnämndens beslut i ärende dnr 10/20/D.

⁸⁸ HFD 659-21, p. 4.

⁸⁹ Skatterättsnämndens beslut i ärende dnr 10-20/D

⁹⁰ HFD 659-21, p. 5.

⁹¹ HFD 659-21, p. 6.

att överklaga beslutet och yrkade att beslutet skulle ändras till att avdrag för ränteutgifterna skulle nekas enligt undantagsregeln. Skatteverket menade att detta var möjligt eftersom att undantagsregeln inte utgjorde någon otillåten inskränkning av etableringsfriheten.⁹² Husqvarna ansåg att skatterättsnämndens beslut skulle fastställas, och i det fall någon del av deras räntekostnader omfattades av undantagsregeln så skulle undantagsregeln anses utgöra en otillåten inskränkning av etableringsfriheten.⁹³

4.1.1 HFD prövar enligt en annan rättslig grund än underinstans

HFD fyller funktionen som överklagningsinstans för skatterättsnämnden. Av den anledningen så prövar HFD som regel endast frågor som redan besvarats av skatterättsnämnden. I det aktuella fallet så har inte den fråga som prövas av HFD prövats av skatterättsnämnden eftersom denna fråga förföll i underinstansen. HFD anser att det saknas hinder för att pröva samma mål enligt en annan rättslig grund än den som prövats i underinstansen och hänvisar till ett mål i Regeringsrätten från 2000.⁹⁴ I målet från år 2000 var det fråga om att den klagande inkommit med en ny alternativ rättslig grund i sitt överklagande. Detta menade Riksskatteverket stred mot instansordningsprincipen och att Regeringsrätten därmed inte kunde pröva den nytillkomna rättsliga grunden. Regeringsrätten uttalade att det förhållande att grunden åberopats först i överklagandet inte utgjorde något hinder för att den skulle kunna prövas av Regeringsrätten.⁹⁵

⁹² HFD 659-21, p. 7.

⁹³ HFD 659-21, p. 8.

⁹⁴ HFD 659-21, p. 22-23.

⁹⁵ RÅ 2000 not. 59.

4.2 Att HFD prövar EU-konformiteten

Att frågan om huruvida undantagsregeln ansågs utgöra en otillåten inskränkning av etableringsfriheten inte prövades i skatterättsnämnden hindrade inte HFD från att ta upp målet. I skatterättsnämnden hade efter att den första frågan kring bestämmelsens omfattning hade besvarats, inget behov av att besvara den andra frågan funnits, och frågan förföll därför. Att pröva de aktuella frågorna i denna ordning är vad som regelmässigt tillämpas i de fall det är fråga om en bestämmelses EU-konformitet. I vissa fall har dock HFD ansett det som motiverat att frånga detta förfarande och istället pröva frågorna i omvänd ordning p grund av prejudikatintresset i den icke besvarade frågan. HFD hänvisar till två mål där man gjort på detta sätt. I det första målet, från 2017⁹⁶, gällande beskattning av utdelning och i det andra målet, från 2021⁹⁷, gällande den tidigare gällande bestämmelse vars motsvarighet är aktuell i det nuvarande målet.⁹⁸ Gemensamt för dessa två mål är att frågan dömts till den klagandes nackdel i lägre instans, till skillnad från i det nu aktuella målet där Husqvarna beviljats avdrag i lägre instans.⁹⁹

4.2.1 Att pröva enligt omvänd ordning

Att göra som skatterättsnämnden och först pröva om avdraget ska vägras eller medges enligt intern rätt, och om det vägras undersöka dettas förenlighet med EU-rätten, är den ordning som regelmässigt tillämpas i svenska domstolar. I undantagsfall har dock HFD ansett det motiverat att vända på ordningen och således först pröva bestämmelsens förenlighet med EU-rätten, och om den anses vara förenlig sedan pröva hur saken ska

⁹⁶ HFD 2017 ref. 57.

⁹⁷ HFD 2021 not. 10.

⁹⁸ HFD 659-21, p. 16-18.

⁹⁹ HFD 2021 not. 10, s. 10, HFD 2017 ref. 57, s. 11 samt HFD 659-21, s. 2.

behandlas enligt intern rätt. I Husqvarnamålet refererar HFD till följande två mål där man valt att göra detta.¹⁰⁰

4.2.1.1 HFD 2017 ref. 57

I detta mål var frågan kring huruvida X kunde ta upp den utdelning han mottagit från ett cypriotiskt bolag till fem sjättedelar enligt 42 kap 15 a § i svensk rätt.¹⁰¹ Enligt den svenska lagstiftningen så skulle detta inte vara möjligt för X eftersom att denna bestämmelse endast gällde för svenska aktiebolag. X yrkade att bestämmelsens tillämpning stred mot EU-rätten att behandla dennes cypriotiska utdelningar annorlunda än svenska jämförbara utdelningar.¹⁰² I målet dömdes till X fördel med hänvisning till att det inte var fråga om ett rent konstlat upplägg och att placerandet av kapital i en annan medlemsstat med en skattesats på 10 procent jämfört med den svenska skattesatsen 26,3 procent inte utgjorde missbruk av den fria rörligheten för kapital.¹⁰³

4.2.1.2 HFD 2021 not. 10

I detta mål tar HFD ställning till det förhandsbesked som kommit från EU-domstolen i C484/19. HFD meddelade prövningstillstånd avseende frågan om den aktuella bestämmelsens förenlighet med EU-rätten.¹⁰⁴

Efter det att EU-domstolen underkänt 2013 års undantagsregel i Lexel-målet¹⁰⁵ och HFD underkänt bestämmelsen i svensk domstol¹⁰⁶ meddelade EU-kommissionen den svenska regeringen att EU-kommissionen ansåg att även 2019 års undantagsbestämmelse stred mot etableringsfriheten. EU-

¹⁰⁰ HFD 659-21, p. 16-18.

¹⁰¹ HFD 2017 ref. 57, s. 1.

¹⁰² HFD 2017 ref. 57, s. 2.

¹⁰³ HFD 2017 ref. 57, s. 1, 4 och 5.

¹⁰⁴ HFD 2021 not. 10, p. 11.

¹⁰⁵ C-484/19.

¹⁰⁶ HFD 2021 not. 10.

kommissionens inställning till den nuvarande undantagsbestämmelsen har lett till att oklarhet kring vad som gäller kring bestämmelsen. Det bedömdes i detta fall finnas ett allmänt intresse av att det genom ett förhandsbesked producerades ett vägledande prejudikat i frågan. I sådana fall kan HFD välja att pröva ett mål i en ordning som frångår det klassiska, och frångå ordningen enligt vilken yrkanden gjorts.¹⁰⁷

4.3 Lexel-målets överförbarhet till aktuellt mål

HFD hämtade i målet HFD 2021 not. 10 in ett förhandsavgörande från EU-domstolen kring huruvida 2013 års regler stred mot etableringsfriheten i art. 49 EUF-fördraget. Denna förfrågan resulterade i Lexel-målet, i vilket EU-domstolen gjorde bedömningen att 2013 års regler inte var förenliga med etableringsfriheten.

I domen¹⁰⁸ som meddelades den 13 december 2021 så väljer HFD att luta sig till stor del mot den argumentation som EU-domstolen förde i Lexel-målet. Det bärande argumentet från EU-domstolen som HFD hänvisar till är det att ”artikel 49 i EUF fördraget ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för ränta som utbetalats till ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle anses föreligga om båda bolagen hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten, eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag.”¹⁰⁹ I Lexel-målet var det ostridigt att de inblandade bolaget hade omfattats av

¹⁰⁷ HFD 659-21, p. 19-21.

¹⁰⁸ HFD 659-21.

¹⁰⁹ HFD 659-21, p. 25.

de svenska reglerna kring koncernbidrag och båda bolagen hade varit svenska. HFD tolkade detta som att det genom detta var klarlagt att en otillåten inskränkning av etableringsfriheten förelåg, och att undantagsregeln därmed skulle underkännas.¹¹⁰ HFD menar att bedömningen av huruvida bestämmelsen är tillämplig eller inte ska göras på i princip samma sätt som tidigare. Det som skiljer 2019 och 2013 års begränsningsregel åt är att man ändrat ordalydelsen från "huvudsakliga skälet" i 2013 års bestämmelse, till "uteslutande eller så gott som uteslutande" i 2019 års dito.¹¹¹ HFD formulerar frågan i målet med huruvida den ovan nämnda förändringen är tillräcklig för att den nya formuleringen av bestämmelsen ska anses som utformad i förenlighet med fördraget.¹¹² Då, enligt HFD, ingen förändring skett för begränsningsregelns tillämpningsområde i relation till koncernbidragsreglerna så faller fortfarande de fall där koncernbidrag är möjliga utanför bestämmelsens tillämpningsområde. Som följd av detta krävs det att det går att motivera en sådan begränsning med hänvisning till tvingande skäl av allmänintresse.¹¹³

4.3.1 Bekämpandet av skatteundandragande och skatteflykt

Likt vad EU-domstolen uttalade i Lexel-målet, så krävs det för att ett sådant tvingande skäl med hänsyn till allmänintresset ska föreligga, att bestämmelsens specifika mål är att förhindra fiktiva upplägg designade för att undkomma beskattning. Något sådant syfte bedömdes inte finnas bakom den svenska lagstiftningen. Istället menade HFD att den svenska regeln aktualiserades även i fall som inte var rent konstlade eller fiktiva

¹¹⁰ HFD 659-21, p. 26.

¹¹¹ HFD 659-21, p. 27.

¹¹² HFD 659-21 p. 28.

¹¹³ HFD 659-21, p. 29.

upplägg eftersom transaktioner som genomfördes på marknadsmässiga villkor träffades av bestämmelsen. Detta menar HFD leder till att argumentationen kring bestämmelsens funktion i bekämpandet av skatteundandragande inte med framgång kan föras. HFD menar att denna bedömning kan användas direkt även på 2019 års bestämmelse. En insnävning har som tidigare beskrivits gjorts från "huvudsakligen" till "uteslutande eller så gott som uteslutande", men det bedöms fortfarande finnas en möjlighet att transaktioner som inte till 100 procent är fiktiva eller konstlade kan träffas av bestämmelsen, vilket HFD anser vara ett krav som kan utläsas ur Lexel-målet.¹¹⁴ I p. 56 Lexel-målet¹¹⁵, vilken är en av de punkter som HFD refererar till uttrycker EU-domstolen följande:

"Det ska konstateras att undantagsregeln kan omfatta transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor och som följaktligen inte utgör rent konstlade eller fiktiva upplägg i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet."

Ståhl m.fl. har ställt sig frågande till vad ett fiktivt upplägg egentligen är. Om det endast handlar om vad som kan kallas skentransaktioner, eller om även ett civilrättsligt giltigt förhållande kan falla under definitionen av fiktivt upplägg. De bedömer frågan som utan ett givet svar och menar att rättspraxis kring detta behöver förtydligas.¹¹⁶

¹¹⁴ HFD 659-21, p. 30-32.

¹¹⁵ C-484/19.

¹¹⁶ Ståhl m.fl. (2011) s. 52.

4.3.2 Säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten

Vid bedömningen av huruvida säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten med framgång kunde argumenteras för hänvisade HFD till de förarbeten som finns kring de båda bestämmelserna. Formuleringen av syftet med bestämmelserna som valts var att förhindra den urholkning av det svenska beskattningsunderlaget som skulle kunna bli följden av den skatteplanering som är kopplad till avdrag för ränteutgifter i en gränsöverskridande situation. En sådan formulering skulle enligt HFD inte på något sätt blandas ihop med behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning gällande beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Detta eftersom, enligt HFD, en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra ett tvingande hänsyn till allmänintresset. Röntan skulle dessutom ha varit avdragsgill i det fall att transaktionen skett mellan två företag som inte var i intressegemenskap. En transaktion som hade godkänts i det fallet att bolagen inte var i intressegemenskap, hade alltså inte accepterats i en likvärdig transaktion om bolagen var i intressegemenskap. Med hänvisning till detta så ansåg HFD att rättfärdigandegrunden att skydda fördelningen av beskattningsrätten inte heller kunde godtas. Som följd av att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten inte ansågs ha giltig grund, kunde denna inte heller bedömas gemensamt med behovet av att bekämpa skatteflykt.¹¹⁷

4.3.2.1 Att skydda den svenska skattebasen

I Lexel-målet resonerar EU-domstolen kring flertalet möjliga argument som lagts fram av Sverige för att rättfärdiga sin lagstiftning. Möjligheten att rättfärdiga reglerna genom hänvisning till behovet att säkerställa en

¹¹⁷ HFD 659-21, p. 33-36.

välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är en av dessa. Kammarrätten ansåg att undantagsregeln kunde motiveras med hänvisning till detta behov.¹¹⁸ HFD var inte lika säkra och valde att hänskjuta frågan till EU-domstolen eftersom att de ansåg att det rådde oklarhet i frågan. HFD påpekade att EU-domstolen i flertalet avgöranden slagit fast att det är möjligt att utestänga utländska koncernbolag från tillämpningsområdet för bestämmelser om resultatutjämning inom koncerner.¹¹⁹ Att konsolidera över- och underskott på moderbolagsnivå för de bolag som utgör en skattemässig enhet har av EU-domstolen varit en sådan fördel som gjort att det ansetts motiverat att begränsa denna möjlighet till inom ett lands gränser.¹²⁰ Andra skattefördelar än de rörande över- och underskott inom koncernen har dock bedömts behöva prövas separat kring huruvida medlemsstaten genom lagstiftning får utesluta gränsöverskridande situationer.¹²¹ I en tidigare dom gällande nederländska ränteavdrag bedömdes dessa regler inte kunna rättfärdigas eftersom att dessa regler, till skillnad från vad som var fallet med den allmänna avräkningen mellan utgifter och inkomster inom koncernen, var fråga om en fördel som saknade samband med det skattesystem som var tillämpligt för koncerner.¹²² Den fördel som Lexel vill dra nytta av ska alltså inte förväxlas med en sådan fördel som följer av konsolidering inom en skattemässig enhet.¹²³

När det kom till bedömningen av undantagsregelns möjlighet att godkännas enligt motiveringen kring en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna konstaterade EU-domstolen att det fanns hinder för detta i förarbetena till bestämmelsen. I förarbetena tas syftet med regleringen upp och denna är uttryckligen att förhindra den urholkning av det svenska beskattningsunderlaget som riskerar att bli

¹¹⁸ C484/19, p. 25.

¹¹⁹ C-484/19, p. 28.

¹²⁰ C-484/19, p. 62.

¹²¹ C-484/19, p. 63.

¹²² C-484/19, p. 64.

¹²³ C-484/19, p. 65.

följden av skatteplanering genom ränteavdrag som kan bli aktuell. Ett sådant syfte har uttryckligen differentierats från den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹²⁴ Detta var inte den enda omständigheten som bedömdes som problematisk av EU-domstolen. Den aktuella räntekostnaden hade i det fall bolagen inte hade ingått i samma intressegemenskap varit avdragsgill. Eftersom att en villkorsmässigt likvärdig transaktion accepterades ansågs argumentet att behöva hindra den ena av dessa transaktioner inte kunna godtas med motiveringen att säkerställa den välavvägda fördelningen mellan medlemsstaterna.¹²⁵

¹²⁴ C-484/19, p. 67 och 68.

¹²⁵ C-484/19, p. 69 och 70.

5 Möjlighet eller skyldighet att begära förhandsavgörande från EU-domstolen

Råder det oklarhet kring hur FEUF ska tolkas har nationella domstolar en möjlighet att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen enligt art. 267 FEUF. I det tredje stycket av artikeln stadgas att "när en sådan fråga uppkommer i ett ärende vid en domstol i en medlemsstat, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, ska den nationella domstolen föra frågan vidare till domstolen." Detta ska enligt Schmauch utläsas som en skyldighet för högsta nationella instans att begära förhandsbesked från EU-domstolen vid oklarhet kring tolkning av FEUF.¹²⁶ För att HFD, i egenskap av domstol mot vars avgörande det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, ska kunna underlåta att hänskjuta en sådan fråga till EU-domstolen krävs sedan *Cilfit*¹²⁷ att det är fråga om någon av tre situationer. Schmauch beskriver dessa tre situationer som följande: "om den uppkomna frågan saknar relevans; om den aktuella unionsbestämmelsen redan uttolkats av EU-domstolen (s.k. *acte éclairé*) eller; om den korrekta tolkningen av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns något utrymme för något rimligt tvivel (s.k. *acte clair*)".¹²⁸ Fernlund tycks dock endast utläsa de senare två ur fallet.¹²⁹ Vad som krävs för att HFD ska få underlåta att begära förhandsavgörande från EU-domstolen på grund av att den korrekta tolkningen anses vara så uppenbar att det inte finns något utrymme för rimligt tvivel förtydligades

¹²⁶ Schmauch (2018).

¹²⁷ C-283/81.

¹²⁸ Schmauch (2018).

¹²⁹ Fernlund (2020).

genom domen i målet *Association France Nature Environnement*¹³⁰. För att HFD ska ha denna möjlighet så krävs det att HFD är övertygade om att saken är lika uppenbar för domstolarna i de andra medlemsstaterna samt för EU-domstolen.¹³¹ HFD ska med beaktande av unionens särdrag, de särskilda svårigheter som dess tolkning medför samt risken för skiljaktigheter i rättspraxis inom unionen även pröva i vilken utsträckning man inte är skyldig att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.¹³²

Fernlund menar att det i de fall en sista instans överväger att döma till den enskildes nackdel finns en större anledning att iaktta försiktighet kring att fälla ett avgörande utan att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Att döma utan att inhämta förhandsbesked i frågor där tolkningen inte är klar kan få stora konsekvenser för den aktuella medlemsstaten. Medlemsstaten kan då dömas för att ha brutit mot fördraget och medlemsstaten kan även bli skadeståndsskyldigt.¹³³

Ståhl m.fl. har en något mindre strikt syn på skyldigheten för högsta instans att begära förhandsavgörande från EU-domstolen så fort minsta tveksamhet finns. De argumenterar för att en sådan strikt tolkning skulle innebära att måltillströmningen till EU-domstolen skulle bli ohanterlig. En sådan ökning skulle även komma att påverka kvaliteten i EU-domstolens verksamhet på ett negativt sätt.¹³⁴ Vidare menar Ståhl m.fl. att CILFIT-doktrinen bör utläsas som olika strikt för olika rättsområden. För exempelvis mervärdesskattefrågor tycks en större acceptans för nationella domstolar att själva tolka EU-rätten, medan det på företagsbeskattningsområde synes vara av extra stor vikt att EU-domstolen tillfrågas om EU-rättens innebörd.¹³⁵

¹³⁰ C-379/15.

¹³¹ C-379/15, p. 48.

¹³² C-379/15, p. 49 och 50.

¹³³ Fernlund (2020).

¹³⁴ Ståhl m.fl. (2011), s. 29f.

¹³⁵ Ståhl m.fl. (2011), s. 30f.

Även Bernitz har behandlat frågan och menar att Cilfit-kriterierna får anses vara snäva till sin utformning och att det knappast är någon medlemsstat som följer dessa fullt ut. Denna kritik har dock inte fått EU-domstolen att ändra sin inställning vilken bekräftas i målet *Ferreira da Silva e Brito*¹³⁶. EU domstolen har även efter detta fortsatt att befästa Cilfit-kriteriernas position¹³⁷

¹³⁶ C-160/14.

¹³⁷ Bernitz (2021) s. 28-30.

6 Analys

HFD konstaterar att den ändring som gjorts i bestämmelsen genom införandet av 2019 års regler innebär att det föreskrivs att skuldförhållandet ska ha uppkommit "uteslutande eller så gott som uteslutande" istället för "huvudsakligen" för att uppnå en väsentlig skatteförmån. I övrigt så är HFD av uppfattningen att bedömningen av de båda bestämmelserna tillämplighet ska göras utifrån i princip samma omständigheter. Även om detta inte är den enda ändringen i reglerna kring ränteavdrag så får detta konstaterande anses vara rimligt. Att undersöka om denna ändring leder till att den nya formuleringen ska anses som förenlig med EU-rätten blir följaktligen nästa logiska steg. Eftersom inte heller den nya undantagsregeln är tillämplig mellan företag som omfattas av koncernbidragsreglerna så krävs det enligt Lexel-målet att den nya bestämmelsen kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresset.

6.1 Tolkningen av fiktiv alternativt konstlad situation

I Husqvarnamålet resonerar HFD kring 2019 års begränsningsregel och dess ordalydelse. HFD refererar till det resonemang som förs av EU-domstolen i Lexel-målet kring att en inskränkning av etableringsfriheten med hänvisning till intresset att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt. För att detta ska kunna göras så krävs det enligt Cadbury Schweppes att det är fråga om bestämmelsen tar sikte på att förhindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den genererade vinsten. I Lexel-målet prövades 2013 års formulering i vilken "huvudsakligen" användes. Detta bedömdes inte uppfylla kravet eftersom tillämpningsområdet för denna bestämmelse omfattade fler transaktioner än endast de fiktiva uppläggen. I 2019 års

bestämmelse har "huvudsakligen" ersatts av "uteslutande eller så gott som uteslutande". HFD:s mening är att den argumentation som fördes i Lexel-målet är direkt överförbart även till 2019 års bestämmelse. HFD menar att omständigheten att en transaktion genomförs uteslutande av skatteskal inte räcker för att anses som konstlad eller fiktiv. Den insnävning av tillämpningsområdet som gjorts i och med ändringen till "uteslutande eller så gott som uteslutande" är enligt HFD inte tillräckligt långtgående eftersom att bestämmelsen fortfarande inte träffar rent konstlade eller fiktiva upplägg. Jag tolkar detta som att det 90-95 procentiga kravet som 2019 års bestämmelse inte räcker enligt HFD. Om en 90-95 procentigt krav inte är tillräckligt så tycks det falla sig naturligt att det krav man skulle kunna acceptera behöver vara riktat mot 100 procent. Detta är enligt mig inte en orimlig tolkning vid första anblick. EU-domstolens användande av formuleringen "rent konstlad eller fiktiv" kan tänkas åsyfta 100 procentiga fall. I Cadbury Schweppes så slog EU-domstolen fast att rent fiktiva upplägg inte godkändes idet fallet var det fråga om 100 procent och det är då logiskt att den praxis som utläses ur målet är den om 100 procent. När man tittar på det ur en mer praktisk synvinkel så finns det dock problem med en sådan tolkning av begreppet i efterkommande mål.

I målet Part Service så tycks inte "rent konstlad" innebära 100 procent. Där gjordes en sammanvägd bedömning av transaktionerna och termen som användes var "huvudsakligen" vilken inte betyder 100 procent.

Vid beaktandet av Fernlunds synpunkter ska det finnas med i bakhuvudet att han argumenterar från sin erfarenhet som domare i EU-domstolen samt hur han uppfattad att saker fungerat i praktiken under sin tid i EU-domstolen. Fernlund argumenterar alltså ur sin auktoritet, vilket inte behöver vara negativt, men ska hållas i åtanke.

Likt Ståhl m.fl. anser jag att det inte går att endast ur den praxis som finns på området utläsa ett tydligt ställningstagande från EU-domstolens sida kring hur rent konstlad eller fiktiv ska tolkas. Jag vill hävda att användandet av rent konstlad eller fiktiv till skillnad mot hur HFD har använd begreppen i själva verket inte ska utläsas som ett krav på 100 procent. Alternativt om begreppen ska tolkas som HFD gjort, att det finns ett behov av att ställa kravbilden på en lägre nivå med hjälp av en annan formulering. Ett sådant högt ställt krav som 100 procent skulle vara alltför enkelt att kringgå i praktiken. Det skulle i det fallet vara tillräckligt att införa ett element i transaktionen som inte är att anse som fiktivt, vilket inte bör utgöra några större svårigheter. Exempelvis skulle en mycket liten marknadsmässig transaktion mellan företagen i teorin kunna utökas till vilken storlek som helst, så länge det finns ett uns av marknadsmässighet någonstans i transaktionen. Bedömningen som EU-domstolen gör i Lexel-målet kring hur stor andel av transaktionen som ska vara konstlad eller fiktiv görs eftersom den då aktuella svenska bestämmelsen genom sin formulering huvudsakligen ställde ett krav på 75 procent, vilket EU-domstolen ställde mot den tidigare praxis som HFD tycks ha tolkat som 100 procent. EU-domstolens resonemang i p. 56 av Lexel-målet: "Det ska konstateras att undantagsregeln kan omfatta transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor och som följaktligen inte utgör rent konstlade eller fiktiva upplägg i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas på vinst som genererats av verksamhet som bedrivs i landet" tycks tolkas mycket binärt. Ur EU-domstolens formulering så går att utläsa att marknadsmässiga villkor ställs som motpol mot de rent konstlade och att en transaktion som innehåller marknadsmässiga villkor inte bedöms kunna vara rent konstlade eller fiktiva. Antingen så bedöms marknadsmässighet finnas, eller så finns den inte. Denna formulering kan jämföras mot resonemanget i Cadbury Schweppes målet där EU-domstolen menade att en kontroll av i vilken grad ekonomisk verksamhet bedrivs. Ska en sådan kontroll av den graden av faktiskt verksamhet så kan denna inte rimligtvis

krävas vara noll. Det tycks därmed finnas oklarhet även hos EU-domstolen kring hur detta kriteriet ska bedömas.

Med detta som bakgrund så tycks den praxis som finns från EU-domstolen inte vara tillfredsställande tydlig i frågan.

6.2 Att pröva enligt en annan rättslig grund än Skatterättsnämnden

HFD väljer att pröva om avdrag ska medges på en annan rättslig grund än den som prövades i skatterättsnämnden. Att pröva saken enligt en annan rättslig grund än den ursprungliga har Regeringsrätten bedömt inte strida mot instansordningsprincipen, i de fall det inkommit en alternativ rättslig grund i ett överklagande. Skillnaden mellan det nu aktuella målet och det refererade målet är följande: I det refererade målet har den rättsliga grunden tillkommit vid ett överklagande och högre instans anser sig i det fallet inte vara hindrade av instansordningsprincipen att pröva den nytillkomna rättsliga grunden trots att denna inte prövats i lägre instans. I det aktuella fallet är det inte fråga om en nytillkommen rättslig grund, utan en rättslig grund som funnits med under hela förfarandet. Det är alltså inte fråga om två identiska situationer, men den gemensamma nämnare som finns är att det är fråga om att pröva enligt en rättslig grund som inte prövats i lägre instans.

HFD:s resonemang kring att det för den sökande som genom ett förhandsbesked vill få klarlagt om en kostnad är avdragsgill, saknar betydelse på vilken av flera alternativa grunder som avdrag ska medges väcker ett par frågor. I detta fall hade Husqvarna medgetts avdrag för sina räntekostnader i lägre instans. I det fall att det är så som HFD menar att det saknar betydelse för Husqvarna på vilken rättslig grund som beslutet tas, så borde de med stor sannolikhet helst se att frågan inte behandlas överhuvudtaget av HFD. De har redan fått sin vilja igenom och en ändrad

dom skulle således vara negativt för Husqvarna. Husqvarna tycks därmed endast ha att förlora på att saken tas upp till prövning i HFD, om man ska följa HFD:s resonemang. Detta eftersom att man i det fall att HFD funnit att den aktuella bestämmelsen de facto var EU-konform, hade de behövt gå vidare till den andra, ursprungliga rättsliga grunden och prövat denna. Hade man vid en sådan prövning kommit fram till att Husqvarnas transaktion skulle omfattas av bestämmelsen så hade alltså Husqvarna hamnat i sämre ställning av att saken prövades i HFD. Detta trots att det tycks som att anledningen till att målet tagits upp till bedömning i HFD varit att det funnits ett "allmänt intresse" att få fram ett prejudikat kring huruvida en bestämmelse är EU-konform eller ej. Det framgår inte av domen hur HFD hade ställt sig i frågan kring om transaktionen omfattats av bestämmelsen eller ej. Kärnfrågan som HFD finner värde i är den om EU-konformitet. Öppnar HFD för att pröva EU-konformitet i fall där den aktuella saken inte omfattas av den ifrågasatta svenska bestämmelse skulle det betyda att HFD kan behöva fatta beslut kring svensk lags EU-konformitet i en allt högre utsträckning. En sådan prövning kan alltså ske utan att den sökande har missgynnats av att bestämmelsen bryter mot EU-rätten. Den typen av prövning tycks närma sig proaktiv vägledning från HFD i form av prejudikat. HFD menar att det finns ett allmänt intresse av att få fram ett snabbt vägledande prejudikat antyder att det finns många transaktioner som skulle beröras av ett sådant prejudikat. Om så är fallet kan det tyckas märkligt att det mål som används för att forma prejudikatet inte på ett bättre sätt träffar kärnfrågan. Nästa gång en svensk bestämmelses förenlighet med EU-rätten ifrågasätts tycks gränsen för när ett allmänt intresse finns, inte kräva att det finns ett aktuellt mål där den aktuella oförenligheten står i beaktning att få konsekvenser för den berörda parten.

Som Ståhl m.fl. anförde redan 2011 så tycks inte den praxis som finns kring rent fiktiv och konstlad vara helt klarlagd. Den praxis som hänvisar till vad

gäller definitionen av dessa begrepp tillkom innan 2011 och man kan därmed påstå att frågan är lika aktuell idag som den var 2011. Mot bakgrund av vad som anförts i uppsatsen så anser jag att HFD:s val att inte begära ett förhandsbesked från EU-domstolen går att ifrågasätta. Praxis i frågan tycks inte vara så pass klar att det kan anses som självklart hur samtliga nationella domstolar samt EU-domstolen skulle döma i frågan sett ur denna uppsats. Jag anser att därför att det hade varit fördelaktigt om HFD i detta mål hade valt att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

6.3 Skillnaden i behandling mellan koncernbidrag och ränteavdrag

Det kan konstateras att den principiella inställningen till ränteavdrag och koncernbidrag skiljer sig åt på såväl nationell- som EU-nivå. Kring koncernbidragen EU-domstolen tillåtit en mycket mer långtgående insnävning av denna rätt än man gjort kring ränteavdragen. Regelverken, som i praktiken i många fall fyller i princip samma funktion för koncernbolagen, ser väldigt annorlunda ut i sin utformning. Inom koncernbidragsrätten har EU-domstolen tillåtit länder begränsa denna rätt till att, i de flesta fall, endast få göras inom landet. Detta eftersom att man ansåg det som orimligt att koncerner fritt skulle så flytta sitt kapital genom gränsöverskridande transaktioner och på så sätt fritt kunna välja vart man får sin vinst beskattad. Medlemsstaterna har dock inte fått göra detta obegränsat. De undantag som finns har inom svensk rätt placerats i 35a kap. där de istället kallas för koncernavdrag. Detta tycks vara fullt rimligt, frågan blir då om inte EU-domstolen genom att strama åt möjligheterna att införa ränteavdragbegränsningsregler underminerar det skydd som medlemsstaternas skattebas fått kring koncernbidrag. Resultatet av denna

linje från EU-domstolen riskerar enligt min mening att bli att det i de fall där koncernbidragsrätt inte föreligger, utan några större svårigheter går att kringgå detta problem genom koncerninterna lån. Om saken kommer upp till prövning i EU-domstolen, och denna väljer att gå på den linje som HFD uttolkat att de gör, blir det skydd som finns inom koncernbidragsrätten i praktiken utan verkan.

6.4 Skillnaden mellan att skydda den egna skattebasen och att verka för en välavvägd fördelning av beskattningsrätten

Även om EU-domstolen tydligt tar ställning kring skillnaden på de två syftena "att skydda den svenska skattebasen" och att "skydda den välavvägda fördelningen av skattebaser mellan medlemsstaterna" så tycks dessa två inte vara så långt ifrån varandra i praktiken. Att det finns skillnader i hur de olika syftena kan tolkas vid sin yttersta gräns råder det inget större tvekan om. Att skydda den svenska skattebasen är som formuleringen antyder endast inriktad på att skydda det egna, medan en välavvägd fördelning ger en bild av en rättvis och solidarisk fördelning. Det får dock anses innefattas i den senare formulering att samtliga medlemsstaters skattebaser behöver skyddas för att en jämn fördelning ska kunna uppnås. Bestämmelsens tolkning hade med största sannolikhet inte varierat i någon större utsträckning om man istället valt att använda sig av den formulering som EU-domstolen godkänt. Eftersom att denna formulering i ett äldre förarbete fortfarande är aktuellt även för 2019 års undantagsregel, skulle denna omständighet med största sannolikhet utgöra en kritisk punkt i det fall EU-domstolen hade att ta ställning till 2019 års förenlighet med EU-rätten. Detta tycks vara ett av de centrala problemen med att äldre förarbeten vid tolkningen av nyare lagstiftning. Så länge denna formulering används för att beskriva syftet med bestämmelserna så

kommer detta sannolikt att vara tillräckligt för att bestämmelserna ska anses som oförenliga med EU-rätten.

6.5 Slutsats

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna har varit föremål för kritik och diskussion sedan de infördes 2009. I och med Lexel-målets avgörande 2021 bekräftades de misstankar som fanns kring 2013 års förenlighet med EU-rätten. 2019 års regler är i mångt och mycket väldigt lika de, av EU-domstolen, underkända 2013 års regler. De grundar sig till stor del i samma förarbeten och har i princip samma relation till koncernbidragsrätten som de tidigare reglerna. Sett till helheten så är det troligt att 2019 års ränteavdragsbegränsningsregler även de skulle underkännas av EU-domstolen. Jag anser dock att sättet som HFD har behandlat frågan går att ifrågasätta och att denna behandling möjligen har lett fram till rätt resultat, men på fel sätt.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1999/00:2

Prop. 2008/09:65

Prop. 2017/18:245

Litteratur

Alhager, Magnus, *dispens från inkomstskatt, lustus*, Uppsala, 1999.

[Cit. Alhager (1999)]

Bergström, Sture, *Förutsebarhet – En studie av regeringsrättens rättstillämpning*, lustus, Uppsala, 1987.

[Cit. Bergström (1987)]

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

[Cit. Dahlberg (2020)]

Dahlberg, Mattias, *Ränta eller kapitalvinst, Grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen – särskilt vad gäller finansiella instrument i gränlandet mellan lånekapital och eget kapital*, första upplagan, lustus, Uppsala, 2011. [Cit.

Dahlberg (2011)]

Grosskopf, Göran och Rabe, Gunnar, *Det svenska skattesystemet, individbeskattningen och företagsbeskattningen*, sjunde upplagan. Malmö. 1994.

[Cit. Grosskopf & Rabe (1994)]

Hultqvist, Anders. *Legalitetsprincipen – Vid inkomstbeskattningen*. Stockholm. Anders Hultqvist och Juristförlaget JF AB. 1995.

[Cit. Hultqvist (1995)]

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, avsnitt i boken Nääv, Maria & Zambiono, Mauro, *Juridisk metodlära*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

[Cit. Kleineman (2018)]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt*, artonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2021.

[Cit. Lodin m.fl. (2021)]

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

[Cit. Ståhl m.fl. (2011)]

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018.

[Cit. Tjernberg (2018)]

Elektroniska källor

Bergström, Sture, *Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?*, Skattenytt, 1984, s. 309-327.

[Cit. Bergström (1984)]

Bernitz, Ulf, Förhandsavgöranden från EU-domstolen 1995-2020, Sieps 2021, 2021.

[Cit. Bernitz (2021)]

Fernlund, Carl Gustav, *Inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen*, Svensk Skattetidning 2020:10 s. 567.

[Cit. Fernlund (2020)]

Hultqvist, Anders, Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt, 2016 s. 730

[Cit. Hultqvist (2016)]

Mattsson, Nils, *Hur tolkas svensk skattelag*, Svensk Skattetidning, 1981, s. 291-313.

[Cit. Mattsson (1981)]

Schmauch, Magnus, *En enhetlig unionsrättslig prejudikatbildning i våra domstolar*, Svensk Juristtidning, 2018 s. 658.

[Cit. Schmauch (2018)]

Övrigt

2013/4206, C(2014) 8699 final

Fi2013/153

Skatteverkets promemoria, dnr Fi2008/4093, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder.*

[Cit. Skatteverket (2008)]

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1974 A not. 850

RÅ 2000 not. 59

RÅ 2007 ref. 84

RÅ 2007 ref. 85

HFD 2017 ref. 57

HFD 2021 not. 10

HFD 659-21

EU-domstolen

C-283/81 Cilfit, ECLI:EU:C:1982:335

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

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

C-524/04 Thin Cap, ECLI:EU:C:2007:161

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

C-414/06 Lidl Belgium, ECLI:EU:C:2008:278

C-160/14 Ferreira da Silva e Brito ECLI:EU:C:2015:565

C-379/15 Association France Nature Environnement, ECLI:EU:C:2016:603

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