



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Tea Hurtig Allik

Avvikande ränta på lån i helägda kon- cerner

Koncernbidragsrättens vara eller icke vara

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT24

Innehållsförteckning

Summary	5
Sammanfattning	7
Förord.....	9
Förkortningar.....	10
1 Inledning	12
1.1 Problembakgrund	12
1.2 Syfte och frågeställningar.....	14
1.3 Metod och material.....	14
1.3.1 Rättsdogmatik och rättskälleläran	14
1.3.2 Rättskällor utanför svensk rätt	16
1.4 Avgränsningar	18
1.5 Forskningsläget.....	20
1.6 Disposition.....	21
2 Ränteavdragsbegränsningsreglerna	23
2.1 Inledning.....	23
2.2 2019 års revidering.....	23
2.3 EBITDA-regeln	24
2.3.1 Regelns utformning.....	24
2.3.2 Bakgrund till EBITDA-regeln.....	25
2.3.3 Valet av resultatmättet EBITDA	26
2.4 Ändamålet med EBITDA-regeln.....	27
3 Räntebegreppet	28
3.1 Inledning.....	28
3.2 OECD:s BEPS och EU-direktivet	28
3.3 Rättedefinitionen enligt inkomstskattelagen	29
3.4 HFD:s inställning till rättedefinitionen.....	30
3.4.1 HFD 2014 ref. 10	30
3.4.2 HFD 2021 ref. 62	31
3.4.3 HFD 2021 ref. 63	32
3.4.4 HFD 2022 not. 23.....	32
3.4.5 Avslutande kommentar	33
3.5 Rättedefinitionen - HFD:s praxis i förhållande till förarbetens uttalande.....	34
4 Uttagsbeskattningsreglerna.....	36
4.1 Inledning.....	36

4.2	Regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL och uttagsbeskattningsreglerna	36
4.3	Uttagsbeskattningsreglernas utformning	37
4.3.1	Grundläggande om uttagsbeskattningsreglerna	37
4.3.2	Definitionen av marknadsvärde	38
4.3.3	Vad avses med uttag?	38
4.4	Syftet med regelverket	39
5	Koncernbidragsrättens inverkan på ränta som understiger marknadsmässig ränta	42
5.1	Inledning	42
5.2	Dolda och öppna koncernbidrag	42
5.3	Samspelet mellan koncernbidragsrätten och uttagsbeskattningsreglerna	43
5.4	Rättsfall	44
5.4.1	Äldre praxis	45
5.4.2	RÅ 1992 ref. 106 (I och II)	46
5.4.3	RÅ 2008 ref. 84 (I)	47
5.4.4	Avslutande kommentar	48
6	Exempel med olika räntor enligt EBITDA-regeln	49
6.1	Inledning	49
6.2	EBITDA-regeln förutsättningar	49
6.3	Exempel	50
6.3.1	Inledning	50
6.3.2	Marknadsmässig ränta	50
6.3.3	Ränta under marknadsvärdet	51
6.3.4	Utebliven ränta	52
7	Avslutning	53
7.1	Diskussion	53
7.1.1	Avvikande ränta i förhållande till EBITDA-regeln	53
7.1.2	Koncernbidragsrättens betydelse för ränta som understiger marknadsvärdet	54
7.2	Slutsats	56
7.3	Framåtblickande överväganden	58
8	Källförteckning	60
	Författningar	60
	Litteratur	60
	Offentligt tryck	61
	Statens offentliga utredningar	61
	Propositioner	62

Promemorior	62
Kommittédirektiv	62
Lagrådsremiss	62
Övriga källor	62
OECD-material	62
Lagkommentarer	63
E-böcker	63
EU-direktiv	63
EU-rättsfall	63
Webbsidor	63
Rättsfallförteckning	64
Högsta förvaltningsdomstolen	64
Kammarrätten	64

Summary

Debt financing within groups has become a more common phenomenon in recent years. When financing with loans, the starting point is that market interest must be paid. For the lending company, interest income arises, which is taxable. For the borrowing company that pays interest to the lending company, an interest expense arises instead. The interest expense is a deductible cost for the borrowing company. The fact that this form of financing has become more common is largely based on the fact that there is an opportunity for groups to equalize their results with the help of the interest rate on the debt.

An interest rate that is below the market value of an intra-group loan constitutes a hidden income transfer. This essay focuses mainly on hidden income transfers in a national regard, within domestic groups. Then the withdrawal taxation rules in chapter 22 are applied. IL, whose starting point is that all form of transfers must amount to the market value. In the case of cross-border transfers, the correction rule in chapter 14 19 § IL, is primarily applied to revise the transfer for tax purposes.

The essay's legal problem is to investigate whether it is sufficient that there is a group contribution right for an interest rate below the market value to be in accordance with the EBITDA-rule. The starting point is that market interest must be paid on an intra-group loan. When market interest is not paid on an intra-group loan, the withdrawal taxation rules result in the transfer being taxed nonetheless as if market interest is paid on the loan.

Established is, an interest rate that is below the market value of an intra-group loan, a tax procedure that constitutes impermissible tax planning. To satisfy one's company with less tax expenses and to avoid tax consequences through such an interest procedure, is contrary to the fiscal purpose of taxation. The procedure results in a reduction of the tax burden for the taxpayer. In that sense, the procedure constitutes impermissible tax planning. The withdrawal taxation rules assail this problem and prevent the taxpayer from improperly appropriating tax advantages with such an interest procedure.

There is an exception which means that deviating and non-appearing interest on intra-group debts can be accepted without causing withdrawal taxation. This exception is permitted as it does not constitute a circumvention of relevant regulations such as the group contribution rules. An interest rate below the market rate constitutes a hidden group contribution. When companies within a group make use of a hidden group contribution in the form of a deviating interest rate on intra-group loans, and group contribution rights exist, this becomes an acceptable exception. When group contribution rights exist, the companies can achieve the same results as the deviating interest rate entails on loans with open group contributions. Intra-group loans with an

interest rate that is lower than the market interest rate are, thus permitted under the condition that there is a group contribution right.

The interaction between the withdrawal taxation rules and group contribution rights affects whether an interest rate below the market value contravenes the law or not. This is in relation to the group contribution rules. This legal development has emerged through HFD's jurisprudence and constitutes current law.

In recent years, additional regulations have occurred that become applicable when it comes to deviating interest on intra-group loans. Examples of such regulations are the interest deduction limitation rules. With new regulations, new questions arise regarding the legality of certain tax procedures. The general interest deduction limitation rule, specifically the EBITDA-rule, is particularly relevant when it comes to deviating interest on intra-group loans. The rule allows deductions for interest expenses but to a limited value and is the final step for companies to obtain deductions. The rule intends to inhibit the tax advantage of using borrowed capital as a financing method.

A significant tax law aspect of this is whether the group contribution right is a sufficient condition for withdrawal taxation to be avoided when applying the EBITDA-rule, or whether it constitutes a circumvention of the rule's purpose. The essay examines what the current law states about the interaction between the group contribution right and the withdrawal taxation rules in relation to the EBITDA-rule in matter of deviating interest, and whether the purpose of the rule is achieved or circumvented when group contribution right exists.

Thus, there is a need to investigate whether an interest rate that is below the market value contravenes the law or not, also in relation to the EBITDA rule.

Sammanfattning

Skuldfinansiering inom koncerner har under senare år blivit ett mer förekommande fenomen. Vid finansiering med lån är utgångspunkten att det ska utgå marknadsmässig ränta. För det långgivande bolaget uppstår en ränteintäkt, vilken är skattepliktig. För det låntagande bolaget som betalar ränta till det långgivande bolaget uppstår istället en ränteutgift. Ränteutgiften är en avdragsgill kostnad för det låntagande bolaget. Att denna finansieringsform har blivit mer förekommande grundar sig till stor del på att det uppstår en möjlighet för bolag inom koncerner att minimera sin skatt med hjälp av räntesatsen på lånet.

En räntesats som understiger marknadsvärdet på ett koncerninternt lån utgör en dold inkomstöverföring. Denna uppsats fokuserar huvudsakligen på dolda inkomstöverföringar i nationellt avseende, inom inhemska koncerner. Då tillämpas uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. IL, vars utgångspunkt är att all form av överföring ska uppgå till marknadsvärdet. Vid gränsöverskridande överföringar tillämpas framförallt korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL för att skattemässigt revidera överföringen.

Uppsatsens juridiska problem är att utreda om det är tillräckligt att det föreligger koncernbidragsrätt för att en ränta under marknadsvärdet ska vara i enlighet med EBITDA-regeln. Utgångspunkten är att det ska utgå marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån. När marknadsmässig ränta inte utgår på ett koncerninternt lån medför uttagsbeskattningsreglerna att överföringen trots allt beskattas, som om marknadsmässig ränta utgår på lånet.

Vedertaget är en räntesats, som understiger marknadsvärdet på ett koncerninternt lån, ett skatteförfarande som utgör otillåten skatteplanering. Att tillgodose sitt bolag med mindre skatteutgifter och kringgå skattekonsekvenser genom ett sådant ränteförfarande, strider mot beskattningens fiskala syfte. Förfarandet medför en minskning av den skattemässiga bördan för den skattskyldiga. I den bemärkelsen utgör förfarandet otillåten skatteplanering. Utagsbeskattningsreglerna angriper denna problematik och förhindrar att den skattskyldige otillbörligt tillägnar sig skattemässiga fördelar med ett sådant ränteförfarande.

Det finns ett undantag som innebär att avvikande samt utebliven ränta på koncerninterna lån kan godtas utan att föranleda uttagsbeskattning. Detta undantag är tillåtet då det inte utgör ett kringgående av relevanta regelverk som bland annat koncernbidragsreglerna. En räntesats under marknadsmässig ränta utgör ett dolt koncernbidrag. När bolag inom en koncern använder sig av ett dolt koncernbidrag i form av en avvikande ränta på koncerninterna lån, och koncernbidragsrätt föreligger, blir det ett godtagbart undantag. När koncernbidragsrätt föreligger kan bolagen uppnå samma resultat som den avvikande räntan medför på lån med öppna koncernbidrag. Koncerninterna lån med ränta som understiger marknadsmässig ränta tillåts således under den

förutsättning att det föreligger koncernbidragsrätt. Samverkan mellan uttagsbeskattningsreglerna och koncernbidragsrätten påverkar huruvida en räntesats som understiger marknadsvärdet är lagstridig eller inte. Detta i förhållande till koncernbidragsreglerna. Denna rättsutveckling har växt fram genom HFD:s rättspraxis och utgör gällande rätt.

Under senare år har ytterligare regelverk tillkommit som blir tillämpliga när det är fråga om avvikande ränta på koncerninternt lån. Exempel på ett sådant regelverk är ränteavdragsbegränsningsreglerna. Med nya regelverk uppstår nya frågor kring lagenligheten med vissa skatterättsliga förfaranden. Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, specifikt EBITDA-regeln, är särskilt relevant när det gäller avvikande ränta på koncerninterna lån. Regeln medger avdrag för ränteutgifter men till ett begränsat värde och är ett sista steg för bolag att erhålla avdrag. Regeln avser att hämma den skatterättsliga fördelen med att använda lånat kapital som finansieringsmetod.

En betydande skatterättslig aspekt av detta är om koncernbidragsrätten är en tillräcklig förutsättning för att uttagsbeskattning ska kunna undvikas vid tillämpning av EBITDA-regeln, eller om det utgör ett kringgående av regelns syfte. Uppsatsen undersöker vad gällande rätt konstaterar om samverkan mellan koncernbidragsrätten och uttagsbeskattningsreglerna i förhållande till EBITDA-regeln vid avvikande ränta, och om syftet med regeln uppnås eller kringgås när koncernbidragsrätt föreligger.

Det finns således ett behov av att utreda om en räntesats som understiger marknadsvärdet är lagstridig eller inte, även i förhållande till EBITDA-regeln.

Förord

Med förevarande uppsats avrundar jag min studietid på juristprogrammet.

Jag vill passa på att tacka alla som hjälpt mig på traven och stöttat mig under uppsatsskrivandet.

Jag vill tacka min handledare Mats Tjernberg, vars handledning varit otroligt givande. Mats har tillfört intressanta perspektiv och vi har haft lärorika diskussioner som jag kommer att bära med mig framåt.

Jag vill även tacka mina nära och kära som varit med mig under min studietid och som har stöttat och hejat på mig hela vägen.

Jag vill även tacka mig själv för all tid, tålamod och engagemang som jag lagt ner på detta arbete, men även under hela utbildningen.

Lund den 21 maj 2024

Tea Hurtig Allik

Förkortningar

IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
RF	Regeringsformen (1974:152)
SOU	Statens offentliga utredningar
Fi.	Finansdepartementet
Dir.	Kommittédirektiv
RÅ	Regeringsrättens årsbok
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden
FSK	Företagsskattekommittén
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EBITDA	Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
Prop.	Proposition
SvSkT	Svensk Skattetidning
SvJT	Svensk Juristtidning
m.fl.	Med flera

kap.	Kapitel
nr.	Nummer
ref.	Referat
s.	Sida

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

I Sverige har vi en omfattande avdragsrätt för räntor. Enligt svensk lagstiftning får det bland annat göras avdrag för ränteutgifter som uppstått för att förvärva och bibehålla skattepliktiga inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag beviljas även för ränteutgifter som inte uppstått på dessa grunder och som inte är beroende av att ränteinkomsten beskattas. Det råder således en ovillkorlig avdragsrätt för ränteutgifter enligt 16 kap. IL.¹

I svensk rätt finns det två huvudsakliga finansieringsmetoder, skuldfinansiering och finansiering med eget kapital. Finansiering med eget kapital innebär att ett bolag nyttjar dess eget kapital. Det kan bland annat göras genom tillskott från aktieägarna alternativt när bolaget gör vinst. Skuldfinansiering har visat sig vara en välanvänd finansieringsmetod och innebär kort att ett bolag finansieras genom upptagande av lån. Finansieringsmetoden har också blivit ett vanligt skatteplaneringsförfarande som nyttjats i Sverige, särskilt av bolag som ingår i samma koncern.²

Sveriges skattesystem är uppbyggt på så sätt att ränta blir enkelbeskattat. Röntan är avdragsgill för bolag enligt 16 kap. 1 § IL. Finansiering med lån medför skattemässiga avdrag för bolaget. Finansiering med eget kapital är en finansieringsmetod som medför dubbelbeskattning. Avkastning på eget kapital, tillexempel i form av utdelning, medför inga avdrag. Det råder alltså en bristande symmetri mellan finansieringsformerna, eftersom eget kapital blir föremål för tyngre beskattning än finansiering med lån.³

Bolag inom samma koncern har ofta som utgångspunkt att minska det skattepliktiga resultatet och maximera hela koncernens nettovinst.⁴ Det kan bland annat göras genom skuldfinansiering, det vill säga, finansiering med lån. Utgångspunkten är att det löper marknadsmässig ränta på koncerninterna lån.⁵ Ränta som utgår på koncerninterna lån kan justeras så att det resulterar i skattemässigt gynnande effekter för koncernen, bland annat genom att koncernens skattepliktiga inkomst minskas. Internationella koncerner såväl som inhemska koncerner utnyttjar det faktum att det finns en avsaknad av reciprocitet mellan hanteringen av ränteutgifter och ränteinkomster enligt svensk

¹ 16 kap. 1 § andra meningen IL.

² Borg Perman, Ebba, Inkomstskattelag (1999:1229) 24 kap. 10 b §, Lexino, 2018-08-14, (JUNO), hämtad 2024-01-29.

³ SOU 2012:3, *Skatteincitament för riskkapital*, s. 14.

⁴ Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar: en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Juristförlaget, Stockholm, (1990), s. 15.

⁵ Kardvik, Urban & Samuelsson, Lars, Rätt Skatt 2024 (FAR Online), *Koncerninterna fordringar*, hämtad 2024-03-22.

skatterätt.⁶ För internationella koncerner innebär det att man kan minska sitt skattemässiga resultat genom ränteavdrag hos det låntagande bolaget samtidigt som det långivande bolaget är placerat i ett land med låg, alternativt ingen beskattning av ränteinkomsten överhuvudtaget. Reglerna om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar har varit ytterligare en förutsättning i att minska skatten inom koncernen. Det faktum att det inte finns underkapitaliseringsregler och källskatt på räntebetalning inverkar också på den skattepliktiga inkomsten och resulterar i skattebortfall som uppgår till signifikanta belopp.⁷ Detta är därmed viktiga komponenter i genomförandet av skatteplanering med ränteupplägg.

Inhemska helägda koncerner kan utan skatterättsliga invändningar minska sitt skattemässiga resultat genom att se till att marknadsmässig ränta inte utgår på lånet, alternativt ingen ränta alls. Detta motiveras med att det föreligger full koncernbidragsrätt mellan bolagen. Utgår marknadsmässig ränta på ett lån mellan bolag med koncernbidragsrätt kan koncernbidragsreglerna möjliggöra nollsummespel. Resultatet blir då detsamma som när det inte utgår ränta på ett koncerninternt lån.⁸

När det är fråga om avvikande ränta på koncerninterna lån aktualiseras flertalet regler, exempelvis koncernbidragsreglerna, uttagsbeskattningsreglerna och ränteavdragsbegränsningsreglerna. Rättsläget avseende samspelet mellan koncernbidragsrätten och uttagsbeskattningsreglerna i förhållande till avvikande ränta på koncerninterna lån är tydligt. Det står klart att ränteupplägget inte utgör ett kringgående av koncernbidragsreglerna och att uttagsbeskattning inte blir aktuellt med anledning av koncernbidragsrätten.⁹

Detta samspel i förhållande till avvikande ränta blir även relevant för ränteavdragsbegränsningsreglerna, särskilt EBITDA-regeln, som är ett sista steg i möjligheten till avdrag för ränta.¹⁰ Interaktionen mellan denna samling av skatterättsliga komponenter har inte blivit utredd. Det är inte fullständigt klart om koncernbidragsrätten är en tillräcklig förutsättning för att en avvikande ränta på ett koncerninternt lån, inte ska anses utgöra ett kringgående av EBITDA-regeln och föranleda uttagsbeskattning. Det föreligger således ett behov av att utreda detta.

⁶ Lagrådsremiss, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, (2008), s. 19. Se även Finansdepartementet, Promemoria, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Fi2008/4093, (2008), s. 14.

⁷ Borg Perman, Kommentar till 24 kap. 10 b § IL. Se även Prop. 2008/09:65, *Sänkt bolagskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*, s. 38 och 74.

⁸ RÅ 2008 ref. 84 I.

⁹ Ibid.

¹⁰ Se avsnitt 1.4.

1.2 Syfte och frågeställningar

Koncernbidragsregelverket tillåter en ränta som understiger marknadsmässig ränta på koncerninterna lån, under förutsättning att koncernbidragsrätt föreligger. Därför syftar denna uppsats att utreda om koncernbidragsrätten är en tillräcklig förutsättning när det utgår avvikande ränta på koncerninterna lån, i förhållande till EBITDA-regeln eller huruvida detta ränteupplägg utgör ett kringgående av regelns syfte.

För att uppnå syftet med uppsatsen ställs följande frågeställningar:

- Under vilka förutsättningar godtas en ränta som understiger marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån?
- Vilka faktorer är av betydelse för avdragsrätten enligt EBITDA-regeln?
- Hur påverkar en ränta som understiger marknadsmässig ränta det negativa räntenettet?
- Finns det ett behov av att förändra gällande rätt i frågan om avvikande ränta på koncerninterna lån, för att det ska vara förenligt med EBITDA-regeln?

1.3 Metod och material

1.3.1 Rättsdogmatik och rättskällevärdet

I denna uppsats används den rättsdogmatiska metoden. Den valda metoden avser att ge svar på uppsatsens utformade frågeställningar och bidra till att syftet med uppsatsen uppnås. Inom doktrin tycks den gemensamma utgångspunkten vara att den rättsdogmatiska metoden fastställer och systematiserar gällande rätt.¹¹ Redogörelsen för gällande rätt görs med hjälp av att hitta svar i de traditionella svenska rättskällorna och utifrån deras inbördes hierarki. De traditionella rättskällorna ger information som behövs för att fastställa vad som utgör gällande rätt. För att lösa ett juridiskt problem sökes således svar i lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin.¹²

¹¹ Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005, s. 249–252. Se även Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, (1997), s. 18 f.

¹² Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod* i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, uppl. 2, Studentlitteratur, Lund (2018), s. 21.

Den rättsdogmatiska metoden betonar vikten av de erkända rättskällorna. Materialet som varit av relevans för uppsatsens juridiska problem är därför främst inhämtat från dessa. Det material som använts i huvudsak är lagtext. Skatterätten har sin utgångspunkt i legalitetsprincipen som innebär att beskattning kräver stöd i lag.¹³ Lagtext tillhandahåller dock enbart begränsad vägledning till det juridiska problemet, varför vägledning även införskaffas från andra rättskällor.

Uppsatsen avser att redogöra för och utreda följande uppsättningsregler, koncernbidragsreglerna, uttagsbeskattningsreglerna och ränteavdragsbegränsningsreglerna. För en optimal utredning är det nödvändigt att förstå syftet med regelverken. Förarbeten har därför tillmätts betydelse i uppsatsen och använts för att ge svar på det aktuella juridiska problemet. Förarbeten har en betydande roll för lagtolkningen, och ger uttryck för det avsedda ändamålet med lagstiftningen. De har därför visat sig vara särskilt betydelsefulla inom skatterätten. I uppsatsen har särskilt vikt tillfästs propositionen. I propositionen framgår detaljrikt vad regeringens inställning är.¹⁴ Användandet av förarbeten är nödvändigt för att detta arbete ska tillhandahålla en fördjupad förståelse för hur relevanta regelverk har utformats och anledningen bakom reglernas konstruktion. Förarbeten som inte berör relevanta regler för uppsatsens syfte, kommer att undvikas.¹⁵

HFD:s rättspraxis anses utgöra en viktig rättskälla inom skatterätten. HFD:s domar är prejudicerande. De erhåller därför ett högt rättskällevärde inom skatterättsområdet.¹⁶ Material från HFD har därför använts i stor utsträckning och tilldelats betydande vikt i uppsatsen. Vägledning har inhämtats från domstolens prejudicerande uttalanden om räntor och andra regler, samt frågor som varit relevanta för att lösa uppsatsens juridiska problem. Domar från underinstanserna har inte prejudicerande verkan. Vägledning från dessa har därmed undvikits.¹⁷

Doktrin har även använts i stor utsträckning i arbetet, trots att doktrinen inte erhåller lika högt rättskällevärde som övriga erkända rättskällor.¹⁸ Det som är avgörande för om doktrin ska tillmätas betydelse är styrkan i argumentationen.¹⁹ Skribenten bakom doktrinen och dennes kunnighet på rättsområdet blir av stor vikt för doktrinens betydelse. Det tillskriver den juridiska skribenten auktoritet.²⁰ Doktrinurvalet i denna uppsats baserar sig således på ledande

¹³ 8 kap. 2 § andra stycket och tredje stycket RF.

¹⁴ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, uppl. 18, Studentlitteratur, Lund, (2021), s. 587 ff.

¹⁵ Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod: En introduktion till allmän rättslära*, Fritze, Stockholm, (1995), s. 41.

¹⁶ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 591 f. Se även Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Iustus, Uppsala, (2018), s. 55 ff.

¹⁷ Tjernberg, *Skatterättslig tolkning*, (2018), s. 60.

¹⁸ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 595.

¹⁹ Ibid. Se även Kleineman, *Rättsdogmatisk metod*, (2018), s. 28.

²⁰ Peczenik, *Juridikens teori och metod: En introduktion till allmän rättslära*, (1995), s. 42 f.

litteratur och artiklar inom skatterättsområdet och är skrivna av sakkunniga inom skatterätt. Trots att doktrinen inte erhåller samma rättskällevärde som övriga rättskällor ger doktrinen sakkunnigas perspektiv och tolkningar av gällande rätt och olika uppsättningar regler. Deras tolkningar och perspektiv tillmäts därför viss vägledning för uppsatsens utredning av det juridiska problemet.

I uppsatsen kommer ytterligare rättskällor, utöver de erkända svenska rättskällorna, att användas. Den rättsdogmatiska metoden handlar om att utröna gällande rätt med hjälp av de erkända rättskällorna enligt svensk rätt. Det juridiska problemet som uppsatsen utreder, huruvida koncernbidragsrätten är en tillräcklig förutsättning för avvikande ränta på koncerninterna lån i förhållande till EBITDA-regeln, aktualiserar även källor utanför det svenska regelverket.

1.3.2 Rättskällor utanför svensk rätt

Svensk gällande rätt inom området för avvikande ränta på koncerninterna lån avser främst rättspraxis från HFD. Domarna innehar ett prejudikatvärde och ska följas. Förarbeten har även en betydande roll som gällande rätt i frågan.²¹ Rättspraxis och förarbeten på området har sin grund i material från OECD och EU-rätten.

Definitionen av det skatterättsliga räntebegreppet likväl utformningen av EBITDA-regeln härleds till OECD:s projekt BEPS och EU-direktivet ATAD.²² I de svenska erkända rättskällorna har OECD:s material som rättskälla diskuterats i viss mån. Det avser framförallt rättskällevärdet hos riktlinjer och rapporter som härleds från BEPS. OECD:s Transfer Pricing Guidelines är ett exempel.²³ Rättskällevärdet hos OECD:s modellavtal har även granskats, men är inte relevant för denna uppsats.²⁴ Utifrån denna redogörelse dras det en generell slutsats kring rättskällevärdet för OECD:s riktlinjer och rapporter som är hänförliga till BEPS, och inte en särskild rapport eller riktlinje.

Utgångspunkten för svensk skatterätt är att skatt meddelas genom lag.²⁵ OECD:s riktlinjer och rapporter utgör inte lagstiftning, utan är icke bindande rekommendationer och riktlinjer. Det innebär att det som stadgas i rapporterna och riktlinjerna inte behöver efterföljas av organisationens

²¹ Se avsnitt 1.3.1.

²² Se avsnitt 2.3.2.

²³ Burmeister, Jari, *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, SvSkT 2016:6–7, s. 433–450.

²⁴ HFD 2016 ref. 57.

²⁵ 8 kap. 2 § andra stycket och tredje stycket RF.

medlemsländer.²⁶ Det som står klart är att rapporter och riktlinjer från OECD traditionellt inte utgör en erkänd rättskälla inom svensk rätt. I rättspraxis har däremot HFD uttalat sig särskilt om OECD:s Transfer Pricing Guidelines. Domstolen har uttryckt att riktlinjerna i rapporten förvisso inte är bindande, men anses kunna vara av vägledande natur vid tolkning av korrigeringsregeln.²⁷ Detta uttalande talar för att ytterligare BEPS-rapporter även bör ha samma vägledande natur i förhållande till relevanta frågor. Rapporten om åtgärd 4, avseende begränsning av ränteavdrag²⁸, bör alltså inta en vägledande roll vid tolkning när det är fråga om ränteavdrag i svensk rätt.

Det kan argumenteras för att rapporterna och riktlinjerna kan antas inta en likställd ställning som doktrin.²⁹ Doktrin är, som tidigare nämnt, av mindre värde än förarbeten och rättspraxis. Doktrin av auktoritet, med sakkunniga skribenter inom skatteområdet, förstärker doktrinens betydelse som rättskälla. Likt doktrin, avgörs betydelsen hos OECD:s material av styrkan i argumenten för frågan som prövas.³⁰ Rapporterna och riktlinjerna är framtagna av OECD, en organisation bestående av flertalet länder som särskilt jobbar för syftet att förhindra att länders skattebaser eroderas.³¹ Detta tillskriver rapporterna viss auktoritet.

Det faktum att OECD:s BEPS och dess rekommendationer mot skattebasero-dering och vinstöverföring i förhållande till ränteavdragsbegränsningar be-nämns i förarbeten, förstärker rapporten och riktlinjernas betydelse. I propo-sitionen till införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln anges att införandet föranleds av BEPS rekommendationer avseende ränteavdragsbegränsningar. Det talar för att även lagstiftaren tillmäter rapporterna en särskild vägledande betydelse. Propositionen hänvisar även till ATAD direk-tivet, vilken även ligger till grund för införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.³²

Denna uppsats utgörs till större del av material från svensk rätt. EU-rättsligt material används inte i särskilt stor utsträckning. Det EU-rättsliga material som uppsatsen använder sig är huvudsakligen ATAD direktivet.

Direktiv är en del av den sekundära EU-rätten och ska införlivas i nationell rätt. Annars riskerar medlemsstaterna böter. Ett direktivs mål och syfte är bin-dande och ska uppfyllas av respektive medlemsstat.³³ I svensk rätt har ATAD

²⁶ Burmeister, *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, s. 435.

²⁷ RÅ 1991 ref. 107.

²⁸ Se avsnitt 2.3.2.

²⁹ Burmeister, *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, s. 436.

³⁰ Jfr *ibid.*, s. 442 f.

³¹ Nyström, Margareta, *Skatteverkets arbete med BEPS*, SvSkT 2014:4, s. 341 f.

³² Prop. 2017/18:245, *Nya skatteregler för företagssektorn*, s. 1.

³³ Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, uppl. 7, Norstedts Juridik, (2022), s. 57 ff.

direktivet införlivats genom ränteavdragsbegränsningsreglerna. Regelverket utgör en viktig komponent i utredningen i denna uppsats.

Praxis från EU-domstolen har även använts för att kartlägga EU-rättens inverkan på svensk nationell rätt. Det är fastställt att EU-rätten har företrädelse framför nationell rätt om de olika rättsordningarna är i strid med varandra.³⁴ Att EU-rätten har företrädelse svensk intern rätt, talar för att EU-rättsligt material erhåller ett högt värde som rättskälla, trots att EU-rätten inte är en del av de svenska traditionella rättskällorna.

Det EU-rättsliga material som använts i uppsatsen, har använts för att redogöra för EU-rättens påverkan på svensk rätt. Tillvägagångssättet med det EU-rättsliga materialet utgör således en slags EU-rättslig rättsdogmatik. EU-rätten har använts för att utröna gällande rätt på det svenska skatterättsliga området.³⁵

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen avser att utreda om koncernbidragsrätten är en tillräcklig förutsättning när det utgår avvikande ränta på koncerninterna lån, i förhållande till EBITDA-regeln eller huruvida detta utgör ett kringgående av EBITDA-regeln. Med detta syfte i beaktande berörs inte övriga ränteavdragsbegränsningsregler i samma utsträckning, varken förenklingsregeln eller de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Övriga ränteavdragsbegränsningsregler berörs således enbart i den mån de är relevanta i förhållande till EBITDA-regeln. De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna prövas före den generella begränsningsregeln.³⁶ Uppsatsen tar sikte på EBITDA-regeln eftersom den utgör ett sista steg i möjligheten till ränteavdrag.

Ränta som understiger marknadsmässig ränta på lån inom helägda koncerner är en internationell fråga, eftersom det finns gränsöverskridande koncerner. Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, vilken omfattar EBITDA-regeln, ska tillämpas på lån som uppkommit i såväl inhemska som gränsöverskridande koncerner.³⁷ Uppsatsen kommer endast att utreda avvikande ränta lån inom inhemska koncerner och i förhållande till svenska regler. Ett internationellt perspektiv kommer inte att beaktas.

³⁴ Mål 6/64, Costa mot ENEL, EU:C1964:66. Se även Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, uppl. 7, Norstedts Juridik, (2022), s. 100 ff.

³⁵ Reichel, Jane, *EU-rättslig metod*, i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, uppl. 2, Studentlitteratur, Lund, (2018), s. 109.

³⁶ Finansdepartementet, Promemoria, *Nya skatteregler för företagssektorn*, Fi2017/02752, (2017), s. 138.

³⁷ Prop. 2017/18:245, s. 84.

Avgränsningen motiveras huvudsakligen med syftet bakom uppsatsen, att undersöka huruvida koncernbidragsrätten utgör en tillräcklig förutsättning för att avvikande ränta på koncerninterna lån ska tillåtas och undgå uttagsbeskattning. Detta är i ljuset av EBITDA-regeln för att fastställa huruvida ränteupplägget anses utgöra ett kringgående av regeln eller inte. Koncernbidragsreglerna har sin grund i inhemska koncerner, men har även kommit att omfatta gränsöverskridande situationer. Då uppsatsen lägger stor vikt på koncernbidragsrättens effekt vid avvikande ränta på koncerninterna lån, blir inhemska koncerner utgångspunkten för uppsatsen. Koncernbidragsreglerna har sin grund i inhemska koncerner, men har även kommit att omfatta gränsöverskridande situationer. Då uppsatsen lägger stor vikt på koncernbidragsrättens effekt vid avvikande ränta på koncerninterna lån, blir inhemska koncerner utgångspunkten för uppsatsen.

De regelverk som redogörs för i uppsatsen kommer vara svenska nationella regelverk. Dessa samspelar med varandra och inverkar på de skatterättsliga konsekvenserna vid avvikande ränta på koncerninterna lån. Redogörelsen för rättspraxis kommer även baseras på svenska koncerner och bolag. För att även beakta utrymmesbegränsningen kommer inte gränsöverskridande situationer att beröras närmare. Det kan dock vara ett område värt att undersöka närmare framöver. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL aktualiseras även när det är fråga om avvikande ränta på lån i gränsöverskridande koncerner. Inga interpriseringsregler kommer att utredas. Uppsatsen fokuserar på inhemska koncerner och bolag i förhållande till ränta på koncerninterna lån, varför uttagsbeskattningsregelverket blir särskilt relevant.³⁸

Syftet med uppsatsen, och diskussionen som förs, tar sin utgångspunkt i ränteuppläggets förenlighet med det svenska ränteavdragsbegränsningsregelverket. Med särskild fokus på inkomstskattelagens EBITDA-regel. Andra regler än EBITDA-regeln är dock även relevanta för uppsatsen. Därför kommer uttagsbeskattningsreglerna och underprisöverlåtelsereglerna till viss del att behandlas för att bidra till utredningen av uppsatsens syfte. Koncernbidragsreglerna har också viss relevans för uppsatsen. Regelverkets systematik berörs inte i vidare utsträckning. Det som diskuteras är koncernbidragsrättens avgörande betydelse för avvikande ränta på koncerninterna lån, och dess förhållande till andra svenska skatterättsliga regler.

Eftersom denna uppsats inte kommer att tillhandahålla ett internationellt perspektiv på det juridiska problemet kommer inte heller den EU-rättsliga etableringsfriheten och ränteavdragsbegränsningsreglernas förhållande till denna att diskuteras.

³⁸ Se avsnitt 4.2.

1.5 Forskningsläget

Ränta som understiger marknadsmässig ränta på koncerninterna lån är ett brett område där flertalet regelverk och bestämmelser intar en betydande roll. Det finns därför åtskilligt med tidigare forskning i frågan. Det uppstår regelbundet ny rättspraxis och införs nya regelverk som inverkar på området. Gällande rätt i frågan om avvikande ränta på koncerninterna lån utvecklas därför konstant.

Denna uppsats tar särskilt sikte på avvikande ränta på koncerninterna lån och huruvida koncernbidragsrätten är en tillräcklig förutsättning för att ränteuppbygget inte ska anses utgöra ett kringgående av EBITDA-regeln. Detta specifika fokusområde har inte undersökts och är för närvarande ett outforskat skatterättsligt område.

Majoriteten av forskningen i frågan avser korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL, och dess förhållande till prissättningen av ränta på koncerninterna lån. Denna inriktning har nära samband med uppsatsens fokusområde, varför mycket tidigare forskning har använts för utredningen i uppsatsen.

Jari Burmeister och Richard Arvidsson är två skribenter inom det skatterättsliga området. Dessa har författat artiklar och böcker som berör frågan om prissättning på koncerninterna lån i förhållande till korrigeringsregeln. Burmeister har bland annat skrivit boken "Internprissättning och omkaraktärisering". Boken är från år 2016, och berör närmare korrigeringsregelns påverkan på gränsöverskridande transaktioner.³⁹ Burmeister har även diskuterat internprissättningsreglerna ur ett annat perspektiv. I artikeln "OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla" från år 2016, diskuterar Burmeister rättskällevärdet hos OECD:s riktlinjer avseende internprissättning i svensk rätt. Artikeln undersöker bland annat riktlinjernas betydelse vid tillämpning av korrigeringsregeln.⁴⁰ Arvidssons avhandling från år 1990, "Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner", gör en omfattande diskussion av de svenska internprissättningsreglerna. Reglernas uppbyggnad diskuteras, likväl som de utreds ur ett internationellt perspektiv.⁴¹

Koncernbidragsrätten har utretts avseende dess inverkan på avvikande ränta på koncerninterna lån, men enbart i förhållande till koncernbidragsreglerna. Bertil Wiman är en ytterligare författare inom det skatterättsliga området, som bland annat har skrivit böcker och artiklar som är relevanta i frågan om

³⁹ Burmeister, Jari, *Internprissättning och omkaraktärisering*, Iustus, Uppsala, (2016).

⁴⁰ Burmeister, Jari *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, SvSKT 2016:6-7, s. 433-450.

⁴¹ Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättning i multinationella koncerner*, Juristförlaget, Stockholm, (1990).

koncernbidragsrätt. I Wimans bok "Beskattning av företagsgrupper", diskuteras koncernbidragsrättens avgörande betydelse vid underprissättning på koncerninterna lån.⁴² Arvidsson diskuterar även koncernbidragsrätten i artikeln "Koncernbidragsrätt och uttagsbeskattning – En kommentar till två regeringsrättsavgöranden" från 1993. Denna artikel belyser även koncernbidragsrättens avgörande betydelse vid avvikande ränta på koncerninterna lån. Artikeln går närmare in på vilka skatterättsliga konsekvenser det föranleder, bland annat genom att redogöra för några rättsfall från HFD i frågan.⁴³

Koncernbidragsrättens inverkan på avvikande ränta på koncerninterna lån, har inte blivit utrett i ljuset av EBITDA-regeln. Rådande forskning om koncernbidragsrättens betydelse i förhållande till avvikande ränta är dock relevant för uppfyllandet av syftet med denna uppsats. Genom att förstå koncernbidragsrättens innebörd och vilken effekt den har, kan slutsatser dras kring förutsättningen i förhållande till EBITDA-regeln. Därmed används tidigare forskning om koncernbidragsrätten i uppsatsen.

Mycket av det material som använts i uppsatsen baseras på tidigare forskning avseende frågan om avvikande ränta på koncerninterna lån.

Denna tidigare forskning är av stor vikt för syftet med denna uppsats, trots att den tidigare forskningen som finns inte berör uppsatsens fokusområde. Från den tidigare forskning som faktiskt finns på området kan paralleller och slutsatser nämligen dras avseende ränta som understiger marknadsmässig ränta, och huruvida koncernbidragsrätten är en tillräcklig förutsättning för att ett sådant ränteupplägg inte ska vara i strid med EBITDA-regeln.

1.6 Disposition

Uppsatsen består av sju kapitel. Första kapitlet är ett inledande kapitel, där bakgrunden till, och syftet med uppsatsen presenteras.

Andra kapitlet avser att redogöra för ränteavdragsbegränsningsreglerna, särskilt den generella begränsningsregeln och syftet med lagstiftningen. För att kunna besvara uppsatsens syfte, huruvida koncernbidragsrätten är en tillräcklig förutsättning vid avvikanderänta på koncerninterna lån, i förhållande till EBITDA-regeln, behöver regelns utformning och syfte utredas.

⁴² Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedt Juridik, Stockholm, (2002).

⁴³ Arvidsson, Richard, *Koncernbidragsrätt och uttagsbeskattning – En kommentar till två regeringsrättsavgöranden*, SvSkT 1993:4, s. 185.

Det tredje kapitlet beskriver definitionen av ränta för att ge en klarare bild över vad det innebär, och vad som omfattas i definitionen.

Fjärde kapitlet undersöker uttagsbeskattningsreglerna, då uttagsbeskattning är en särskilt relevant skatterättslig konsekvens vid avvikande ränta på koncerninterna lån. Detta kapitel avser att bringa läsaren klarhet för när uttagsbeskattning utgår och under vilka förutsättningar det kan undvikas.

Det femte kapitlet utreder koncernbidragsrätten och dess förhållande till avvikande ränta och uttagsbeskattning. Kapitlet undersöker hur dessa komponenter samverkar och påverkar varandra. Detta är nödvändigt för att läsaren ska förstå betydelsen som koncernbidragsrätten har i förhållande till avvikande ränta på koncerninterna lån.

Det sjätte kapitlet presenterar ett exempel på ett koncerninternt lån, med åtskiljande räntesatser. Exemplet avser att gestalta hur en avvikande ränta påverkar avdragsrätten enligt EBITDA-regeln.

Det sista kapitlet är en avslutande diskussion, där mina tolkningar och slutsatser kring koncernbidragsrätten och dess inverkan på avvikande ränta på koncerninterna lån i förhållande till EBITDA-regeln, diskuteras.

2 Rän-teavdragsbegränsningsreglerna

2.1 Inledning

Detta kapitel kommer att redogöra för ränteavdragsbegränsningsreglerna. De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna kommer enbart nämnas kort. Den generella begränsningsregelns huvudregel, även kallad EBITDA-regeln, kommer att behandlas mer djupgående i kapitlet. Bakgrunden och ändamålet med regeln kommer att presenteras, likaså kommer regelns utformning att behandlas. Kapitlet avser att ge läsaren en djupare förståelse för EBITDA-regeln. Förenklingsregeln kommer även att beröras, men inte i samma utsträckning. Uppsatsen har nämligen sin utgångspunkt i EBITDA-regelns syfte, och huruvida det kringgås vid en avvikande ränta på koncerninterna lån, trots att koncernbidragsrätt föreligger.

2.2 2019 års revidering

Som inledande nämnts i uppsatsen har Sverige en omfattande avdragsrätt för ränteutgifter i inkomstslaget näringsverksamhet.⁴⁴ Det fanns ingen begränsning i denna avdragsrätt fram till år 2008.⁴⁵ Innan införandet av ränteavdragsbegränsningsreglerna nyttjade koncerner den omfattande ränteavdragsrätten till sin fördel i skatteplaneringssyfte. Avdragsrätten användes för att minska sitt skattemässiga resultat. År 2008 uppmärksammade SKV att skatteplanering med hjälp av ränteavdrag resulterat i ett skattebortfall på cirka 7 miljarder svenska kronor årligen.⁴⁶ Skatteplaneringsförfarandet med ränteavdrag strider mot det fiskala ändamålet som genomsyrar beskattningen, att finansiera den offentliga sektorn och vår gemensamma välfärd.⁴⁷

Ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes för att skapa neutralitet mellan eget kapital och lånat kapital. Regelverket avser alltså att bland annat begränsa fördelen med lånefinansiering för koncerner och således förhindra skatteplanering med ränteavdrag.⁴⁸ Regelverket infördes år 2009, och vid denna tidpunkt sänktes även bolagsskatten. Syftet bakom dessa ändringar var att stärka den svenska skattebasen genom att förhindra skatteplanering med

⁴⁴ Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, uppl. 5, Studentlitteratur, Lund, (2020), s. 215.

⁴⁵ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 347.

⁴⁶ Dahlberg, *Internationell beskattning*, (2020), s. 215.

⁴⁷ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 1*, uppl. 18, Studentlitteratur, Lund, (2021), s. 1–2.

⁴⁸ Dir. 2011:1, *Översyn av företagsbeskattningen*, s. 2–3. Se även Prop. 2008/09:65, s. 32 f.

ränteavdrag, samt genom att skapa nödvändiga förutsättningar för bolag att redovisa sina inkomster i Sverige.⁴⁹

Sedan införandet av regelverket har reglerna uppdaterats två gånger, år 2013 och år 2019.⁵⁰ Denna uppsats riktar in sig på 2019 års revidering. Nytt för denna revidering var att de riktade reglerna fick en utvidgad utformning. Det infördes även en generell ränteavdragsbegränsningsregel. Den generella begränsningsregeln är en del av en implementering av EU-direktivet ATAD. Begränsningsregeln består av en huvudregel, EBITDA-regeln, och en förenklingsregel. Förenklingsregeln innebär kort att bolag får göra avdrag utan någon begränsning för negativt räntenetto upp till 5 miljoner kronor.⁵¹ Likt förenklingsregeln utgår EBITDA-regeln från ett bolags negativa räntenetto, med andra ord, skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp till beskattning under beskattningsåret.⁵²

2.3 EBITDA-regeln

2.3.1 Regelns utformning

EBITDA-regeln är en begränsning av ränteavdragsrätten i 16 kap. 1 § IL, och återfinns i 24 kap. 24 § IL. Regeln innebär att ett bolag endast får dra av ett negativt räntenetto med maximalt 30 procent av ett så kallat avdragsunderlag. Detta underlag utgörs av bolagets resultat före avdragsbegränsning för negativt räntenetto, ökat med ränteutgifter som inte begränsats enligt andra regler i 24 kap. IL, samt årliga värdeminskingsavdrag och avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Därefter ska beloppet minskas med ränteinkomster, överskott från svenska handelsbolag och utländska juridiska delägarbeskattade personer, samt återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond. En koncern kan inte basera avdragsunderlaget utifrån deras sammanlagda resultat. Avdragsunderlaget bestäms utifrån resultatet hos respektive bolag i koncernen.⁵³

Summan som utgör 30 procent av avdragsunderlaget kallas för avdragsutrymme och är den totala summan som får dras av utav det negativa räntenettet.⁵⁴ Negativt räntenetto definieras i 24 kap. 23 § IL som skillnaden mellan ett bolags ränteutgifter som ska dras av under beskattningsåret och ränteinkomster som ska tas upp till beskattning samma år. Blir avdragsutrymme lika stort som, eller större än det negativa räntenettet får fullt avdrag göras. Understiger

⁴⁹ Ibid., s. 1.

⁵⁰ Dahlberg, *Internationell beskattning*, (2020), s. 216.

⁵¹ 24 kap. 24 § andra stycket IL.

⁵² Dahlberg, *Internationell beskattning*, (2020), s. 217.

⁵³ Prop. 2017/18:245, s. 95 f.

⁵⁴ Ibid., s. 1 och 95.

avdragsutrymmet det negativa räntenettet kommer den kvarstående summan av det negativa räntenettet att kunna sparas för att eventuellt dras av senare år.

Kvarstående räntenetto kan endast nyttjas inom sex år efter beskattningsåret som det uppkom. Det måste dessutom rymmas inom det aktuella årets avdragsutrymme reducerat med det årets negativa räntenetto. Rätten till avdrag för negativt räntenetto fräntas ett bolag vid ägarförändringar, vilket medför att ett bolag får ett bestämmande inflytande över ett annat bolag.⁵⁵

2.3.2 Bakgrund till EBITDA-regeln

Idén om en generell ränteavdragsbegränsningsregel har sin grund i OECD:s åtgärdsplan från 2013 kallad BEPS, ”Base Erosion and Profit Shifting”. Frågan om att ta itu med baserosion och vinstförskjutning lyftes fram till OECD under år 2012 av G20-samarbetet. Resultatet av uppmaningen blev BEPS. Åtgärdsplanen består av 15 åtgärder, vilka flertalet adresserar hur baserosion och vinstförskjutning ska motverkas. Särskilt relevant för denna uppsats är åtgärd 4 som avser att motverka baserosion och vinstförskjutning genom skatteplanering med ränteavdrag.⁵⁶ I åtgärd 4 ges förslag på hur en regel bör utformas för att som effektivast uppnå sitt syfte, nämligen som en generell ränteavdragsbegränsningsregel.⁵⁷

EU har sedan byggt vidare på åtgärdsplanen, vilket har resulterat i direktivet ATAD, ”Anti Tax Avoidance Directive”. En följd av direktivet är att Sverige och övriga medlemsstater i EU har behövt införa en lägsta skyddsnivå av regler i syfte att motverka skatteplanering med räntor.⁵⁸

Tanken om införandet av generella regler för att begränsa ränteavdrag kom på tal i Sverige redan under 2011 då regeringen tillsatte en kommitté, FSK, för att se över bolagsbeskattningsreglerna.⁵⁹ Kommitténs huvudsakliga uppgift bestod i att utreda lämpligheten av att utforma en generell regel för att begränsa ränteavdragen och om de dåvarande riktade begränsningsreglerna kunde avskaffas. Den bristande symmetrin mellan lånat kapital och eget kapital lyftes även fram som något man ville angripa genom en generellt

⁵⁵ Ibid., s. 129.

⁵⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Action 4 – 2016 Update, s. 13.

⁵⁷ OECD/G20, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Action 4 – 2016 Update, s. 13.

⁵⁸ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 347.

⁵⁹ Prop. 2017/18:245, s. 57.

utformad ränteavdragsbegränsningsregel. Kommittén uppmanades att utforma regelförslag i syfte att skydda den svenska skattebasen.⁶⁰

OECD:s BEPS, EU:s ATAD-direktiv och Företagskommitténs betänkande SOU 2014:40 resulterade i att Finansdepartementet arbetade fram en promemoria. Där föreslogs en generell ränteavdragsbegränsningsregel i form av en EBIT-regel, och i andra hand rekommenderas en EBITDA-regel.⁶¹ Promemorian bearbetades sedan vilket ledde fram till propositionen med utformningen av dagens EBITDA-regel.⁶² Propositionen antogs av riksdagen och blev gällande lag från och med den 1 januari 2019. Sverige fick på så sätt en generell ränteavdragsbegränsningsregel.⁶³

2.3.3 Valet av resultatmättet EBITDA

I OECD:s BEPS åtgärd 4 anges att en generell ränteavdragsbegränsningsregel kan utformas enligt EBITDA-måttet såväl som EBIT-måttet. I åtgärdsplanen förespråkades utformandet av regeln huvudsakligen enligt EBITDA-måttet. I regeringen, promemorian och bland remissinstanser diskuterades huruvida regeln skulle utformas som en EBIT-regel eller EBITDA-regel.

Skillnaden mellan resultatmåttarna är att EBITDA innebär att avskrivningar ingår i avdragsunderlaget, vilket inte ingår enligt EBIT-måttet. Fördelen med en EBIT-regel ansågs vara att den var mer förenlig med syftet bakom en generell ränteavdragsbegränsningsregel, nämligen att skapa en ökad neutralitet mellan finansieringsformerna eget respektive lånat kapital. I promemorian förespråkades huvudsakligen att regeln skulle utformas som en EBIT-regel, i andra hand rekommenderades EBITDA-måttet.⁶⁴ FSK förespråkade även en EBIT-regel före en EBITDA-regel.⁶⁵

Flertalet remissinstanser motsatte sig detta ställningstagande. Remissinstanserna framförde kritiken att en regel enligt EBIT-måttet skulle resultera i för omfattande konsekvenser för kapitalintensiva branscher, som till exempel fastighetsbranschen. Regeringen valde att gå på remissinstansernas linje, trots att måttet inte ansetts vara lika förenligt med syftet bakom den generella ränteavdragsbegränsningsregeln som EBIT-måttet. Stödet för en utformning enligt EBITDA-måttet var att EBITDA är det mått som många andra länders generella begränsningsregler är baserade på. Det är det mått som förekommer mest internationellt. Många remissinstanser menade dessutom att detta mått

⁶⁰ Ibid. Se även Dir. 2011:1 s. 1–3.

⁶¹ Fi2017/02752/S1, s. 2.

⁶² Prop. 2017/18:245, s. 56 f.

⁶³ Prop. 2017/18:245, s. 276.

⁶⁴ Prop. 2017/18:245, s. 93 f. Se även Fi2017/02752/S1, s. 2.

⁶⁵ Prop. 2017/18:245, s. 58 f. Se även SOU 2014:40, *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet*, s. 331.

medför en större förutsebarhet med regelverket. EBITDA-måttet ger en klarare bild över räckvidden som ränteutgifterna får dras av.⁶⁶

2.4 Ändamålet med EBITDA-regeln

De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör ett svenskt nationellt tillägg till den generella begränsningsregeln.⁶⁷ Syftet med de riktade reglerna är att särskilt motverka aggressiv skatteplanering i form av ränteavdrag och förhindra rena missbruksfall där bolag använder sig av lån och rent konstlade upplägg med räntor för att förflytta vinster och uppnå skatteförmåner.⁶⁸ Reglerna innebär kort att bolag inte medges rätt till avdrag av räntor på skuldförhållanden i samma koncern.⁶⁹

EBITDA-regeln angriper inte enbart situationer som avser ränta på koncerninternerna lån. Regeln tar sikte på ränta för alla former av skuldförhållanden, således även externa lån.⁷⁰ Utöver att förhindra skatteplanering med ränteavdrag, avser regeln att skapa och öka neutraliteten mellan finansiering med eget kapital respektive lånat kapital.⁷¹ Det utgår ränta på lånat kapital, vilket låntagaren får göra avdrag för enligt 16 kap. 1 § IL. I samspel med den omfattande avdragsrätten har många bolag nyttjat avdragsrätten genom att försätta sig i skuldförhållande med bolag som befinner sig i lågbeskattade länder där långgivaren erhållit låg, alternativt ingen skatt på ränteintäkterna.⁷² Den bristande neutraliteten mellan lånat kapital och eget kapital leder till skatteplaneringsförfaranden med lånat kapital. Förfarandet medför att bolagets inkomster, som är föremål för beskattning, minskas och svenska staten mister skatteintäkter.⁷³

Likt syftet med de riktade reglerna, syftar den generella ränteavdragsbegränsningsregeln till att tillhandahålla ett särskilt skydd åt den svenska skattebasen. Detta för att den inte ska urholkas, samt för att motivera bolag att redovisa sina intäkter i Sverige. Detta görs genom att EBITDA-regeln utgör ett särskilt ”tak” på vilka räntekostnader som får dras av. EBITDA-regeln medger nämligen avdrag, men endast upp till ett begränsat tak.⁷⁴

⁶⁶ Prop. 2017/18:245, s. 94 f.

⁶⁷ Ibid., s. 171 och 311.

⁶⁸ Ibid., s. 184 ff. Se även Fi2017/02752/S1, s. 157 f.

⁶⁹ 24 kap. 16-20 §§ IL.

⁷⁰ Prop. 2017/18:245, s. 84.

⁷¹ Ibid., s. 58.

⁷² Dahlberg, *Internationell beskattning*, (2020), s. 235.

⁷³ Ibid. Se även Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 1*, (2021), s. 1.

⁷⁴ Prop. 2017/18:245, s. 58 och 84. Se även Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 348 f.

3 Ränitebegreppet

3.1 Inledning

Denna uppsats fokuserar på ränta på koncerninterna lån och olika skatterättsliga regler som blir aktuella i detta hänseende. Syftet med uppsatsen är att utreda om avvikande ränta på koncerninterna lån är godtagbart eller inte i förhållande till EBITDA-regeln, när koncernbidragsrätt föreligger.

Begreppet ränta spelar en avsevärd roll i samspelet mellan avvikande ränta på koncerninterna lån och olika skatterättsliga regelverk, bland annat ränteavdragsbegränsningsreglerna och uttagsbeskattningsreglerna. För att få förståelse för hur dessa regler, särskilt ränteavdragsbegränsningsreglernas EBITDA-regel påverkas av ränta, måste läsaren förstå vad begreppet ränta innebär. Detta kapitel avser därför att redogöra för definitionen av ränta.

3.2 OECD:s BEPS och EU-direktivet

OECD:s BEPS och EU-direktivet har influerat den inkomstskatterättsliga definitionen av ränta. 2019 års revidering bygger i stora drag på dessa internationella ursprung.

En definition av ränta återfinns i BEPS åtgärd 4 tillsammans med förslag på regelutformningar gällande ränteavdrag på lån. I åtgärden definieras ränta som ränta på alla former av lån. Andra former av betalningar och kostnader som är att likställa med ränta, samt kostnader som uppstår vid finansieringsanskaffning, omfattas även av räntedefinitionen.⁷⁵ EU-direktivet definierar ränta på motsvarande sätt.⁷⁶

Både OECD:s BEPS och EU-direktivet ger dessutom förslag på vad som omfattas av uttrycket ränta. Betalningar avseende vinstandelslån och ränta som tillskrivits instrument i form av konvertibla obligationer och nollkupongobligationer är exempel som omfattas av räntedefinitionen.⁷⁷ I BEPS återges även exempel på vad som inte anses vara ekonomiska motsvarigheter till ränta. Det framgår att valutakursvinster och valutakursförsluter generellt sätt inte är att

⁷⁵ OECD/G20, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Action 4 – 2016 Update, s. 33. Se även Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO), 24 kap. Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet, Definitionen av ränteutgifter och ränteinkomster, Inledning till 2–4 §§.

⁷⁶ Artikel 2.1 i rådets direktiv EU 2016/1164.

⁷⁷ OECD/G20, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Action 4 – 2016 Update, s. 34. Se även artikel 2.1 i rådets direktiv EU 2016/1164.

likställa med ränta, men att länder kan besluta att hantera valutakursvinster och valutakursförluster på instrument som ekonomiska motsvarigheter till ränta.⁷⁸

3.3 Rättedefinitionen enligt inkomstskattelagen

Länge har en definition av ränta saknats i inkomstskattelagen. Det ansågs finnas ett behov av en definiering av begreppet ränta för att på bästa sätt möjligt utforma ett regelverk som var förenligt med begreppet.⁷⁹ Vid införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel och 2019 års revidering blev begreppet slutligen definierat i lagen.⁸⁰

Den inkomstskatterättsliga definitionen av begreppet ränta följer den definition som återfinns i OECD:s BEPS och EU-direktivet. Definitionen av ränta finns huvudsakligen i 24 kap. 2–3 §§ IL. I propositionen till 2019 års revidering utgår regeringen från ”ränteutgifter” vid fastställandet av begreppet ränta. Framgår inte annat gäller bestämmelserna likaså för ekvivalenta ränteinkomster.⁸¹

Av bestämmelsen i 24 kap. 2 § 1 stycket IL framgår att ränteutgifter utgörs av ränta, utgifter som är att likställas med ränta, samt andra former av utgifter på lån. Med andra utgifter på lån avses bland annat olika avgifter som tas ut vid lån, exempelvis uppläggningsavgifter och garantiavgifter. Dold räntekompensation och ersättningar på finansiella instrument som terminsavtal och optionsavtal är exempel på utgifter som är jämbördiga med ränta.⁸²

Propositionen ger även förslag på utgifter som inte omfattas av rättedefinitionen. Avgifter i form av serviceavgifter och ersättning för rätten att nyttja intellektuella rättigheter är två exempel på utgifter som inte inbegrips i definitionen.⁸³ I propositionen, likt vad som framgår i BEPS, är utgångspunkten

⁷⁸ OECD/G20, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Action 4 – 2016 Update, s. 34. Se även Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO), 24 kap. Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet, Definitionen av ränteutgifter och ränteinkomster, Inledning till 2–4 §§.

⁷⁹ Prop. 2017/18:245, s. 208.

⁸⁰ Prop. 2017/18:245, s. 208. Se även 24 kap. 2 och 3 §§ IL. 24 kap. 3 § första stycket IL.

⁸¹ Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO), 24 kap. Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet, Definitionen av ränteutgifter och ränteinkomster, 24 kap. 3 §.

⁸² Prop. 2017/18:245, s. 209 och 212. Se även Jacobsson, Sara & Tiveus, Ulf, *Skatt på finansiella instrument*, uppl.3, Norstedts Juridik, Stockholm, (2022), s. 343 f.

⁸³ Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO), 24 kap. Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet, Definitionen av ränteutgifter och ränteinkomster, 24 kap. 2 §. Se även Prop. 2017/18:245, s. 212.

att valutakursförändringar inte omfattas av begreppet ränta. Länder erhåller dock rätten att behandlas dessa som ränta. Enligt svensk inkomstskattelag medges att valutakursförändringar omfattas av räntedefinitionen enbart vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, och om dessa enligt 24 kap. 4 § IL säkrats genom ett derivatinstrument.⁸⁴

God redovisningssed ska styra vad som utgör en ränteutgift respektive räntekomst när det inte framgår av 24 kap. IL, och inte annat anges i propositionen.⁸⁵

3.4 HFD:s inställning till räntedefinitionen

Den skatterättsliga räntedefinitionen har varit föremål för HFD:s bedömning. Domstolen har tagit ställning till definitionen av begreppet enligt 24 kap. IL i flertalet rättsfall. Domstolens inställning till räntedefinitionen har varierat, vilket framgår av rättsfallen. Rättsfallen behandlas nedan.

3.4.1 HFD 2014 ref. 10

HFD 2014 ref. 10 berör ett förhandsbesked från SRN, vilket kom att överklagas. Rättsfallet avgjordes innan den skatterättsliga lagregleringen av ränta infördes.

I fallet rörde det sig om ett bolag vilket ville emittera ett konvertibelt lån som ett steg i sin kapitalanskaffning. Lånet skulle löpa med ränta. Trots detta hade bolaget enligt gällande villkor rätt att besluta att ränta inte skulle utbetalas, och att räntan istället skulle kapitaliseras. På den kapitaliserade räntan utgick även dröjsmålsränta. Bolaget avsåg att betala den upplupna räntan, såväl som dröjsmålsräntan i samband med lånet. Betalning skulle ske kontant eller genom aktier.

Bolaget ansåg att lånet skulle redovisas som eget kapital enligt god redovisningssed. Det innebar att inga ränteutgifter skulle redovisas i resultaträkningen. Lånet redovisades som eget kapital. Den fråga som var uppe för prövning var hur detta skulle hanteras skattemässigt, det vill säga, huruvida lånet skulle redovisas som eget kapital vid beskattning eller inte. Bolaget ville att

⁸⁴ 24 kap. 2 § tredje stycket och 4 § IL. Se även Prop. 2017/18:245, s. 206.

⁸⁵ Prop. 2017/18:245, s. 210 och 220. Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO), 24 kap. Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet, Definitionen av ränteutgifter och räntekomster, 24 kap. 2 §.

lånet skattemässigt skulle behandlas som ett lån enligt ABL, vilket skulle medföra avdrag för både räntan och dröjsmålsräntan för bolaget.

Bolaget och SKV överklagade SRN:s beslut i frågan. SRN ansåg att konvertiblerna utgjorde ett lån och att bolaget enbart hade rätt till avdrag för ränta som betalades kontant. Förhandsbeskedet behandlades därefter av HFD som argumenterade i linje med vad som gäller enligt god redovisningssed. Domstolen uttalade att det inte fanns en skatterättslig reglering av hur konvertibeln skulle klassificeras och att det i oreglerade fall var redovisningen som skulle avgöra klassificeringen. HFD bedömde att räntan och dröjsmålsräntan på lånet inte var avdragsgillt och att det skulle behandlas som eget kapital även vid beskattning och inte som ett lån.

3.4.2 HFD 2021 ref. 62

Bakgrunden till målet är att ett bolag ansökte om förhandsbesked med frågan om huruvida inkomster som beräknats enligt effektivräntemetoden, och som anses utgöra ränta enligt god redovisningssed är ränteinkomster vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Omständigheterna i fallet är kortfattat att ett bolag hade investerat i portföljer av utgångna fordringar, varav investeringarna underskred fordringarnas nominella värde. Med investeringarna följde en nettoavkastning, vilken bolaget redovisade som intäkt enligt effektivräntemetoden. Enligt metoden anses en sådan nettoavkastningsintäkt utgöra en ränteintäkt och anses vara förenlig med god redovisningssed. Den huvudsakliga frågan i målet var således om motsvarande intäkt ansågs vara en ränteinkomst enligt bestämmelserna i 24 kap. inkomstskattelagen gällande avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

När ränteintäkterna beräknades enligt effektivräntemetoden beaktades inte enbart avkastningen på lånen som bolaget försett gäldenärerna med. Amorteringar och olika former av avgifter inkluderades även i beräkningen. Bolagets inkomster bestod inte uteslutande av kostnader för lånen utan även av kostnader som fordrades att betala.

HFD:s bedömning i målet var därför att en utgift som överensstämmer med en sådan inkomst inte anses uteslutande utgöras av ränta. SRN intog samma ställning. Domstolen framförde att inkomst som enligt effektivräntemetoden och god redovisningssed fastställts som ränta, inte ansågs vara en ränteinkomst enligt bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

3.4.3 HFD 2021 ref. 63

Detta rättsfall berör ett leveransavtal mellan ett bolag och ett kommanditbolag. Det var mellan parterna överenskommet att betalning skulle ske inom 30 dagar från fakturadagen, men om kommanditbolaget valde att betala fakturan i förtid skulle kommanditbolaget även få en prisnedsättning.

Kommanditbolaget argumenterade för att den prisnedsättning som följde av att betala i förtid utgjorde en ränteinkomst. Betalningen baserades nämligen på en överenskommen justeringsränta. Kommanditbolaget menade att det uppstod ett behov av extern finansiering på grund av att kommanditbolaget betalade i förtid.

HFD intog en annan inställning. I sin bedömning hänvisade domstolen till förarbetena, där det stadgas att ränta som tillskrivits på lån vid köp av vara eller tjänst i en näringsverksamhet, exempelvis leveransskulder, inte omfattades av räntedefinitionen enligt 24 kap. inkomstskattelagen. Domstolen baserade sin skatterättsliga bedömning av begreppet ränta på redovisningens finansiella begrepp och definitioner av vad som utgör ränta. Vidare anförde domstolen att kommanditbolagets behov av extern finansiering, som uppstod till följd av förtidsbetalningen, inte innebar att kommanditbolaget försett det säljande bolaget med ett lån. Det förelåg inget skuldförhållande mellan parterna. Domstolens slutsats var således att prisnedsättningen varken ansågs utgöra en ränteinkomst för kommanditbolaget och inte heller en ränteutgift för det säljande bolaget.

3.4.4 HFD 2022 not. 23

Ett senare rättsfall avseende räntedefinitionen avgjordes under 2022. Detta rättsfalls omständigheter har många likheter med HFD 2021 ref. 62. Likt 2021 års fall rörde det sig om ett bolag som investerat i portföljer av utgångna fordringar under deras nominella värde. Genom investeringen tillhandahöll bolaget gäldenären ett slags lån, vilket medförde inkomster för bolaget. Bolaget använde sig även av redovisningsmetoden, effektivräntemetoden, för att beräkna sina inkomster från portföljen.

Den huvudsakliga frågan som var uppe för prövning i detta mål var om inkomster som enligt effektivräntemetoden och god redovisningssed ansågs utgöra ränta, även utgjorde ränta enligt reglerna om avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 kap. IL. Bolaget ansökte om ett förhandsbesked av SRN i frågan. SRN:s beslut överklagades av SKV till domstolen.

Beräknad inkomst enligt metoden omfattade estimerade kassaflöden för framtiden och erlagd anskaffningsutgift för portföljen. I detta fall togs det

även hänsyn till amorteringar, avgifter och upplupna räntor i beräkningen. Likt 2021 års fall ansåg HFD att inkomsten som räknats fram enligt effektivräntemetoden inte enbart utgjordes av att gäldenären erlagt vederlag för det lån som bolaget försett gäldenären med.

SRN bedömde i fallet att bolagets framräknade inkomst enligt effektivräntemetoden, vilken ansågs utgöra ränteinkomst enligt god redovisningssed, även utgjorde ränteinkomst enligt reglerna om avdragsbegränsning för negativt räntenetto i 24 kap. IL. Detta skiljer sig från SRN:s bedömning i HFD 2021 ref. 62, som även prövade definitionen av ränta i förhållande till effektivräntemetoden.

HFD intog samma ställning i 2022 års fall som domstolen gjorde i HFD 2021 ref. 62. Domstolens bedömning var att inkomster som framräknats enligt effektivräntemetoden och som ansågs utgöra ränta enligt god redovisningssed, inte utgjorde ränta enligt reglerna om avdragsbegränsning för negativt räntenetto.

SRN:s bedömning i 2022 års fall baserades alltså på redovisningen. Medan HFD, vars domar har en prejudicerande verkan, fortsatte på sin tidigare linje och avvek från redovisningen.⁸⁶

3.4.5 Avslutande kommentar

Rättsfallen som redogjorts för ovan ger konkreta exempel på inkomster som inte anses utgöra ränteinkomster. I 2014 års fall intog HFD en ställning i linje med god redovisningssed. Domstolen beslutade i fallet att lånet skattemässigt skulle hanteras som eget kapital, precis som det hanterades i redovisningen. Bolaget fick då inget skattemässigt avdrag för ränta på lånet, vilket var ett beslut i enlighet med god redovisningssed. Domstolen hänvisade tydligt till god redovisningssed vid sin bedömning. HFD var även tydlig med att poängtera, att frågor som inte har en klar skattemässig reglering ska besvaras utifrån den skatteskyldiges redovisning. Detta under förutsättning att redovisningen är upprättad i enlighet med god redovisningssed.

Sammantaget utgick HFD i sin bedömning från redovisningen, för att avgöra hur ränta på ett lån skattemässigt skulle behandlas.

En viktig aspekt som betonas i propositionen till inkomstskattelagen är att god redovisningssed styr vad som ska utgöra en ränteutgift respektive ränteinkomst. HFD 2014 ref. 10 är i linje med detta stadgande. Domstolens bedömning i fallet talar för att redovisningen i vissa fall kan styra beskattningen.

⁸⁶ Jfr. HFD 2021 ref. 62 och HFD 2021 ref. 63.

Viktigt att beakta är att rättsfallet avgjordes innan den skatterättsliga definitionen av ränta lagreglerades. Det kan därför antas att domstolen dömde i enlighet med uttalandet i propositionen då detta var det som fanns att utgå från. HFD uttalade till och med i sitt avgörande att det rörde sig om en oreglerad skatterättslig klassificering av en komponent och huruvida denna utgjorde ränta, och att det därför inhämtades vägledning från redovisningen.

I senare rättsfall, som uppkommit efter införandet av den skatterättsliga definitionen av ränta, blir det tydligare att domstolen inte alltid intar en ställning som är i enlighet med god redovisningssed, utan istället avviker från denna. I HFD 2021 ref. 62 och HFD 2022 not. 23 framgår dock att vissa inkomster som anses utgöra ränta enligt god redovisningssed, inte nödvändigtvis måste utgöra en ränteinkomst enligt 24 kap. IL. I båda rättsfallen avvisade domstolen effektivräntemetoden, en resultatmetod, som en avgörande metod för den skattemässiga definitionen av ränta. Domstolen menade att resultatmetoden beaktar fler aspekter utöver räntekomponenten. Ränta, enligt effektivräntemetoden, består av ytterligare beståndsdelar än det vederlag som gäldenären betalar för lånet. Sådana beståndsdelar kan bland annat vara avgifter och amorteringar. Det är således inte ovillkorligen god redovisningssed som styr huruvida en inkomst utgör en ränteinkomst eller inte, utan ytterligare faktorer kan påverka detta.

Av HFD 2021 ref. 63 framgår att avtalad prisnedsättning vid förtidsbetalning anses utgöra tillskriven ränta, vilket inte utgör en ränta enligt räntedefinitionen vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Bedömningen baserades till stor del på redovisningens finansiella begreppsförklaring av ränta som återfinns i förarbetena. Domstolens bedömning av räntebegreppet verkar således inte följa en klar, röd linje. Utifrån redogjorda rättsfall är det tydligt att domstolen både följt och avvikit från god redovisningssed vid avgörande i frågan om skatterättsligt anses utgöra ränta och omfattas av räntedefinitionen. En del av rättsfallen åskådliggör att desto tydligare reglerat det skatterättsliga området är avseende vad som utgör ränta, ju mindre vägledning inhämtas från redovisningen. Det genomsyras bland annat i HFD 2021 ref. 62 och HFD 2022 not. 23.

3.5 Räntedefinitionen - HFD:s praxis i förhållande till förarbetens uttalande

I förarbetena till IL framgår att redovisning styr vad som skatterättsligt anses utgöra ränta, när det inte konkret framgår av 24 kap. IL, och propositionen inte undantar en särskild utgift eller inkomst från räntedefinitionen.⁸⁷ Förarbetena framhäver att redovisningen har en betydande roll samt ger vägledning

⁸⁷ Se avsnitt 3.3.

vid fastställandet av vad som skatterättsligt ska anses utgöra ränta. Förarbeten som rättskälla avser att förklara vad lagstiftaren åsyftat med en särskild bestämmelse.⁸⁸

HFD:s rättspraxis har en särskilt betydande roll inom skatterätten med tanke på det omfång av avgöranden som genomsyrar området. Utgångspunkten på det skatterättsliga området är att HFD:s domar har ett högre rättskällevärde än förarbetena under förutsättning att domarna är tydliga. Det ska alltså tydlig framgå av en dom vad som gäller i en viss skatterättslig situation, inom det skatterättsliga området, för att domstolens domar ska tillmätas denna betydelse.⁸⁹

Utifrån redogjorda rättsfall står det klart att tidigare domar, innan införandet av den skatterättsliga definitionen av ränta, fastslog att redovisningen inverkar på vad som skatterättsligt ska betraktas som ränta. I vilken utsträckning redovisningen styr den skatterättsliga definitionen av ränta är ännu inte fullständigt klarlagt då det saknas ett klart uttalande om vilken vikt redovisningen ska ha i förhållande till räntedefinitionen. Det kan därför finnas behov av ytterligare rättsfall från domstolen med ett klarare uttalande avseende redovisningens inflytande på den skatterättsliga definitionen av ränta.

Senare rättsfall tyder på att domstolen numera börjat avvika från god redovisningssed vid avgörande i fråga om vad som skatterättsligt ska anses utgöra ränta enligt den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i 24 kap. IL. Då domstolen under senare år intagit en alltmer enhetlig inställning, i förhållande till redovisningens inverkan på den skatterättsliga definitionen av ränta, kan det antas att rättsläget börjar klarna. Det talar för att HFD:s praxis kan väga tyngre än vad som framgår i förarbetena, avseende inkomstskattelagens definition av ränta, och kan komma att vara den vägledande pelaren för vad som ska anses omfattas av räntedefinitionen i framtiden.

⁸⁸ Lodin m.fl, *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 587.

⁸⁹ *Ibid*, s. 591 f.

4 Uttagsbeskattningsreglerna

4.1 Inledning

Uttagsbeskattningsregelverket är relevant för denna uppsats eftersom bolag ska uttagsbeskattas vid avsaknad av vissa förutsättningar, när det utgår en avvikande ränta på koncerninterna lån. Kapitlet avser att redogöra för rådande bestämmelser gällande uttagsbeskattningsreglerna. Redogörelsen av regelverket avser att tillhandahålla läsaren god förståelse för uttagsbeskattningsreglernas förhållande till, samt inflytande på avvikande ränta på koncerninterna lån. Underprisöverlåtelsereglerna kommer enbart nämnas i den bemärkelse som regelverket har en betydelse för uttagsbeskattningsreglerna.

4.2 Regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL och uttagsbeskattningsreglerna

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 IL och uttagsbeskattningsreglerna är två regler som är relevanta när det är fråga om avvikande ränta på koncerninterna lån. Reglerna angriper samma problematik men ur olika perspektiv. Korrigeringsregeln angriper problematiken ur ett internationellt perspektiv, eftersom regeln särskilt riktar in sig på transaktioner i gränsöverskridande koncerner.⁹⁰ Uttagsbeskattningsreglerna kan tillämpas på såväl gränsöverskridande koncerner som inhemska koncerner.⁹¹ Korrigeringsregeln kan däremot inte tillämpas på inhemska koncerner. Uttagsbeskattningsreglerna blir därför aktuella vid dessa situationer.

Reglerna riskerar att kollidera när deras tillämpningsområden sammanfaller. Korrigeringsregeln är tillämplig på såväl överprissättning som underprissättning. Uttagsbeskattningsreglerna tillämpas endast när ett pris understiger marknadsvärdet.⁹² Korrigeringsregeln angriper dessutom det totala resultatet av en näringsverksamhet. Uttagsbeskattningsreglerna blir istället tillämpliga vid uttag av en enskild tillgång eller tjänst. Uttagsbeskattningsreglerna sker således vid uttag av respektive tillgång eller tjänst.⁹³

Utifrån reglernas tillämpningsområden står det klart att regelkonkurrensen uppstår när det rör sig om en överföring med ett pris som understiger marknadsmässigt pris. Ett sådant typfall är när räntan på koncerninterna lån

⁹⁰ Aldén, Stefan, *Regelkonkurrens i internprissättningsmål*, SvSkT 2004:2, s. 162.

⁹¹ Prop. 2009/10:39, *Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattningsreglerna*, s. 13.

⁹² SOU 2005:99, *Regelkonkurrens*, s. 196 f.

⁹³ *Ibid*, s. 198 f.

avviker från marknadsmässig ränta. Det måste dessutom även röra sig om en gränsöverskridande koncernsituation. Vid gränsöverskridande situationer, framgår det av ett rättsfall från HFD att korrigeringsregeln är en speciallag, även kallad *lex specialis*. Det innebär att korrigeringsregeln har företräde framför ett mer generellt regelverk, som bland annat uttagsbeskattningsreglerna.⁹⁴ I rättsfallet, där HFD gjorde denna bedömning, rörde det sig om en överprissituation där uttagsbeskattningsregelverket inte blev tillämpligt. Domstolens uttalande i rättsfallet tyder på att korrigeringsregeln har företräde vid en situation där reglerna sammanfaller med varandra. Utöver rättsfallet finns inte någon konkret vägledning gällande regelkonkurrensen i form av uttalanden i lagstiftning eller förarbeten. Regelkonkurrensen har enbart behandlats kort i en statlig utredning.⁹⁵

Regelkonkurrensen blir inte särskilt relevant för syftet med denna uppsats eftersom uppsatsen riktar sig in på inhemska koncerner. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL behandlas därför inte i den förevarande utredningen om avvikande ränta på koncerninterna lån. Trots detta avser avsnittet att belysa att ytterligare en regel kan medföra skatterättsliga konsekvenser för koncernbolag när det utgår en avvikande ränta på ett koncerninternt lån. Detta förutsätter att det rör sig om gränsöverskridande koncerner. Det är alltså påkallat att utreda uppsatsens syfte ur ett internationellt perspektiv.

4.3 Uttagsbeskattningsreglernas utformning

4.3.1 Grundläggande om uttagsbeskattningsreglerna

Uttagsbeskattningsreglerna återfinns idag i 22 kap. IL och är en skatterättslig konsekvens av överlåtelse som sker under marknadsvärdet. Utgångspunkten är att tillgångar i form av varor och tjänster ska överlåtas och utföras mot marknadsmässigt vederlag.⁹⁶

Reglerna om uttagsbeskattningsreglerna har en stark anknytning och samspelar regelbundet med underprisöverlåtelsereglerna i 23 kap. IL.⁹⁷ Detta regelverk tillåter att vissa överlåtelse sker under marknadsvärdet.

Uttagsbeskattningsreglerna medför att ett uttag under marknadsmässig ersättning, skattemässigt behandlas på samma sätt som en avyttring skett mot marknadsmässig ersättning.⁹⁸ Uttagsbeskattningsreglerna aktualiseras enbart om vederlaget

⁹⁴ RÅ 2004 ref. 13.

⁹⁵ SOU 2005:99, s. 201.

⁹⁶ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 1*, (2021), s. 251–253.

⁹⁷ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 469.

⁹⁸ 22 kap. 7 § IL. Se även Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 1*, (2021), s. 252.

för uttaget eller överlåtelsen under marknadsvärdet hade tagits upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.⁹⁹

4.3.2 Definitionen av marknadsvärde

Definitionen av marknadsmässigt värde återfinns i 61 kap. 2 § IL. Begreppet har sin grund i förarbetena, där det framgår att marknadsvärdet är det pris som den skattskyldige hade fått erlagga på orten där denne hade införskaffat motsvarande varor, tjänster eller förmåner gentemot kontant ersättning. Ur en näringsidkares perspektiv utgör begreppet det värde näringsidkaren hade erhållit om denne hade sålt eller tillhandahållit motsvarande mängd varor, tjänster och förmåner under likartade omständigheter.¹⁰⁰

Vid tillämpningen av uttagsbeskattningsreglerna är begreppet marknadsvärde centralt. Regelverket bygger nämligen på begreppet. Utgångspunkten är att uttagsbeskattning föranleds när ett uttag sker för ett pris som avviker från marknadsmässigt värde, och detta inte är affärsmässigt motiverat. Avvikande från marknadsmässigt värde kan vara både att uttaget sker mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, och att uttaget sker utan ersättning. Uttagsbeskattningen garanterar att ett uttag blir beskattat för sitt faktiska värde.¹⁰¹ Uttagsbeskattningen har sitt fäste i dubbelbeskattningsprincipen¹⁰², och baseras på att principens första led avseende beskattning av bolaget, inte ska kringgås.¹⁰³

4.3.3 Vad avses med uttag?

Uttagsbeskattningsreglerna avser både uttag av tillgångar och tjänster av betydande värde ur en näringsverksamhet.¹⁰⁴ Vad som avses med uttag framgår av 22 kap. 2–6 §§ IL. I paragrafen stadgas att uttag som inträffar för privat bruk omfattas av begreppet, och ska uttagsbeskattas. Med privat bruk avses

⁹⁹ Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO), 22 kap. Uttag ur näringsverksamhet, 22 kap. 2 §.

¹⁰⁰ Prop. 1998/99:15, *Omstrukturering och beskattning*, s. 165.

¹⁰¹ Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, (2002), s. 32.

¹⁰² Se avsnitt 5.4.1.

¹⁰³ Kardvik, Urban & Samuelsson, Lars, *Rätt Skatt 2024 (FAR Online)*, *Uttagsbeskattning*, hämtad 2024-04-12.

¹⁰⁴ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del I*, (2021), s. 253. Se även 22 kap. 4 § IL.

att den skattskyldige själv nyttjar den tillgång eller tjänst som tas ut, alternativt överlåter den till någon som ingår i samma intressegemenskap.¹⁰⁵

Med uttag avses även överlåtelser som sker under marknadsvärdet utan att vara affärsmässigt motiverat.¹⁰⁶ På överlåtelser av tillgångar eller tjänster under marknadsvärdet som är affärsmässigt motiverade medförs ingen uttagsbeskattning. Det som åsyftas med affärsmässigt motiverat är bland annat att ett bolag vill befärma en affärsrelation med en kund.¹⁰⁷

I 22 kap. 5 § IL anges särskilda situationer som inbegrips i uttagsbegreppet. Gemensamt för många av dessa situationer är att det rör sig om gränsöverskridande situationer vilka föranleder uttagsbeskattning.¹⁰⁸

En del uttag ska inte medföra uttagsbeskattning. Dessa regleras i 22 kap. 9–12 §§ IL. Bränsle som används för uppvärmning av en privatbostadsfastighet och som är taxerad som en lantbruksenhet, samt utdelning på andelar alternativt aktier vars marknadsvärde överstiger omkostnadsbeloppet, är exempel på situationer som inte ska uttagsbeskattas. Det absolut viktigaste undantaget från uttagsbeskattning framgår av 22 kap. 11 § IL. Paragrafen hänvisar till 23 kap. IL som reglerar kraven för giltiga underprisöverlåtelser.¹⁰⁹

4.4 Syftet med regelverket

Införandet av uttagsbeskattningsreglerna mynnar ut i flertalet syften. Ett syfte med regelverket är att skydda det svenska beskattningsanspråket.¹¹⁰ Detta uppfylls genom att regelverket utformats så att det föranleder beskattning i situationer då beskattning av ett värde undviks. Tillexempel vid avvikande ränta på ett koncerninternt lån. Enbart skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet omfattas av uttagsbeskattningsreglerna. Reglerna avser nämligen att tillförsäkra att uttag av obeskattade värden inte sker skattefritt i en näringsverksamhet.¹¹¹

¹⁰⁵ Ibid., s. 252.

¹⁰⁶ 22 kap. 3 § IL.

¹⁰⁷ Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO), 22 kap. Uttag ur näringsverksamhet, 22 kap. 3 §. Se även Prop. 1998/99:15, s. 166.

¹⁰⁸ 22 kap. 5 § IL. Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO), 22 kap. Uttag ur näringsverksamhet, 22 kap. 5 §.

¹⁰⁹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del I*, (2021), s. 252. Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO), 22 kap. Uttag ur näringsverksamhet, 22 kap. 9–12 §§.

¹¹⁰ Prop. 2009/10:39, s. 13.

¹¹¹ Prop. 1998/99:15, s. 194 f.

Utgångspunkten för varje näringsverksamhet är att alla ekonomiska tillgångar och värden som näringsverksamheten alstrar och förfogar över ska tas upp till beskattning.

Vid avsaknad av uttagsbeskattningsregler hade exempelvis bolag inom en koncern, fått möjlighet att överlåta tillgångar till underpris mellan varandra. Det hade även inneburit en möjlighet för näringsidkare att ta ut tillgångar till underpris för privat bruk. Utan uttagsbeskattningsregler hade bolag och näringsidkare gynnats genom att de hade lyckats undgå beskattning. De hade inte behövt beskattas för en tillgångs fulla värde, och hade således skattat mindre.¹¹² Bolag hade genom dessa förfaranden med uttag, erhållit ett lägre skattemässigt resultat och uppnått en skattemässig fördel.¹¹³

Frånvaro av uttagsbeskattning hade medfört att mindre skatteintäkter hade inkommit till staten och de offentliga utgifterna.¹¹⁴ Det hade inneburit ett kringgående av det fiskala syftet med beskattning. Alla former av näringsverksamheter ska beskattas för sitt faktiska resultat för att syftet med skattesystemet ska uppfyllas. Uttagsbeskattningsreglerna åsyftar att tillförsäkra detta.¹¹⁵

Uttagsbeskattningsreglerna har även en gränsöverskridande betydelse. Reglerna infördes i syfte att bevara den svenska skattebasen när det sker gränsöverskridande transaktioner och omstruktureringar. Reglerna avser även att träffa vinster som skapats och förädlats i Sverige, så att de beskattas här.¹¹⁶ Exempel på gränsöverskridande situationer som utlöser uttagsbeskattning återfinns i 22 kap. 5 § IL. Det gäller bland annat när skattskyldigheten för en näringsverksamhet i Sverige upphör helt eller delvis. Ett konkret exempel på en gränsöverskridande situation som föranleder uttagsbeskattning är när en obegränsad skattskyldig fysisk person, vars bedrivande av näringsverksamhet i en annan stat upphör helt eller delvis, som Sverige inte ingått ett skatteavtal med. Även en obegränsad skattskyldigperson som bedriver näringsverksamhet i Sverige men som genom skatteavtal får hemvist i en annan stat är ett exempel på när upphörande av skattskyldighet i Sverige resulterar i uttagsbeskattning.¹¹⁷

Andra skatterättsliga faktorer som bidragit till regelverkets uppkomst är de principer som genomsyrar uttagsbeskattningsreglerna. Neutralitetsprincipen är en av dessa principer. Principen innebär att ett särskilt skattemässigt handlingsalternativ inte ska vara mer förmånligt än ett annat. Skatten ska inte styra en skattskyldigs val och förfarande.¹¹⁸ Skatteförmågeprincipen är även en central princip för regelverket. Principen innebär att skatten som var och en

¹¹² Ibid., s. 117.

¹¹³ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 1*, (2021), s. 252.

¹¹⁴ Ibid., s. 1.

¹¹⁵ Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, (2002), s. 32.

¹¹⁶ Prop. 2009/10:39, s. 13.

¹¹⁷ 22 kap. 5 § IL.

¹¹⁸ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 1*, (2021), s. 43 och 251 f.

ska erläggas baseras på ens förmåga. De som innehar större ekonomiska resurser ska bidra mer till finansierandet av välfärden genom skatt, än den med färre ekonomiska resurser. Att exempelvis tillåta bolag inom samma koncern nyttja varandras tillgångar till underpris, eller att tillåta en enskild näringsidkare att åtnjuta sina egna tillgångar till underpris genom uttag, strider mot dessa principer.¹¹⁹ Vid frånvaro av ett uttagsbeskattningsregelverk hade näringsverksamheter inte beskattats enligt sin förmåga och uttag hade varit ett förekommande handlingsalternativ som hade medfört en skattemässig fördel, nämligen lägre skatt.

¹¹⁹ Ibid., s. 30 och 251 f. Se även Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, (2002), s. 32.

5 Koncernbidragsrättens inverkan på ränta som understiger marknadsmässig ränta

5.1 Inledning

I detta kapitel diskuteras förhållandet mellan koncernbidragsrätt och uttagsbeskattning vid avvikande ränta på koncerninterna lån. Det ska redogöras för vilka skattemässiga konsekvenser som uppstår för bolag när de använder sig av ett sådant ränteupplägg på ett koncerninternt lån, utifrån samspelet mellan de två skatterättsliga komponenterna. Kapitlet åsyftar att ge läsaren en förståelse för samspelet mellan koncernbidragsrätt och uttagsbeskattning, och dess avgörande betydelse för räntenivån på ett koncerninternt lån.

5.2 Dolda och öppna koncernbidrag

I svensk lagstiftning åtskiljs öppna och dolda koncernbidrag. Koncernbidragsreglerna uppstod av neutralitetsskäl. Syftet bakom reglerna är att möjliggöra för en resultatutjämnning mellan helägda koncerner. Resultatutjämnningen minskar den skattemässiga bördan inom koncernverksamheten¹²⁰, och avser att skapa neutralitet mellan bedrivande av verksamhet i ett enda bolag och när verksamheten fördelas och bedrivs i flera bolag.¹²¹ Särskilt behov av utjämnning föreligger när det rör sig om ett koncernbolag med överskott och ett koncernbolag med underskott.¹²²

När ett koncernbolag med överskott behöver kvitta överskottet mot underskottet i ett annat koncernbolag görs detta genom ett öppet koncernbidrag. Öppna koncernbidrag utgör alltså bidrag med ett fast belopp, som är avdragsgilla för givande bolag och skattepliktiga för mottagande bolag.¹²³ För att avdragsrätt ska bli aktuellt måste ett visst antal villkor uppfyllas.¹²⁴ Givaren och mottagaren måste även öppet redovisa koncernbidraget.¹²⁵

Ett dolt koncernbidrag är istället en värdeöverföring som varken redovisas hos givaren eller mottagaren. Ett dolt koncernbidrag är en resultatutjämnande komponent som medför att medel inte beskattas, eller åtminstone inte

¹²⁰ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 384. Se även Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, (2002), s. 66 ff.

¹²¹ HFD 2018 ref. 59.

¹²² Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, (2002), s. 66.

¹²³ *Ibid.*, s. 68. Se även 35 kap. 1 § IL.

¹²⁴ 35 kap. 2 och 3 §§ IL.

¹²⁵ Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, (2002), s. 69.

beskattas i fullständig utsträckning. Ett dolt koncernbidrag utgör förenklat ett otillbörligt förfarande med skatteunderlaget, medan ett öppet koncernbidrag blir föremål för beskattning i korrekt omfattning.¹²⁶

Dolda koncernbidrag utgörs vanligtvis av en för hög eller låg prissättning på varor och tjänster, alternativt för hög eller låg ränta, eller till och med utebliven ränta.¹²⁷ Dolda koncernbidrag innebär att räntesättningen eller prissättningen avviker från vad som hade varit fallet om det rörde sig om oberoende bolag. Ett dolt koncernbidrag består således av ett bidrag som överförs med en ränta eller ett pris som avviker från vad som är marknadsmässigt.¹²⁸

Ränta som understiger marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån utgör således ett dolt koncernbidrag.¹²⁹ När ett koncernbolag tar ut en ränta som understiger marknadsmässig ränta, ökas vinstmarginalen i det andra koncernbolaget. Både dolda och öppna koncernbidrag kan således användas för resultatutjämning. Skillnaden är att utjämningen vid dolda koncernbidrag sker i situationer som lagstiftaren inte stödjer.¹³⁰

Dolda koncernbidrag kan vara tillåtna i särskilda fall. De flesta situationer, för vilka dolda koncernbidrag är accepterade, regleras i 23 kap. IL om reglerna om underprisöverlåtelser. Alla situationer regleras däremot inte i 23 kapitlet. Underprissättning av tjänster omfattas tillexempel inte av reglerna, men även dessa kan, under vissa förutsättningar, anses utgöra tillåtna underprisöverlåtelser.¹³¹

5.3 Samspelet mellan koncernbidragsrätten och uttagsbeskattningsreglerna

Utgångspunkten för att ett dolt koncernbidrag ska vara tillåtet är att det måste föreligga koncernbidragsrätt mellan koncernbolagen. En ränta understigande marknadsvärdet, vilken utgör ett dolt koncernbidrag, kan således tillåtas inom helägda koncerner när koncernbidragsrätt föreligger. I andra fall blir

¹²⁶ Arvidsson, *Koncernbidragsrätt och uttagsbeskattningsreglerna* – En kommentar till två regeringsrättsavgöranden, SvSkT 1993:4, s. 185–197.

¹²⁷ SOU 1964:29, *Koncernbidrag m.m. Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.*, s. 119.

¹²⁸ Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, (2002), s. 67. Se även RÅ 2004:62.

¹²⁹ Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, (1990), s. 323 f.

¹³⁰ Ibid. Se även Prop. 1965:126, s. 54.

¹³¹ Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, (2002), s. 87.

uttagsbeskattnings aktuellt när en tillgång eller tjänst tillhandahålls under marknadsvärdet.¹³²

En otillbörlig skatteförmån föreligger när en skatteskyldig person, för sig själv eller annan avser att skapa en skattemässig fördel av att uttagsbeskattning försummas och detta är i strid mot basen för övriga regler.¹³³ Dolda koncernbidrag i form av avvikande ränta på koncerninterna lån medför inte att en otillbörlig skatteförmån uppstår för bolagen.¹³⁴ Samma resultat hade nämligen kunnat uppnås genom koncernbidrag.¹³⁵ Uttagsbeskattning kan därför underlåtas eftersom försummelsen av uttagsbeskattning inte medför en skattemässig fördel för bolagen.¹³⁶ Detta följer inte av lagstiftning utan har utvecklats i praxis.¹³⁷

Det finns ytterligare skäl som talar för att underlåta uttagsbeskattning när avvikande ränta utgår på koncerninterna lån och koncernbidragsrätt föreligger. Ur ett lagtolkningsperspektiv utgör uttagsbeskattningsregelverket allmänna bestämmelser, *lex generalis*, medan koncernbidragsreglerna är specialbestämmelser, *lex specialis*. Specialbestämmelser har företräde framför allmänna regler. Skatteförmågeprincipen, som innebär att man ska beskattas utifrån sin förmåga, och neutralitetsprincipen, vilken handlar om att ett skattemässigt handlingsalternativ inte ska vara mer förmånligt än ett annat, talar även för att underlåta uttagsbeskattning när koncernbidragsrätt föreligger. Det framgår även direkt av propositionen till koncernbidragsregelverket att onormal prissättning kan godtas inom koncerner.¹³⁸

5.4 Rättsfall

Vilka skatterättsliga konsekvenser som uppstår vid koncerninterna lån med avvikande ränta var tidigare en gråzon. Rättsläget har blivit en aning klarare då svar gradvis växt fram i rättspraxis. Rättspraxis på området kommer att redogöras för i kapitlet för att ge en tydlig bild av hur gällande rätt avseende avvikande ränta på koncerninterna lån har utvecklats över tid. Rättspraxis presenteras även för att stipulera dagens rättsläge.

¹³² Ibid., s. 87 ff.

¹³³ Ibid., s. 139.

¹³⁴ Arvidsson, *Koncernbidragsrätt och uttagsbeskattning – En kommentar till två regeringsrättsavgöranden*, SvSkT 1993:4, s. 185–197.

¹³⁵ Prop.1998/99:15, s. 163.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Attorps, Karin, *Avdrag utan utgift?*, Skattenytt, (2009), s. 525.

¹³⁸ Arvidsson, *Koncernbidragsrätt och uttagsbeskattning – En kommentar till två regeringsrättsavgöranden*, SvSkT 1993:4, s. 185–197. Se även Prop. 1965:126, s. 52.

5.4.1 Äldre praxis

Ett viktigt rättsfall i fråga om utebliven ränta är RÅ 1938 ref. 7. I rättsfallet lånade ett aktiebolag pengar till dess majoritetsägare, en fysisk person som ägde samtliga aktier i bolaget förutom fyra stycken. På lånet utgick ingen ränta. Domstolen bedömde att underlåtenheten att utta ränta utgjorde ett kringgående av dubbelbeskattningsprincipen. Hade ränta löpt på lånet hade bolaget nämligen varit skatteskyldigt för ränteinkomsten. Den uteblivna räntan ansågs därför utgöra en förtäckt vinstutdelning, för vilken uttagsbeskattning skulle utgå.¹³⁹ Aktiebolaget blev därför uttagsbeskattat.

I rättsfallet fastslås en tydlig princip, nämligen att uttagsbeskattning ska ske för utebliven ränta på lån under särskilda omständigheter, bland annat om utebliven ränta utgör ett kringgående av dubbelbeskattningsprincipen.¹⁴⁰ I äldre praxis finns det en gemensam komponent till underlåtenheten att uttagsbeskatta räntefria koncerninterna lån. Komponenten framhävs särskilt i RÅ 1954 ref. 22 där det uttalats att uttagsbeskattning kan underlåtas i de fall principen om dubbelbeskattning inte kringgås.

I RÅ 1954 ref. 22 rörde det sig om en ekonomisk förening som mottog ett räntefritt lån från en annan ekonomisk förening som utgjorde dess dotterförening. HFD undanröjde beskattning av räntan på den grund att dubbelbeskattningsprincipen inte kringgicks. Hade ränta utgått vid tidpunkten för fallet, hade ränteutgiften varit avdragsgill för moderföreningen och ränteinkomsten skattepliktig för dotterföreningen. Dotterföreningen hade i sin tur kunnat utdela inkomsten till moderföreningen. Utdelningen hade inte varit föremål för beskattning hos moderföreningen och hade inte heller utgjort en avdragsgill kostnad för dotterföreningen.

I svensk skatterätt råder dubbelbeskattningsprincipen som innebär att ett bolag ska beskattas i två led. Första ledet handlar om att bolaget ska beskattas för sin inkomst genom bolagsskatten. I bolagssektorn är målet enkelbeskattning. Syftet är att undvika kedjebeskattnings.¹⁴¹ I andra ledet, när utdelningen lämnat bolagssektorn, beskattas inkomsten hos aktieägarna vid erhållen utdelning från bolaget.¹⁴²

I förevarande rättsfall inträffade inte dubbelbeskattningsens andra led. Hade ränta utgått på fordran hade utdelningen till moderföreningen varit skattefri.

¹³⁹ Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, (2002), s. 45.

¹⁴⁰ Gäverth, Leif, *Beskattningskonsekvenser vid ränteförmånliga krediter – en översikt*, Skattenytt, (1995), s. 682.

¹⁴¹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 377 f.

¹⁴² Lodin m.fl., *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, (2021), s. 341. Se även Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & beskattning*, Iustus, Uppsala, (2018), s. 15.

En utebliven räntedebitering utgjorde således inte ett kringgående av dubbelbeskattningsprincipen, därmed skedde ingen uttagsbeskattning.¹⁴³

Ett ytterligare viktigt uttalande av domstolen i RÅ 1954 ref. 22 är uttagsbeskattning ska ske på lån med utebliven ränta om underlåtenheten att utta ränta haft särskild betydelse i skattehänseende. Uttalandet innebär att om ränteefterskänkandet utgör en otillbörlig skatteförmån ska uttagsbeskattning ske.¹⁴⁴

5.4.2 RÅ 1992 ref. 106 (I och II)

Senare rättsfall har framhävt en annan komponent till underlåtenheten att uttagsbeskatta räntefria koncerninterna lån. Dessa rättsfall har tagit särskild hänsyn till samspelet mellan koncernbidragsrätten och uttagsbeskattningsreglerna.

Det finns två rättsavgöranden från HFD som påbörjades som förhandsbesked till SRN. I RÅ 1992 ref. 106 I rörde det sig om en fysisk person (A) som ägde aktierna i bolaget X AB. X AB var i sin tur moderbolag till Y AB, Y AB ägde samtliga aktier i bolaget Z AB. Z AB var vilande. Koncernen bedrev olika delar av sin verksamhet i de olika bolagen. Koncernen hade syfte att omstrukturera sin koncern så att en fastighet överläts från Y AB till moderbolaget X AB och verksamhetens finansrörelse skulle överlåtas från X AB till Y AB. Överlåtelsen av finansrörelsen skedde till marknadspris, medan överlåtelsen av fastigheten understeg marknadsvärdet. Frågan som var uppe för prövning hos SRN var huruvida fastighetsöverlåtelsen skulle föranleda uttagsbeskattning för överlåtande bolaget Y AB.

I det andra avgörandet, RÅ 1992 ref. 106 II, rörde det sig om den fysiska personen B som ägde aktierna i AB X. AB X ägde i sin tur flertalet dotterbolag, bland annat AB Y. Likväl som i första avgörandet ville koncernen utföra en omstrukturering där inkråmet i AB Y skulle överlåtas till ett nybildat bolag kallat Nya AB Y, vilket även var helägt av AB X. Överlåtelsen av inkråmet skulle ske till bokfört värde, vilket understeg marknadsvärdet. Frågan som var uppe för prövning var huruvida AB Y skulle uttagsbeskattas för överlåtelsen av inkråmet till Nya AB Y.

I båda rättsfallen beslutade SRN likväl HFD att uttagsbeskattning inte var aktuellt. Omständigheterna var nämligen så att det rörde sig om äkta koncerner, för vilka det förelåg koncernbidragsrätt. Både SRN och HFD fann även att överlåtelseerna inte utgjorde otillbörliga skatteförmåner. Detta är i linje

¹⁴³ Gäverth, *Beskattningskonsekvenser vid ränteförmånliga krediter - en översikt*, (1995), s. 684.

¹⁴⁴ *Ibid*, s. 687.

med domstolens uttalande i 1954 års rättsfall, vilket även hänvisats till i senare praxis.¹⁴⁵

Att ta med sig från detta rättsfall är att det måste föreligga koncernbidragsrätt, för att uttagsbeskattning inte ska bli aktuellt. När denna förutsättning föreligger kan en avvikande ränta inte anses utgöra en otillbörlig skatteförmån. Viktigt att ha i åtanke är att andra regler var gällande vid tidpunkten för dessa rättsfall. Vid 1954 års fall var koncernbidragsreglerna inte införda, därför riktade domstolen förmodligen fokus på dubbelbeskattningsprincipen istället. Vid 1992 års fall hade koncernbidragsreglerna införts, det fanns således ett nytt regelverk att beakta.

5.4.3 RÅ 2008 ref. 84 (I)

I ett senare rättsfall från 2008, ett av de så kallade ”Cloettamålen”, har HFD gjort ett ställningstagande i frågan om uttagsbeskattning vid koncerninterna räntefria lån. Omständigheterna i fallet var sådana att Cloetta Fazer AB erhöll ett räntefritt lån från sitt dotterbolag Cloetta Invest AB.

Frågan som prövades i målet var huruvida uttagsbeskattning skulle ske hos långivande bolaget. I fallet förelåg det ingen koncernbidragsrätt mellan moderbolaget och dotterbolaget. Koncernbidrag kunde inte lämnas med avdragsrätt då långivande bolag var ett förvaltningsbolag. Förvaltningsbolag hade vid det aktuella året i målet, år 2001, inte rätt att med avdragsrätt lämna eller motta koncernbidrag. Efter 2003 års lagändring är det däremot numera möjligt för denna bolagsform att även lämna och motta koncernbidrag med avdragsrätt.¹⁴⁶

Domstolens bedömde i fallet att uttagsbeskattning skulle ske. Motiveringen grundade sig främst på det faktum att uttaget inte ansågs vara affärsmässigt motiverat, vilket är ett huvudsakligt undantag till uttagsbeskattning. Inte heller ansågs andra förutsättningar för att underlåta uttagsbeskattning föreligga. Domstolen hänvisade bland annat till att koncernbidragsrätt inte förelåg mellan bolagen. I förevarande rättsfall hänvisar domstolen återigen till RÅ 1954 ref. 22. Domstolen angav att den uteblivna räntan i rättsfallet, till skillnad mot i 1954 års fall, innebar en otillbörlig skatteförmån. Avsaknaden av koncernbidragsrätt och det faktum att den avvikande räntan innebar en otillbörlig skatteförmån, utgjorde skäl för uttagsbeskattning i fallet.¹⁴⁷

Bedömningen i 2008 års fall ger en tydlig bild av samspelet mellan koncernbidragsrätten och uttagsbeskattning. Vid avsaknad av koncernbidragsrätt

¹⁴⁵ RÅ 1989 ref. 44.

¹⁴⁶ RÅ 2006 ref. 58.

¹⁴⁷ Attorps, *Avdrag utan utgift?*, (2009), s. 526 f.

mellan bolag inom samma koncern, utgör en avvikande ränta på ett lån, en otillbörlig skatteförmån. Domen fastslår att när en otillbörlig skatteförmån uppkommer, ska uttagsbeskattning ske.

5.4.4 Avslutande kommentar

Efter redogörelsen av ovanstående rättsfall står det klart att anledningarna bakom att underlåta uttagsbeskattning av avvikande ränta på koncerninterna lån, förändrats med tiden. Med tiden införs nya regelverk, vilka domstolen måste anpassa sig efter i sin bedömning. Vid 1954 års fall hade exempelvis inte koncernbidragsreglerna införts, varför det förmodligen var tillräckligt med att dubbelbeskattningsprincipen inte kringgicks för att underlåta uttagsbeskattning. Vid införandet av koncernbidragsreglerna, behövde gällande rätt utvecklas och beakta det nya regelverket. Regelverket hade införts vid 1992 års fall, varför domstolen tog hänsyn till reglerna i sin bedömning. Domstolen fastslog att en ny förutsättning behövde föreligga för att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas vid avvikande ränta på koncerninterna lån, nämligen koncernbidragsrätten.

Efter 1992 års fall har ytterligare regelverk införts, medan en del äldre regelverk har ändrats. Ränteavdragsbegränsningsreglerna har bland annat införts. Det finns därför ett konstant behov av domar från HFD på området, för att anpassa gällande rätt efter de nya regelverk som tillkommer och tidigare regelverk som ändras.

6 Exempel med olika räntor enligt EBITDA-regeln

6.1 Inledning

Avsnittet avser att demonstrera huruvida EBITDA-regeln kan kringgås om koncerninterna lån sätts med en låg ränta som understiger marknadsvärdet, alternativt ingen ränta överhuvudtaget. Illustreringen görs genom ett exempel med konkreta uträkningar enligt EBITDA-regeln. Exemplet kommer att utgå ifrån olika räntesatser, nämligen marknadsmässig ränta, ränta under marknadsvärdet och utebliven ränta. Syftet är att illustrera hur avvikande ränta påverkar det negativa räntenettet, vilket är avgörande för EBITDA-regelns tillämplighet. I beräkningarna kommer hänsyn tas till förenklingsregeln som alltid tillåter avdrag på 5 miljoner kronor oavsett vad förevarande bolags EBITDA belöper sig till.

6.2 EBITDA-regeln förutsättningar

För att kunna fastställa ränteavdraget enligt EBITDA måste man beakta det negativa räntenettet som utgör skillnaden på bolagets ränteutgifter och ränteinkomster. Ett negativt räntenetto föreligger om ett bolags ränteutgifter överstiger ränteinkomsterna. Bolag får enbart göra avdrag för ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget. Detta kallas för avdragsutrymmet, vilket utgör bolagets skattemässiga EBITDA.

Marknadsmässig ränta kan vara svårt att fastställa. En tumregel kan vara att utgå från statslåneräntan ökad med 3 procent.¹⁴⁸ Statslåneräntan är i dagsläget 2,41 procent.¹⁴⁹ Den marknadsmässiga räntan som kommer att användas i exemplet är således en ränta på 5,41 procent.

Avdragsunderlaget beräknas enligt den uppställning som anges i 24 kap. 25 § IL,

1. Näringsverksamhetens resultat ökas tillsammans med avdragsgilla ränteutgifter, årliga värdeminskningsavdrag, avdrag för anskaffningsutgifter och avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

¹⁴⁸ Kammarrätten i Göteborg dom 2002-05-17 i mål nr 2858-00.

¹⁴⁹ Riksgälden, Pressmeddelanden och nyheter, Nyheter, <https://www.riksdagen.se/sv/press-och-publicerat/pressmeddelanden-och-nyheter/nyheter/statslanerantan/2024/riksdagen-har-idag-faststallt-statslanerantan-till-241/>, hämtad 2024-02-22.

2. Detta minskas med ränteinkomster, överskott från andelar i handelsbolag eller annan delägarbeskattad utländsk juridisk person och årlig återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

6.3 Exempel

6.3.1 Inledning

Ränteutgiften i fallet baseras på ett koncerninternt lån på 450 miljoner kronor. Ränteinkomsten kommer förbli densamma oavsett räntans storlek. Exemplet kommer att utgå från tre olika räntesatser. I första hand kommer exemplet baseras på en marknadsmässig ränta, i andra hand en ränta som understiger marknadsmässig ränta. Avslutningsvis kommer exemplet även utgå från utebliven ränta på lånet.

6.3.2 Marknadsmässig ränta

Steg 1

Den marknadsmässiga räntan i fallet är 5,41 procent på det koncerninterna lånet på 450 miljoner kronor.

Ett första steg är att fastställa det negativa räntenettet enligt 24 kap. 23 § IL,

- Ränteinkomster: 1 500 000 kronor
- Ränteutgifter: 24 345 000 kronor
- Negativa räntenettet: 22 845 000 kronor

Steg 2

Nästa steg består i att beräkna avdragsunderlaget enligt 24 kap. 25 § IL,

- Näringsverksamhetens resultat: +10 000 000 kronor
- Värdeminskningsavdrag: +1 000 000 kronor

- Ränteutgifter: +24 345 000 kronor
- Ränteinkomster: -1 500 000 kronor
- Överskott i handelsbolag: -500 000 kronor
- Avdragsunderlag: 33 345 000 kronor

Steg 3

Tredje steget är att beräkna avdragsutrymmet, vilket utgörs av 30 procent av avdragsunderlaget.

- 30 procent x 33 345 000 kronor = 10 003 500 kronor
- Avdragsutrymmet: 10 003 500 kronor
- Det negativa räntenettet på 22 845 000 kronor får dras av med 10 003 500. Kvarstående belopp är 12 841 000 kronor och får dras av inom sex år enligt 24 kap. 26 § IL.

6.3.3 Ränta under marknadsvärdet

Steg 1

Den avvikande räntan i fallet är 2,5 procent på det koncerninterna lånet på 450 miljoner kronor.

Ett första steg är att fastställa det negativa räntenettet enligt 24 kap. 23 § IL,

- Ränteinkomster: 1 500 000 kronor
- Ränteutgifter: 11 250 000 kronor
- Negativa räntenettet: 9 750 000 kronor

Steg 2

Nästa steg består i att beräkna avdragsunderlaget enligt 24 kap. 25 § IL,

- Näringsverksamhetens resultat: +10 000 000 kronor
- Värdeminskningsavdrag: +1 000 000 kronor
- Ränteutgifter: +11 250 000 kronor
- Ränteinkomster: -1 500 000 kronor
- Överskott i handelsbolag: -500 000 kronor
- Avdragsunderlag: 20 250 000 kronor

Steg 3

Tredje steget är att beräkna avdragsutrymmet, vilket utgörs av 30 procent av avdragsunderlaget.

- 30 procent x 20 250 000 kronor = 6 075 000 kronor
- Avdragsutrymmet: 6 075 000 kronor
- Det negativa räntenettet på 9 750 000 kronor får dras av med 6 075 000 kronor. Det innebär att en större andel av ränteutgifterna medges som avdrag när räntan understiger marknadsmässig ränta. Kvarstående belopp i fallet blir 3 675 000 kronor, alltså betydligt mindre vid en lägre ränta.

6.3.4 Utebliven ränta

Steg 1

Avslutningsvis kommer exemplet att baseras på en utebliven ränta. Räntan kommer att vara 0 procent på det koncerninterna lånet på 450 miljoner kronor.

Första steget är återigen att fastställa det negativa räntenettet enligt 24 kap. 23 § IL,

- Ränteinkomster: 1 500 000 kronor
- Ränteutgifter: 0 kronor
- Negativa räntenettet: Inget negativt räntenetto.

7 Avslutning

7.1 Diskussion

7.1.1 Avvikande ränta i förhållande till EBITDA-regeln

Syftet med EBITDA-regeln är huvudsakligen att skapa neutralitet mellan finansiering med eget kapital och lånat kapital. Utredningen i uppsatsen tydliggör att många bolag använder finansiering med lån som finansieringsmetod, eftersom det medföljer en avdragsrätt för ränteutgifter som bolag kan justera till sin fördel. EBITDA-regeln är tillämplig när det är fråga om avdrag för ett bolags ränteutgifter.

För att EBITDA-regeln ska bli tillämplig och avdrag ska kunna medges för ränteutgifter måste det finnas ett negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § IL. Exemplet i det sjätte kapitlet tydliggör att när ränta inte utgår på ett koncerninternt lån, uppstår inga ränteutgifter för det låntagande bolaget. Inte heller inkommer det några ränteinkomster till det långivande bolaget. I exemplet blir det istället ett positivt räntenetto, eftersom det finns ränteinkomster hos bolaget men inte ränteutgifter. Exemplet med utebliven ränta hade även kunnat utformas så att bolaget inte heller hade haft några ränteinkomster. När det varken uppstår ett negativt eller positivt räntenetto innebär det att ränteintäkterna och räntekostnaderna är i balans. Det medför ingen skatteeffekt i form av att ränteintäkter och räntekostnader inte påverkar och ändrar det skattemässiga resultatet.

Med hänsyn till att det inte kan uppstå ett negativt räntenetto vid utebliven ränta på ett koncerninternt lån, blir EBITDA-regeln inte tillämplig och det går inte att gå vidare till övriga steg. Tillämpningen av regeln kräver att det föreligger ett negativt räntenetto.

Utifrån exemplet med en ränta som avviker från marknadsmässig ränta, blev det tydligt att en låg ränta medför ett mindre negativt räntenetto och innebär att en större andel av ränteutgifterna medges som avdrag. Bolag får alltså ett lägre kvarstående belopp av det negativa räntenettet, eventuellt fullt avdrag, när räntan understiger marknadsmässig ränta. När en större del av det negativa räntenettet alternativt hela blir avdraget, får bolag dra av beloppet från sin skattepliktiga inkomst. Det minskar skatten som bolaget måste betala.

Avdragsutrymmet, summan som får dras av från det negativa räntenettet, blir även mindre. Trots att avdragsutrymmet i och för sig även blir mindre, är det huvudsakligen det negativa räntenettet som påverkas. Det negativa räntenettet minskas kraftigt i jämförelse med reduceringen av avdragsutrymmet. I och med att en avvikande ränta medför att det negativa räntenettet blir mindre, får bolag dra av större andel av ränteutgifterna vid tillämpning av EBITDA-

regeln. Det uppstår en mer omfattande avdragsrätt för ränteutgifterna vid avvikande ränta på koncerninterna lån i förhållande till EBITDA-regeln. Bolag erhåller således ett avdrag som bolagen inte har rätt till vid marknadsmässig ränta. Ränteinkomsten som inkommer till det långivande bolaget blir dessutom lägre. Det innebär att det totala skattemässiga resultatet blir mindre för både det låntagande bolaget och långivande bolaget när det utgår en avvikande ränta på ett koncerninternt lån. Detta leder i sin tur till en minskad skattepliktig inkomst och innebär att den totala skatten som ska betalas blir lägre för bolagen.

Exemplet i kapitel sex illustrerar att motsvarande koncerninterna lån, men med marknadsmässig ränta, resulterar i ett mindre avdrag. När marknadsmässig ränta utgår på ett koncerninternt lån blir det negativa räntenettet större, och en mindre andel av ränteutgifterna medges som avdrag, än vid en avvikande ränta.

Att ha i åtanke är att det finns andra skattemässiga faktorer, bland annat andra intäkter och kostnader, men även avdrag, som påverkar ett bolags skattemässiga resultat. I uppsatsen har hänsyn dock enbart tagits till ränteintäkter och ränteutgifter för att tydligt demonstrera hur dessa faktorer inverkar på ett bolags skattemässiga resultat.

7.1.2 Koncernbidragsrättens betydelse för ränta som understiger marknadsvärdet

Som framkommit i arbetet uppstår flertalet skatterättsliga konsekvenser när räntan på ett koncerninternt lån understiger marknadsmässig ränta. Uttagsbeskattningsreglerna, koncernbidragsreglerna och ränteavdragsbegränsningsreglerna är alla regelverk som blir tillämpliga. Det som står klart efter uppsatsens utredning av samspelet mellan regelverken vid avvikande ränta på koncerninterna lån, är att uttagsbeskattning är utgångspunkten.

Det finns enbart få undantag till när ränta kan understiga marknadsmässig ränta på koncerninterna lån utan att uttagsbeskattning föranleds. Undantagen är bland annat när det föreligger en giltig underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL och när den avvikande räntan är affärsmässigt motiverad. Det undantag som är särskilt relevant för syftet med denna uppsats, är den omständighet att koncernbidragsrätt föreligger mellan bolag inom samma koncern.

Det står klart efter utredningen att ränta som avviker från marknadsmässig ränta på koncerninterna lån utgör en dold inkomstöverföring, där en otillbörlig skatteförmån uppstår. Detta, förutsätter att koncernbidragsrätt inte föreligger och uttagsbeskattning inte utgår. När varken koncernbidragsrätt föreligger och uttagsbeskattning utgår på ett koncerninternt lån med avvikande ränta,

uppstår en otillbörlig skatteförmån. Den otillbörliga skatteförmånen uppstår genom att bolagen kan minska sina skattemässiga resultat. Ränteavdraget blir större för det låntagande bolaget och ränteintäkten blir mindre för det långivande bolaget. Detta strider mot det fiskala syftet med beskattning eftersom färre intäkter inkommer till staten. När koncernbidragsrätt inte föreligger, kan bolag inte uppnå samma resultat genom ett öppet koncernbidrag. Därför för-
anleds uttagsbeskattning när koncernbidragsrätt inte föreligger mellan bolag och avvikande ränta utgår på ett koncerninternt lån.

Om koncernbidragsrätt däremot föreligger, kringgås inte koncernbidragsreglerna när avvikande ränta utgår på koncerninterna lån. När denna förutsättning föreligger uppnås ingen otillbörlig skatteförmån. Utagsbeskattning kan därav försummas. Koncernbolagen hade nämligen kunnat låta marknads-
mässig ränta utgå på ett lån och därefter använda sig av koncernbidrag för att uppnå samma resultat som hade uppstått om avvikande ränta hade utgått på lånet.

Vikten av att koncernbidragsrätt föreligger mellan bolag inom samma koncern blev framförallt befast i Cloetta-målet, RÅ 2008 ref. 84 I. I tidigare rättspraxis har möjligheten att underlåta uttagsbeskattning varit betydligt enklare. Detta har förmodligen berott på att kraven för att uttagsbeskattning skulle för-
anledas på lån mellan koncernbolag var lägre. Det räckte tidigare med att dubbelbeskattningsprincipen inte inskränktes. Detta framgår särskilt i rättsfallet RÅ 1954 ref. 22, där det fastslogs att under förutsättning att dubbelbeskattningsens andra led, beskattning av aktieägarna, inte kringgicks, kunde uttagsbeskattning försummas. Utdelningen i rättsfallet var inte skattepliktig för långivaren, men avdragsgill för låntagaren. Därför kringgicks inte dubbelbeskattningsprincipen.

Viktigt att beakta med de äldre rättsfallen, vilka enbart satte krav på att dubbelbeskattningsprincipen inte skulle kringgås, är att bedömningarna har sin utgångspunkt i de regelverk som fanns under den tidsperioden. Reglerna om
bland annat koncernbidrag tillkom först senare. I takt med att nyare regelverk och bestämmelser införs, som påverkar frågan om avvikande ränta på koncerninterna lån, blir det uppenbart att rättspraxis gradvis utvecklas i frågan. Med införandet av nya regelverk och bestämmelser, uppstår nya frågeställningar och ett behov av avgränsningar.

Koncernbidragsrätten uppstod först under mitten av 1960-talet. Med koncernbidragsreglerna uppstod möjligheten för koncernbolag att lämna koncernbidrag till varandra i resultatutjämnings syfte. Dolda koncernbidrag, bland annat avvikande ränta på koncerninterna lån, utgör resultatutjämningsituationer som lagstiftaren som utgångspunkt inte godtar. Koncernbidragsrätten förändrade rättsläget, och blev ett undantag där avvikande ränta på ett koncerninternt lån kunde godtas.

Vid införandet av koncernbidragsreglerna, utvecklades således rättspraxis. HFD behövde beakta ett nytt regelverk i sin bedömning för att en avvikande ränta på koncerninterna lån skulle godtas. Kravet på att koncernbidragsrätt måste föreligga mellan koncernbolag, för att avvikande ränta inte ska uttagsbeskattas, infördes för att ränteupplägget inte skulle strida mot koncernbidragsregelverkets syfte. Koncernbidragsrätten är alltså en avgörande förutsättning i fråga om avvikande ränta i förhållande till koncernbidragsreglerna.

Ränteavdragsbegränsningsreglerna är ett nyare regelverk som även inverkar på frågan om avvikande ränta på koncerninterna lån. Regelverket tillkom först år 2009 och har dessutom reviderats två gånger sedan dess. Som tidigare nämnts, medför nya regelverk och bestämmelser ett behov av förändringar i gällande rätt, eftersom det uppstår nya avgränsningar och krav som gällande rätt måste anpassas efter.

Gällande rätt fick bland annat anpassas efter koncernbidragsrätten vid införandet av koncernbidragsreglerna i frågan om avvikande ränta på koncerninterna lån. Likt hur koncernbidragsreglerna underminerade betydelsen av äldre praxis i frågan, lär ränteavdragsbegränsningsreglerna ha samma effekt. Införandet av koncernbidragsreglerna medförde att dubbelbeskattningsprincipen inte fick samma avgörande betydelse i frågan om avvikande ränta på koncerninterna lån. Gällande rätt lär således även behöva anpassas efter ränteavdragsbegränsningsreglerna för att regelverkets syfte ska kunna uppnås. Det finns en ny regel för domstolen att beakta i sin bedömning i frågan om avvikande ränta på koncerninterna lån, nämligen EBITDA-regeln.

7.2 Slutsats

Denna uppsats har avsett att utreda huruvida koncernbidragsrätten är en tillräcklig förutsättning när det utgår en avvikande ränta på koncerninterna lån. Detta, i ljuset av EBITDA-regeln för att granska huruvida ränteupplägget utgör ett kringgående av regelns syfte eller inte.

En avvikande ränta gör det mer ekonomiskt fördelaktigt för bolag att använda lånat kapital som finansieringsform framför eget kapital. Syftet med EBITDA-regeln uppnås således inte när det utgår avvikande ränta på ett koncerninternt lån. En avvikande ränta utgör därför ett kringgående av EBITDA-regeln, eftersom det blir mer förmånligt för koncerner att använda sig av finansiering med lån.

Exemplet i kapitel sex illustrerar att koncernbidragsrätten inte överhuvudtaget inverkar på hur räntesatsen påverkar avdragsstorleken enligt EBITDA-regeln. Koncernbidragsrätten förhindrar inte att en större andel av ränteutgifterna får dras av vid avvikande ränta än vid marknadsmässig ränta. När

koncernbidragsrätt föreligger och en avvikande ränta utgår på koncerninterna lån får bolag fortfarande ett mer omfattande avdrag, vilket de egentligen inte har rätt till om marknadsmässig ränta utgår på motsvarande lån. Avdraget medför att bolagens skattemässiga resultat minskar, och således uppstår det en otillbörlig skatteförmån. Koncernbidragsrätten förhindrar inte denna skattemässiga effekt. Tydligt blir att koncernbidragsrätten inte överhuvudtaget har en betydelse vid tillämpning av EBITDA-regeln. Denna förutsättning är alltså inte tillräcklig för att förhindra kringgåendet av EBITDA-regeln.

Exemplet tydliggör dessutom vilka skatterättsliga faktorer som inverkar på avdragsrätten vid tillämpning av EBITDA-regeln. Ränta är en självklar skatterättslig faktor som påverkar avdragsrätten enligt regeln. Vad som omfattas av räntebegreppet inverkar på vad som anses utgöra ränteutgifter och får dras av från det negativa räntenettet enligt regeln. Koncernbidragsrätten är en förutsättning som i och för sig har koppling till ränta. Förutsättningen medför att en ränta kan avvika från marknadsmässig ränta på koncerninterna lån och att uttagsbeskattning undviks, utan att detta strider mot koncernbidragsreglerna. Detta eftersom ett öppet koncernbidrag och en avvikande ränta kan medföra samma skattemässiga effekt. Däremot har koncernbidragsrätten ingen koppling till vad som faktiskt utgör ränta, och vad som således kan anses utgöra ränteutgifter, vilket är det relevanta för tillämpningen av EBITDA-regeln.

Av uppsatsens utredning kan man dra slutsatsen att stora svenska koncernbolag och gränsöverskridande koncernbolag, med lån som uppgår till betydande summor, hellre hade använt EBITDA-regeln än förenklingsregeln. Stora bolag med högt satta lån, lär troligen medges ett större avdrag enligt EBITDA-regeln än enligt förenklingsregeln. Avdraget blir således större, men kringgåendet blir även tydligare.

Vid lågt satta lån, vilka är vanligare för mindre bolag, lär förenklingsregeln medföra ett större avdrag än EBITDA-regeln. Avdraget enligt EBITDA-regeln lär understiga takbeloppet på 5 miljoner kronor. Under förutsättning att ett koncerninternt lån är tillräckligt lågt, kommer bolag därför med stor sannolikhet välja förenklingsregeln istället för EBITDA-regeln. Då blir kringgåendet med avvikande ränta av EBITDA-regeln inte lika uppenbart eftersom regeln inte direkt tillämpas. Hade EBITDA-regeln tillämpats på ett lågt satt lån istället för förenklingsregeln, hade den avvikande räntan fortfarande medfört att en större del av ränteutgifterna fått dras av från det negativa räntenettet, än vid marknadsmässig ränta. När EBITDA-regeln är direkt tillämplig framgår det tydligt att den avvikande räntan påverkar avdragsstorleken.

Oavsett storleken på koncerninterna lån, medför en avvikande ränta att bolag medges avdrag för en större andel av sina ränteutgifter än vid marknadsmässig ränta. Storleken på lånet påverkar alltså inte kringgåendet av EBITDA-regeln, utan enbart tydligheten av kringgåendet.

Sammantaget räckte det kanske tidigare med att koncernbidragsrätt förelåg mellan koncernbolag för att ränta som understiger marknadsmässig ränta skulle godtas på ett koncerninternt lån. Med anledning av införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln räcker inte det längre, eftersom koncernbidragsrätten inte förhindrar att EBITDA-regeln kringgås.

7.3 Framåtblickande överväganden

Utifrån uppsatsens utredning står det klart att koncernbidragsrätten inte utgör en tillräcklig förutsättning när det utgår avvikande ränta på koncerninterna lån i förhållande till EBITDA-regeln. Det är nödvändigt att undersöka hur man kan förhindra kringgåendet av regeln, då koncernbidragsrätten inte gör detta. För att på ett optimalt sätt kunna angripa kringgåendet av EBITDA-regeln är det nödvändigt att vidare undersöka förhållandet mellan avvikande ränta på koncerninterna lån och EBITDA-regeln. Detta skatterättsliga förhållande är för närvarande ett utforskat område.

På grund av det tydliga behovet av en utredning, är ett första steg att en sådan utredning påbörjas av experter på området. Ett förslag är att det tillsätts en kommitté med sakkunniga som utreder EBITDA-regeln och regelns samband med avvikande ränta. Det måste röra sig om sakkunniga inom ränteavdragsbegränsningsreglerna, särskilt EBITDA-regeln och även personer med specialkunskap om räntor. Den mest verksamma lösningen på kringgåendet bör vara att låta personer med specialkunskap inom området, arbeta fram förslag på hur kringgåendet med avvikande ränta på koncerninterna lån ska handskas med.

Det har även dykt upp några konkreta lösningsalternativ hos mig under skrivandet av uppsatsen. Ett lösningsalternativ kan vara att denna form av ränteupplägg ska uttagsbeskattas. Uttagsbeskattning är ett lösningsalternativ som tydligt fungerar i praktiken. Enligt gällande rätt uttagsbeskattas avvikande ränta på koncerninterna lån när det inte föreligger koncernbidragsrätt. Numera bör en avvikande ränta på koncerninterna lån, med koncernbidragsrätt föreliggandes, föranleda uttagsbeskattning. Gällande rätt behöver alltså vidareutvecklas för att inte strida mot EBITDA-regeln, och motverka att det är mer fördelaktigt att finansiera med lånat kapital än eget kapital.

Avdragsrätten för ränteutgifter är en rätt som bolag erhåller, varav EBITDA-regeln är en begränsning av avdragsrätten. När då även begränsningsregeln till avdragsrätten kringgås, blir det nödvändigt med ytterligare en begränsningsregel till avdragsrätten. Ett annat lösningsalternativ kan således vara att införa en begränsningsregel som nekar bolag avdrag för sina ränteutgifter, trots att koncernbidragsrätt föreligger, om bolagen väljer att använda avvikande alternativt utebliven ränta på koncerninterna lån. Koncernbidragsrätten

förhindrar inte kringgåendet av EBITDA-regeln och är sedan införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln inte längre en tillräcklig förutsättning. Koncernbidragsrätten förhindrar alltså inte behovet av en ytterligare begränsningsregel.

Istället för att utforma en begränsningsregel på ett sätt som direkt nekar bolag avdrag, kan en begränsningsregel istället utformas som ett krav. Ett ytterligare krav kan fungera som en säkerhetsventil och bidra till att förhindra kringgåendet av EBITDA-regeln. Förslag på utformning av ett krav är att det måste utgå marknadsmässig ränta på ett lån för att bolag ska medges avdragsrätt. Ett lagstadgat krav på marknadsmässig ränta skulle medföra att bolag, som trots allt väljer att använda sig av avvikande eller utebliven ränta på koncerninterna lån, inte hade medgetts avdrag för sina ränteutgifter. Avdragsrätten hade, med införandet av ett sådant krav, blivit bundet till marknadsmässig ränta.

Om bolag inte kan dra av sina ränteutgifter, innebär det att bolagen inte kan använda ränta på sina lån för att minska sitt skattemässiga resultat. När ränta inte medför skattemässiga fördelar, blir det inte mer gynnsamt för bolag att finansiera med lånat kapital än eget kapital.

Huruvida angivna lösningsalternativ är potentiellt verksamma lösningar som kan uppnå önskvärd effekt, är en fråga för sakkunniga att utreda. Uppsatsen förtydligar behovet av en utredning av sakkunniga för att få en resultatgivande lösning på kringgåendet av EBITDA-regeln. Min slutsats är att den enklaste lösningen är att låta uttagsbeskattning ske när det rör sig om avvikande alternativt utebliven ränta på koncerninterna lån, även när koncernbidragsrätt föreligger.

8 Källförteckning

Författningar

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform

Litteratur

Aldén, Stefan, *Regelkonkurrens i internprissättningsmål*, SvSkT 2004:2, s. 161–165.

Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar: en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Stockholm, Juristförlaget, (1990).

Arvidsson, Richard, *Koncernbidragsrätt och uttagsbeskattning – En kommentar till två regeringsrättsavgöranden*, SvSkT 1993:4, s. 185.

Attorps, Karin, *Avdrag utan utgift?*, Skattenytt, (2009), s. 525-532.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, uppl. 7, Norstedts Juridik, (2022).

Burmeister, Jari *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, SvSkT 2016:6–7, s. 433–450.

Burmeister, Jari, *Internprissättning och omkaraktärisering*, Iustus, Uppsala, (2016).

Dahlberg, Mattias, *Internationell Beskattning*, uppl. 5, Studentlitteratur, Lund, (2020).

Gäverth, Leif, *Beskattningskonsekvenser vid ränteförmånliga krediter - en översikt*, Skattenytt, (1995), s. 673–694.

Jacobsson, Sara & Tiveus, Ulf, *Skatt på finansiella instrument*, uppl. 3, Norstedts Juridik, Stockholm, (2022).

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, uppl. 2, Lund, Studentlitteratur, (2018).

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf, & Melz, Peter & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 1*, uppl. 18, Studentlitteratur, Lund, (2021).

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf, & Melz, Peter & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*, uppl. 18, Studentlitteratur, Lund, (2021).

Nyström, Margareta, *Skatteverkets arbete med BEPS*, SvSkT 2014:4, s. 341–343.

Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005, s. 249–272.

Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod: En introduktion till allmän rättslära*, Fritzes, Stockholm, (1995).

Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, (1997).

Reichel, Jane, *EU-rättslig metod*, i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, uppl. 2, Lund, Studentlitteratur, (2018).

Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & beskattning*, Iustus, Uppsala, (2018).

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Iustus, Uppsala, (2018).

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedt Juridik, Stockholm, (2002).

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

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

SOU 2012:3 *Skatteincitament för riskkapital.*

SOU 2005:99 *Regelkonkurrens.*

SOU 1964:29 *Koncernbidrag m.m. Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.*

Propositioner

Prop. 1965:126.

Prop. 1998/99:15 *Omstruktureringar och beskattning.*

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

Prop. 2009/10:39 *Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.*

Prop. 2017/18:245 *Nya skatteregler för företagssektorn.*

Promemorior

Finansdepartementet, Promemoria, *Nya skatteregler för företagssektorn*, Fi2017/02752/S1, (2017).

Finansdepartementet, Promemoria, *Ränteavdragsbegränsningsregler i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Fi2008/4093, (2008).

Kommittédirektiv

Kommittédirektiv 2011:1 *Översyn av företagsbeskattning.*

Lagrådsremiss

Lagrådsremiss, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*, (2008).

Övriga källor

OECD-material

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Limiting Base Erosion*

Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update.

Lagkommentarer

Andersson, Mari, Enérus Saldén, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. Del I och del II*, (2024-04-10, version 24, JUNO).

Borg Perman, Ebba, *Inkomstskattelag (1999:1229) 24 kap. 10 b §*, Lexino, 2018-08-14, (JUNO), hämtad 2024-01-29.

E-böcker

Kardvik Urban & Samuelsson, Lars, *Rätt Skatt 2024 (FAR Online), Koncerninterna fordringar*, (https://www-faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/rattserien/ratt-skatt/k/rs_koncerninternaforordringar/), hämtad 2024-03-22.

Kardvik, Urban & Samuelsson, Lars, *Rätt Skatt 2024 (FAR Online), Uttagsbeskattning*, (https://www-faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/rattserien/ratt-skatt/u/rs_uttagsbeskattning/?q=ratt%20skatt%20uttagsbeskattning), hämtad 2024-04-12.

EU-direktiv

Rådets direktiv EU 2016/1164.

EU-rättsfall

Mål 6/64, Costa mot ENEL, EU:C1964:66.

Webbsidor

Riksgälden, Pressmeddelanden och nyheter, Nyheter, <https://www.riksgalden.se/sv/press-och-publicerat/pressmeddelanden-och-nyheter>

nyheter/nyheter/statslanerantan/2024/riksgalden-har-idag-faststallt-statslanerantan-till-241/, hämtad 2024-02-22.

Rättsfallförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RAÅ 1938 ref. 7

RAÅ 1954 ref. 22

RAÅ 1989 ref. 44

RAÅ 1991 ref. 107

RAÅ 1992 ref. 106 I och II

RAÅ 2004:62

RAÅ 2004 ref. 13

RAÅ 2006 ref. 58

RAÅ 2008 ref. 84 I

RAÅ 2004 ref. 13

HFD 2014 ref. 10

HFD 2016 ref. 57

HFD 2018 ref. 59

HFD 2021 ref. 62

HFD 2021 ref. 63

HFD 2022 not. 23

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, dom 2002-05-17 i mål nr 2858-00