



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Ränteavdragsbegränsningar

De nuvarande reglernas förenlighet med etableringsfriheten

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Julia Sander

Handledare: Roger Persson Österman

Framläggningsdatum 13 maj 2013

Jönköping Maj 2013

## Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Ränteavdragsbegränsningar – De nuvarande reglernas förenlighet med etableringsfriheten
Författare:	Julia Sander
Handledare:	Roger Persson Österman
Datum:	2013-05-13
Ämnesord:	<b>Skatterätt, ränteavdragsbegränsningar, etableringsfrihet</b>

---

### Sammanfattning

Skatteverket identifierade tidigt förekomsten av koncerninterna skatteplaneringsförfaranden med ränteavdrag. Regeringen befarade att den svenska skattebasen skulle urholkas om åtgärder mot dessa förfaranden inte vidtog. 2009 infördes de första ränteavdragsbegränsningsreglerna för att sedan utvidgas 2013. De svenska reglerna har effekten att utländska bolag drabbas av begränsningarna i högre omfattning än inhemska, vilket innebär att reglerna riskerar att inskränka den fria etableringsrätten inom EU.

Syftet med uppsatsen är att utreda huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är förenliga med etableringsfriheten inom EU. Frågan kring reglernas förenlighet med EU-rätten är viktig för alla som verkar på den inre marknaden inom EU. Uppfattningarna kring frågan är tvetydig. Kritik har framförts mot att reglerna inte är förutsebara och rättssäkra eftersom de innehåller ett flertal oklara begrepp och att tillämpningsområdet därmed inte är klarlagt.

Efter utredning av frågan anser uppsatsförfattaren att reglerna medför ett hinder mot den fria etableringsrätten eftersom reglerna gör det mindre attraktivt för utländska bolag att etablera sig i Sverige. Ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle kunna rättfärdigas genom en kombination av rättfärdigande grunder åberopade tillsammans med grunden om att motverka skatteflykt. Emellertid medför reglernas nuvarande utformning att det föreligger brister rörande reglernas rättssäkerhet och förutsebarhet. En reglering som inte uppfyller dessa krav anses inte heller uppfylla kravet på proportionalitet. Ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör därmed en inskränkning mot den fria etableringsrätten som inte kan rättfärdigas.

## Master Thesis in Commercial and Tax Law (Tax Law)

Title: Interest deduction limitation – The current regulation´s compatibility with the freedom of establishment

Author: Julia Sander

Tutor: Roger Persson Österman

Date: 2013-05-13

Subject terms: **Tax law, interest deduction limitation, freedom of establishment**

---

### **Abstract**

The Swedish tax authority early identified the presence of intra-group tax planning procedures with interest deductions. The government feared that the Swedish tax base would be eroded if measures against these procedures were not implemented. Regulation regarding interest deduction limitation within an intra-group was first introduced in 2009 and then expanded in 2013. The Swedish regulation affect foreign companies to a higher extent compared to domestic companies. This means that the regulation may constitute a restriction on the freedom of establishment in the EU that is prohibited.

The purpose of this thesis is to investigate whether the Swedish regulation regarding interest deduction limitation are compatible with the freedom of establishment within the EU. The question about the compatibility with EU law is crucial for anyone operating in the internal market within the EU. Opinions concerning the issue are today ambiguous. Criticism has been raised concerning the predictability and legally certainty of the regulation, merely because of the number of vague concepts within the wording of the regulation. The scope is therefore not clear. The thesis concludes that the regulation in fact constitutes a restriction on the freedom of establishment since it becomes less attractive for foreign companies to establish themselves in Sweden. The interest deduction limitation regulations may be justified by a combination of grounds, invoked together with the ground concerning tax avoidance. However, the regulation in its current layout, lack in legal certainty and predictability and therefore also in proportionality. Hence, the regulation regarding interest deduction limitation constitutes a restriction on the freedom of establishment that cannot be justified.

## Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Corporation
Dir.	Direktiv
Dnr	Diarienummer
EBIT	Earnings before interest and taxes
EBITDA	Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
ECR	European Court Reports
EU	Europeiska unionen
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska Unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
p.	punkt
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
st.	stycke

## Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning</b> .....	<b>1</b>
1.1	Problembakgrund .....	1
1.2	Syfte .....	3
1.3	Metod och material .....	3
1.4	Avgränsning .....	6
1.5	Disposition .....	6
<b>2</b>	<b>Ränteavdragsbegränsningar</b> .....	<b>8</b>
2.1	Bakgrunden till ränteavdragsbegränsningsreglerna .....	8
2.1.1	Inledning .....	8
2.1.2	Reglernas uppkomst .....	8
2.1.3	Förändring av reglerna .....	10
2.2	Nuvarande regler kring ränteavdragsbegränsningar .....	12
2.2.1	Huvudregeln .....	12
2.2.2	Kompletteringsregler .....	14
2.2.2.1	<i>Tioprocentsregeln</i> .....	14
2.2.2.2	<i>Ventilen</i> .....	17
2.3	Reflektion .....	19
<b>3</b>	<b>EU-rätten och den inre marknaden</b> .....	<b>22</b>
3.1	Inledning .....	22
3.2	Den inre marknaden .....	23
3.3	Hinder .....	25
3.4	Etableringsfrihet .....	26
3.5	Grunder för rättfärdigande enligt EUF-fördraget .....	28
3.6	Grunder för rättfärdigande enligt rule of reason-doktrinen .....	28
3.6.1	Inledning .....	28
3.6.2	Accepterade skatterättsliga grunder .....	29
3.6.3	Ej accepterade skatterättsliga grunder .....	34
3.7	SIAT-domen .....	35
3.8	Reflektion .....	39
<b>4</b>	<b>Reglernas förenlighet med etableringsfriheten</b> .....	<b>41</b>
4.1	Inledning .....	41
4.2	Inskränker reglerna den fria etableringsrätten? .....	41
4.3	Kan reglerna motiveras? .....	47
4.3.1	Inledning .....	47
4.3.2	Förhindra skatteflykt? .....	47
4.3.3	Upprätthålla skattesystemets inre sammanhang? .....	52
4.3.4	Uppnå effektiv skattekontroll? .....	53
4.3.5	Territorialitetsprincipen? .....	54
4.3.6	Tillämpa en kombination av grunder? .....	54
4.4	Är reglerna proportionerliga? .....	57
<b>5</b>	<b>Slutsats</b> .....	<b>61</b>
	<b>Referenslista</b> .....	<b>62</b>

## **Figurer**

Figur 1. Typfall - skatteplaneringsförfarande. ....	9
---	---

## **Bilagor**

Bilaga 1- 24 kap. 10 a-f §§ IL (SFS 2012:757) .....	69
Bilaga 2- 24 kap. 10 a-e §§ IL (SFS 2008:1343) .....	72

# I Inledning

## I.1 Problembakgrund

I Sverige får man allmänt dra av räntebetalningar utan större begränsning, men dock inte när det gäller räntebetalningar mellan företag inom en intressegemenskap. Inom en intressegemenskap är avdragsrätten för räntor istället relativt begränsad och det krävs att ett antal villkor är uppfyllda för att medges avdrag.<sup>1</sup> När det vidare gäller gränsöverskridande transaktioner blir effekten av avdragsbegränsningsreglerna att transaktioner till utländska företag drabbas på ett negativt och betungande sätt i långt större omfattning än motsvarande inhemska transaktioner.<sup>2</sup> Inom Europeiska Unionen<sup>3</sup> är det primära syftet att skapa en inre marknad med fri rörlighet över gränserna, däribland ingår rätten för företag att fritt etablera sig i andra medlemsstater än sin hemvistsstat.<sup>4</sup> Eftersom ränteavdragsbegränsningsreglerna inom intressegemenskaper drabbar utländska bolag i större utsträckning än svenska finns det en risk att de svenska reglerna står i strid med EU-rätten och närmare bestämt den fria etableringsrätten.<sup>5</sup>

Ränteavdragsbegränsningsregler infördes i Sverige med anledning av att Skatteverket identifierat förekomsten av koncerninterna skatteplaneringsförfaranden med ränteavdrag.<sup>6</sup> Regeringen befarade att den svenska skattebasen skulle urholkas om åtgärder mot dessa förfaranden inte vidtogs och införande av begränsningar i koncerners ränteavdragsrätt ansågs vara den bästa lösningen.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Se 16 kap. 1 § inkomstskattelag (1999:1229) (vidare IL) och 24 kap. 10 a-f §§ IL (SFS 2012:757), (vidare när hänvisning görs till den nuvarande regleringen av ränteavdragsbegränsningsreglerna hänvisas i enbart till IL utan närmare specificering till aktuellt SFS-nummer. Specificering genom SFS-nummer rörande den nuvarande regleringen kan dock förekomma om det krävs för att särskilja den från den tidigare versionen av reglerna.)

<sup>2</sup> Skatteverkets promemoria den 23 juni 2008, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr. 131-348803-08/113, s. 13.

<sup>3</sup> Vidare EU. I uppsatsen görs hänvisning endast till de nuvarande benämningarna inom EU. Hänvisningar som i själva verket rör EG, EG-rätten och EG-domstolen ersätts i uppsatsen med motsvarande begrepp nu aktuella begrepp såsom EU, EU-rätten och EU-domstolen.

<sup>4</sup> Art. 26.2 och art. 49 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version 2012), OJ C 326, 26.10.2012 (vidare kallad EUF-fördraget).

<sup>5</sup> Se exempelvis C-55/94 *Gebhard*, p. 37.

<sup>6</sup> Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 2008-06-23 131-348803-08/113, s. 11.

<sup>7</sup> Se ”regeringens bedömning” i proposition 2008/09:65, *Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*, Stockholm, 23 oktober 2008 (vidare prop. 2008/09:65), s. 44.

2009 infördes de första begränsningsreglerna som medförde att ränteavdrag enbart medgavs om ett antal villkor var uppfyllda. Reglerna var tillämpbara på skuldförhållanden som uppkommit genom ett förvärv av delägarrätter.<sup>8</sup>

Under 2011 fick ett antal skatteplaneringsfall inom välfärdssektorn stor uppmärksamhet i media.<sup>9</sup> Detta fick regeringen att konstatera att 2009 års reglering kring ränteavdragsbegränsningar inte var tillräcklig för att förhindra oönskade skatteupplägg med hjälp av ränteavdrag inom en intressegemenskap.<sup>10</sup> Det fanns uppenbarligen, trots regleringen, fortfarande stora möjligheter att undgå bolagsbeskattning i Sverige genom att utnyttja ränteavdrag.<sup>11</sup> På grund därav antogs en andra version av reglerna som innebär ytterligare spärrar för avdragsrätten. Reglerna är utvidgade till att omfatta alla interna skulder inom koncernen oavsett vad de använts till. 1 januari 2013 trädde den utvidgade versionen av ränteavdragsbegränsningarna i kraft.<sup>12</sup> Detaljer kring EU-rätten och reglerna rörande ränteavdrag inom en intressegemenskap kommer närmare behandlas längre fram i uppsatsen.

Kritik har tidigt framförts mot reglerna och dess förenlighet med EU-rätten. Kritiken har växt sig starkare i takt med att avdragsrätten ytterligare har begränsats. Kritiken består även i att reglerna inte kan anses vara förutsebara och rättssäkra eftersom de innehåller ett flertal oklara begrepp måste tolkas från fall till fall.<sup>13</sup>

Frågan kring reglernas förenlighet med EU-rätten är i allra högsta grad aktuell och relevant i och med den ökade internationaliseringen som ständigt pågår. Frågan är inte bara relevant för aktörer som verkar på den inre marknaden inom EU utan även för övriga rättstillämpare såsom myndigheter och domstolar. Sverige har valt att inträda som medlem i EU och har därigenom accepterat de villkor som finns utarbetade inom unionen rörande nationell lagstiftning.<sup>14</sup> Däribland ingår strävan att undanröja reglering som utgör ett hinder mot de fria rörligheterna inom EU.<sup>15</sup> Som medborgare och ekonomisk aktör på den inre

---

<sup>8</sup> Se 24 kap. 10 a-e §§ IL, SFS 2008:1343, lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), (vidare (SFS 2008:1343) när hänvisning görs till den första versionen av reglerna).

<sup>9</sup> Se exempelvis artikel, SVT Nyheter, *Caremas skatteplanering ger 100 miljoner*, publicerad den 8 november 2011, kl. 18:21, hämtad 3 maj 2013.

<sup>10</sup> Proposition 2012/13:1, Budgetproposition för 2013, Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor, Stockholm, 13 september 2012 (vidare prop. 2012/13:1), s. 214-215.

<sup>11</sup> Prop. 2012/13:1, s. 214-215.

<sup>12</sup> 24 kap. 10 a-f §§ IL.

<sup>13</sup> Se prop. 2008/09:65, s. 69-70 och prop. 2012/13:1, s. 269-270.

<sup>14</sup> Se avsnitt 3.1.

<sup>15</sup> Se exempelvis ingressen och art. 26.1 till EUF-fördraget samt art. 3.2 och 4.3 i Fördraget om Europeiska unionen (konsoliderad version 2012), OJ C 326, 26.10.2012, (vidare kallad EU-fördraget).



marknaden är förutsebara och rättsäkra regler grundläggande. Effekten av reglernas utövande måste kunna förutses samtidigt som reglernas rättsäkerhet måste kunna försäkras. Reglering som innehåller vaga och oklara begrepp innebär ett problem avseende bestämmelsernas förutsebarhet och rättssäkerhet, och därmed även avseende förenligheten med EU-rätten.

Inom EU eftersträvas en balans mellan att tillgodose medlemsstaters rättighet att lagstifta och unionsmedborgarnas rättighet att fritt verka på den inre marknaden utan betungande hinder. Å ena sidan har en medlemsstat rätt att genom den nationella lagstiftningen tillförsäkra sig att landet får in skatteintäkter genom att exempelvis anta lagstiftning som motverkar skatteupplägg med syfte att undgå beskattning i landet, men å andra sidan får den nationella lagstiftningen inte vara utformad på ett sätt som hindrar unionsmedborgares utövande av sina de fria rörligheterna på den inre marknaden.<sup>16</sup>

## **1.2 Syfte**

Syftet är att utreda huruvida den nuvarande regleringen<sup>17</sup> kring ränteavdragsbegränsningar inom en intressegemenskap är förenlig med etableringsfriheten inom EU.

## **1.3 Metod och material**

Då uppsatsen syftar till att behandla ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten ligger således fokus, till relevanta delar, på svensk rätt men i huvudsak på EU-rättsligt material. För att förstå gällande rätt används den EU-rättsliga metoden enligt vilken rättskällor som hör till primärrätten främst beaktas, följt av sekundärrätt, rättspraxis och doktrin.<sup>18</sup>

Mellan primärrätten och de övriga rättskällorna finns det en uttrycklig företrädesrätt till förmån för primärrätten, men inom sekundärrätten saknas sådan hierarkisk skillnad. De rättskällor som finns stadgade i artikel 288 i EUF-fördraget, som rättsakter till institutionernas förfogande, är uppräknade utan hierarkisk ordning. Emellertid har olika rättsakter olika betydelse i olika sammanhang.<sup>19</sup> I och med Sveriges inträde i EU medgav

---

<sup>16</sup> Se exempelvis art. 4.2-3 i EU-fördraget samt art. 26 i EUF-fördraget.

<sup>17</sup> Art. 24 kap. 10 a-f §§ IL.

<sup>18</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 24, 40.

<sup>19</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 29.

Sverige som medlemsstat en inskränkning, inom vissa områden, av sin suveränitet. Det innebär att EU-rätten har företräde framför nationell reglering i fall av konflikt.<sup>20</sup>

De EU-rättsliga primära rättskällorna som har relevans för uppsatsens syfte är framför allt EUF-fördraget men även EU-fördraget i viss mån. Eftersom den fria etableringsrätten återfinns i EUF-fördraget<sup>21</sup> kommer således stor vikt läggas på EUF-fördraget vid uppsatsens utformning. Emellertid är det även av vikt att beakta EU-fördraget, huvudsakligen för att visa på grunden inom EU-rätten. Fördragen beaktas således för att visa på gällande EU-rätt rörande såväl det övergripande EU-rättsliga perspektivet som rörande relevanta specifika rättsområden. Med anledning av uppsatsens syfte är vidare principerna om likabehandling, proportionalitet och rättsäkerhet högst relevanta att beakta. Principerna utgör allmänna rättsgrundsatser och har stor inverkan på EU-rätten och dess tillämpning.<sup>22</sup> Principerna är hämtade från fördragen men det är viktigt att notera att fördragen alltid står över principerna i den meningen att principerna inte kan användas för att tolka fördragen i strid med dess ordalydelse.<sup>23</sup>

Vidare tillmäts EU-domstolens rättspraxis stor betydelse.<sup>24</sup> EU-domstolen har tilldelats ett stort ansvar när det gäller att övervaka respekten för EU-rätten. Domstolen bedriver rättsskapande verksamhet och tolkar EU-rättens bestämmelser utifrån dess ändamålsenliga verkan genom att den väljer den tolkningen som är mest gynnsam för EU-rättens utveckling.<sup>25</sup> Inom EU:s rättsordning har gällande rätt inom vissa områden uteslutande utvecklats genom praxis.<sup>26</sup> Som exempel kan nämnas den s.k. rule of reason-doktrinen vilken även har stor betydelse för uppsatsens syfte. EU-rättslig praxis studeras för vägledning och tolkning av generell gällande EU-rätt samt för bedömningen kring frågan om reglers förenlighet med EU-rätten och etableringsrätten.

För att visa på gällande svensk rätt tillämpas rättskällevärdet och den juridiska metoden som innebär att lag, förarbeten, praxis och doktrin beaktas i nämnd ordning och källornas

---

<sup>20</sup> Framkommer genom mål 26/26, *Van Gend & Loos* samt mål 6/64, *Costa mot ENEL*.

<sup>21</sup> Se art. 49 i EUF-fördraget.

<sup>22</sup> Se Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 48 samt Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 62-64.

<sup>23</sup> Se art. 18 i EUF-fördraget, art. 4.3 och 5 EU-fördraget samt mål 40/64 *Sgarlata m.fl. mot Kommissionen*.

<sup>24</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 40.

<sup>25</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 49.

<sup>26</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning*, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2005, s. 41.

relevans avgörs utifrån dess tillämplighet för uppsatsens syfte.<sup>27</sup> Den nationella lagstiftningen som beaktas i uppsatsen är framför allt IL och i viss mån Lag (1995:595) mot skatteflykt<sup>28</sup>. Lagtexten studeras för att konstatera gällande rätt som har relevans för uppsatsens syfte. Förarbeten till IL<sup>29</sup> är vidare av stort intresse för uppsatsens syfte, för att konstatera och förstå syftet bakom regleringen samt lagstiftarens tänkta tillämpning av reglerna.<sup>30</sup>

Då nuvarande regleringen rörande ränteavdrag är ny är mängden relevant svensk rättspraxis rörande 2013 års version av reglerna mycket begränsad. Emellertid beaktas relevanta avgöranden rörande den tidigare versionen i fall de är givande för uppsatsen syfte. I huvudsak är ett antal avgöranden<sup>31</sup> från Högsta Förvaltningsdomstolen (vidare kallad HFD) väsentliga att beakta. Målen rör visserligen den tidigare versionen av reglerna men de delar i avgöranden som är väsentliga för uppsatsens syfte torde i huvudsak fortfarande vara gällande.

Vidare beaktas offentliga dokument i form av kommittédirektiv, promemorior utgivna från Finansdepartementet och Skatteverket, Skatteverkets ställningstaganden samt doktrin. Trots att dessa rättskällor har ett lägre rättskällevärde, är de betydelsefulla att beakta för att ge tyngd och bredd åt uppsatsen. Materialet används för att få en ytterligare förståelse kring uppkomsten och uppfattningen av de relevanta rättsreglerna.<sup>32</sup> Som exempel på när dessa källor har relevans kan nämnas att ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes med anledning av ett konstaterat problem som uppmärksammats genom en kartläggning gjord av Skatteverket och återges i Skatteverkets promemorior.

Slutligen väljer författaren att löpande infoga reflektioner allteftersom olika områden berörs. Reflektionerna bidrar till det slutliga besvarandet av uppsatsen syfte. Slutligen vill författaren genom denna disposition väcka tankar och funderingar hos läsaren under läsningens gång.

---

<sup>27</sup> Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 2. Uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2007, s. 36-37.

<sup>28</sup> Vidare skatteflyktslagen.

<sup>29</sup> Prop. 2008/09:65 samt prop. 2012/13:1.

<sup>30</sup> Skatteverkets handledning, SKV 399-1 utgåva 1, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 30.

<sup>31</sup> HFD 2011 ref. 90 II-V (mål nr. 4800-10 (II), 4797-10 (III) 4798-10 (IV), samt 7648-09 (V)), (vidare görs hänvisning till HFD 2011 ref. 90 II-V).

<sup>32</sup> Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, 6 uppl., I.B.A. Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB, Uppsala, 2010, s. 84.

## I.4 Avgränsning

Eftersom reglerna rörande ränteavdragsbegränsningar påverkar gränsöverskridande situationer och därmed EU-rätten, skulle uppsatsen kunna skrivas med beaktande av ett flertal EU-rättsliga områden. Exempelvis har frågan kring huruvida ränteavdragsbegränsningsreglerna är förenliga med ränte- och royaltidirektivet<sup>33</sup> behandlats i flertalet rättsfall<sup>34</sup> från HFD, emellertid framgår det av målet *Scheuten Solar Technology*<sup>35</sup> att regler, som kan likställas med begränsningsreglerna rörande ränteavdrag, inte är att anse som stridande mot ränte- och royaltidirektivet.<sup>36</sup> Uppsatsförfattaren finner därmed inte att det finns relevans att beakta detta direktiv i uppsatsen.

Syftet med regleringen kring ränteavdragsbegränsningar är att motverka oönskade skatteupplägg med ränteavdrag inom en intressegemenskap.<sup>37</sup> I linje med att uppnå detta syfte finns ett flertal möjliga åtgärder att vidta. Exempelvis skulle underkapitaliseringsregler, CFC-lagstiftning eller s.k. EBIT/EBITDA-regler i kombination med koncernbidragsbestämmelser kunna vara lämpliga alternativa åtgärder till ränteavdragsbestämmelserna.<sup>38</sup> Emellertid är utrymmet i uppsatsen begränsat och författaren finner att det valda syftet för uppsatsen i dagsläget är mer intressant att behandla, varför frågan kring alternativa åtgärder lämnas därhän.

## I.5 Disposition

I kapitel 2 återges först bakgrunden till ränteavdragsbegränsningsreglernas införande för att vidare ge en beskrivning av bestämmelserna och de förändringar som skett. Författaren reflekterar även över innehållet i den valda utformningen av reglerna och uppmärksammar de problemområden som identifierats. Läsaren ska efter kapitlet ha vetskap om varför reglerna infördes, hur de är utformade och till vilket syfte. Läsaren ska även ha kännedom om vilka delar som kan tänkas innebära problem gentemot EU-rätten och varför.

Kapitel 3 består av en redogörelse och beskrivning av relevanta övergripande delar inom EU-rätten såsom EU-rättens ställning gentemot medlemsstaterna, den inre marknadens funktion och betydelsefulla principer som har relevans för uppsatsens syfte. Vidare ges i

---

<sup>33</sup> Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

<sup>34</sup> HFD 2011 ref. 90 II-V.

<sup>35</sup> C-397/09 *Scheuten Solar Technology*.

<sup>36</sup> C-397/09 *Scheuten Solar Technology*, p. 26-30.

<sup>37</sup> Prop. 2012/13:1, s. 214.

<sup>38</sup> Se närmare prop. 2012/13:1, s. 233-235.

kapitlet en beskrivning av EU-rättsliga delar som har en tydligare direkt koppling till uppsatsens syfte. Kapitlet tar upp den fria etableringsrätten, vad som anses utgöra ett hinder mot EU-rätten samt hur en hindrande nationell åtgärd behandlas inom EU. Läsaren ska efter detta kapitel fått kännedom om relevanta bestämmelser och aspekter för att förstå hur nationella regler kan innebära ett hinder mot EU-rätten och etableringsfriheten.

I kapitel 4 förmedlar författaren en analys kring reglernas förenlighet med etableringsfriheten. I kapitlet beaktas även olika instansers inställning kring frågan i syfte att förmedla att rättsläget inte är klarlagt. Genom kapitlet ska läsaren få förståelse kring att uppfattningarna kring reglernas förenlighet med EU inte är entydig, men samtidigt få kännedom om författarens uppfattning i frågan.

I det 5:e och sista kapitlet sammanfogas det som framkommit genom övriga delar i uppsatsen till en slutlig slutsats med besvarande av uppsatsens syfte.

## 2 Rän-teavdragsbegränsningar

### 2.1 Bakgrunden till rän-teavdragsbegränsningsreglerna

#### 2.1.1 Inledning

Regeringen har en önskan om att Sverige ska vara ett land med goda möjligheter till företagande och företagsexpansion samtidigt som Sverige ska vara konkurrenskraftigt gentemot övriga EU-länder.<sup>39</sup> I Sverige har det länge funnits gynnsamma regler för företag att tillämpa, exempelvis kan nämnas den allmänna avdragsrätten för räntor och skattefria kapitalvinster på näringsbetingande andelar. Dessa faktorer har dock även inneburit oönskade möjligheter till skatteplanering i takt med att gränsöverskridande etableringar och internationaliseringen har ökat.<sup>40</sup>

I förevarande kapitel återges bakgrunden till att rän-teavdragsbegränsningsregler infördes samt en beskrivning av bestämmelserna. I kapitlet uppmärksammas dessutom de förändringar som skett och vilka delar som kan utgöra ett problem med anledning av uppsatsens syfte.

#### 2.1.2 Reglernas uppkomst

Skatteverket identifierade tidigt att det förekom koncerninterna skatteplaneringsförfaranden med hjälp av rän-teavdrag.<sup>41</sup> Skatteverket har gjort bedömningen att samtliga vidtagna skatteupplägg har gjorts uteslutande av skattemässiga skäl och således inte av affärsmässiga sådana.<sup>42</sup> De gemensamma elementen i de uppmärksammade skatteplaneringsförfarandena var följande:<sup>43</sup>

- Skatteförmånen uppkommer genom att rän-teavdrag görs i Sverige. Den motsvarande koncerninterna rän-teinkomsten beskattas inte i Sverige utan beskattas istället mycket lågt eller inte alls i ett lågskatteland.

---

<sup>39</sup> Kommittédirektiv, *Översyn av företagsbeskattningen*, dir. 2011:1, s. 1.

<sup>40</sup> Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 2008-06-23 131-348803-08/113, s. 15.

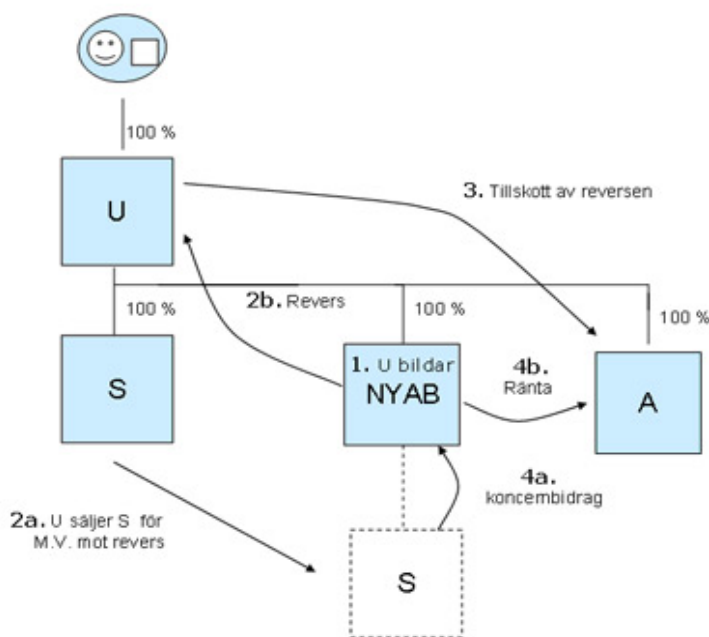
<sup>41</sup> Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 2008-06-23 131-348803-08/113, s. 11.

<sup>42</sup> Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 2008-06-23 131-348803-08/113, s. 11.

<sup>43</sup> Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 2008-06-23 131-348803-08/113, s. 15.

- Olika upplägg och regler används för att räntemottagaren inte ska behöva beskatta ränteinkomsten alls eller så lågt som möjligt.
- Den räntebärande fordringen/skulden uppkommer genom interna transaktioner, såsom exempelvis ett koncerninternt aktieförvärv där säljaren erhåller en räntebärande revers som ersättning.
- Slutligen beskattas inte säljaren för någon försäljningsvinst.

Illustrerat kan ett typexempel på ett gränsöverskridande skatteplaneringsförfarande se ut på följande vis:<sup>44</sup>



**1.** U bildar ett nytt svenskt AB, NYAB.

**2a.** U överlåter S till NYAB för S:s marknadsvärde.

**2b.** Som ersättning erhåller U en revers från NYAB. Räntan på reversen och övriga villkor är marknadsmässiga.

**3.** U lämnar reversen som kapitaltillskott till A.

**4a-b.** S lämnar avdragsgilla koncernbidrag till sin nya ägare NYAB, som sedan använder dessa till att finansiera räntebetalningarna till A.

Figur 1. Typfall - skatteplaneringsförfarande.

Skatteplaneringsförfarandet blir lönsamt för koncernen när moderbolaget U är hemmahörande i ett land som inte har regler som medför att värdet av förfarandet motverkas, såsom exempelvis effektiva CFC-regler alternativt att det land där A är hemmahörande tillämpar låg beskattning av räntan.<sup>45</sup>

<sup>44</sup> Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 2008-06-23 131-348803-08/113, s. 17.

<sup>45</sup> Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 2008-06-23 131-348803-08/113, s. 17.

Skatteverket försökte till en början förhindra dessa upplägg med stöd av skatteflyktslagen, utan framgång.<sup>46</sup> Rättsutvecklingen i praxis har nämligen rört sig åt motsatt håll. Domstolen slog fast i RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2007 ref. 85 att avdrag för ränta, som kan liknas med de avdrag som uppmärksammats av Skatteverket, inte kan vägras med stöd av skatteflyktslagen.<sup>47</sup> Regeringsrätten ansåg i målen att de tre första kriterierna<sup>48</sup> i skatteflyktslagen var uppfyllda då det framgick att den erhållna skatteförmånen var det huvudsakliga skälet till förfarandet. Däremot fann Regeringsrätten att en taxering med anledning av förfarandet inte kunde anses strida mot skatteflyktslagens syfte, vilket krävs för att uppfylla det fjärde<sup>49</sup> och sista kriteriet.<sup>50</sup> Skatteflyktslagen ansågs därmed inte tillämplig.<sup>51</sup>

Med anledning av rättsutvecklingen på området befarade Skatteverket att skatteplaneringsförfaranden med ränteavdrag skulle komma att öka. Skatteverket utarbetade och överlämnade därför ett förslag på en ny lagstiftning som skulle kunna motverka dessa oönskade förfaranden och förhindra att den svenska skattebasen urholkas.<sup>52</sup> Skatteverkets utredning och det överlämnade lagförslaget är således grunden till införandet av de första begränsningsreglerna<sup>53</sup> 2009 rörande ränteavdrag inom en intressegemenskap.<sup>54</sup>

### **2.1.3 Förändring av reglerna**

Trots 2009 års regler kunde det dessvärre konstateras att det fortfarande förelåg stora möjligheter till kringgående av bolagsbeskattning i Sverige.<sup>55</sup> Regeringen gav därmed Skatteverket i uppdrag att fortsätta sin utredning kring skatteplaneringsförfaranden med ränteavdrag och därtill utvärdera behovet av ytterligare ränteavdragsbegränsningar.<sup>56</sup>

---

<sup>46</sup> Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 2008-06-23 131-348803-08/113, s. 11 samt 2 § skatteflyktslagen.

<sup>47</sup> Se Regeringsrättens avgörande i RÅ 2001 ref.79 och RÅ 2007 ref. 85.

<sup>48</sup> Se 2 § 1-3 p. skatteflyktslagen.

<sup>49</sup> Se 2 § 4 p. skatteflyktslagen.

<sup>50</sup> Se Regeringsrättens avgörande i RÅ 2001 ref.79 och RÅ 2007 ref. 85.

<sup>51</sup> Se Regeringsrättens avgörande i RÅ 2001 ref.79 och RÅ 2007 ref. 85.

<sup>52</sup> Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, bilaga till dnr 2008-06-23, 131-348803-08/113, s. 11.

<sup>53</sup> Se 24 kap. 10 a-e §§ IL (SFS 2008:1343).

<sup>54</sup> Prop. 2008/09:65, s. 30.

<sup>55</sup> Prop. 2012/13:1, s. 214-215.

<sup>56</sup> Se regleringsbrev avseende Skatteverket för budgetår 2009, s. 5, -för budgetår 2010, s. 5 samt -för budgetår 2011, s. 6.



Skatteverket kunde genom utredningen fastställa att koncerner fortfarande vidtog åtgärder för att uppnå ett så gynnsamt skatteutfall inom koncernen som möjligt. Detta skedde bland annat genom koncerninterna skuldsättningar vid exempelvis förvärv av såväl interna som externa dotterbolag eller genom att på olika sätt få till stånd en tioprocentig beskattning och därigenom medges avdrag.<sup>57</sup> Skatteverket kunde konstatera att koncernföretag, trots 2009 års reglering kring avdragsbegränsningar, hade stora möjligheter att strukturera koncerner och etablera koncerninterna skuldförhållanden på ett sätt som medgav höga ränteavdrag i Sverige samtidigt som motsvarande inkomst aldrig beskattades av mottagaren eller i vart fall beskattades väldigt lågt.<sup>58</sup> Skatteverket ansåg slutligen att ränteavdragsbegränsningsreglerna enligt 2009 års utformning träffar ett för smalt område, då den enbart omfattar räntor på interna skulder som uppkommit vid interna förvärv av delägarätter.<sup>59</sup> Skatteverket kom fram till slutsatsen att lösningen på det identifierade problemet torde vara att ytterligare begränsa möjligheterna till koncerninterna ränteavdrag, så vida inte Företagsskattekommittén finner en bättre lösning.<sup>60</sup>

Företagsskattekommittén är en kommitté som tillsattes av regeringen 2011 med uppdraget att se över landets företagsbeskattning. Det övergripande syftet med uppdraget är att få fram förslag på regler som gynnar det svenska företagsklimatet så att fler bolag startas, etableras och att sysselsättningen i landet ökar. Detta anser regeringen kan åstadkommas genom långsiktigt hållbara, stabila och förutsebara regler, sund konkurrens och utvecklingsmöjligheter. Målet är, förutom att reglerna ska fungera väl i ett nationellt perspektiv, att reglerna dessutom ska vara hållbara och försvarbara ur ett EU-rättsligt perspektiv.<sup>61</sup>

I uppdraget inbegrips flera delar inom området kring företagsbeskattning. Kommittén ska bland annat att se över om ytterligare begränsningar för ränteavdrag kan bidra till att

---

<sup>57</sup> Skatteverkets promemoria den 14 december 2009, *Ränteavdrag i företagssektorn*, bilaga till dnr. 131-890752-09/113, s. 26 samt Skatteverkets promemoria den 14 mars 2010, *Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning*, bilaga till dnr. 131-755479-10/113, s. 15.

<sup>58</sup> Skatteverkets promemoria den 14 december 2009, *Ränteavdrag i företagssektorn*, bilaga till dnr. 131-890752-09/113, s. 26.

<sup>59</sup> Skatteverkets promemoria den 19 december 2011, *Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning*, bilaga till dnr. 131-836251-11/113, s. 25 samt 24 kap. 10 b IL (SFS 2008:1343).

<sup>60</sup> Skatteverkets promemoria den 19 december 2011, *Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning*, bilaga till dnr. 131-836251-11/113, s. 25.

<sup>61</sup> Kommittédirektiv, *Översyn av företagsbeskattningen*, dir. 2011:1, s. 16-17.

svenska företag blir mer konkurrenskraftiga samtidigt som Sverige får in stabila skatteintäkter.<sup>62</sup> En slutredovisning av uppdraget ska ske senast den 31 mars 2014.<sup>63</sup>

Regeringen ansåg att det inte var möjligt att avvakta Företagsskattekommitténs resultat med hänsyn till den urholkning som riskerar att ske av den svenska skattebasen och menade att det mest ändamålsenliga i dagsläget torde vara att utvidga de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna i väntan på Företagsskattekommitténs slutredovisning.<sup>64</sup> Den 1 januari 2013 trädde således de utvidgade begränsningsreglerna rörande ränteavdrag i kraft.<sup>65</sup>

## 2.2 Nuvarande regler kring ränteavdragsbegränsningar

### 2.2.1 Huvudregeln

Den allmänna regeln inom beskattningens område är att ränteutgifter ska dras av, emellertid finns det, som tidigare nämnts, numera avsteg från denna allmänna regel när det rör ränteavdrag inom en intressegemenskap.<sup>66</sup> Reglerna som trädde i kraft den 1 januari 2013 rörande ränteavdragsbegränsningsregler inom intressegemenskaper innebär en utvidgning av dess tillämplighet jämfört med reglernas tidigare lydelse.<sup>67</sup>

Huvudregeln inom ränteavdragsbegränsningsreglerna är ett avsteg från den allmänna regeln. Regeln innebär att ett företag inom en intressegemenskap inte får dra av ränteutgifter som uppkommit genom ett skuldförhållande till ett företag inom samma intressegemenskap.<sup>68</sup>

För att anses utgöra en *intressegemenskap* stadgas följande:<sup>69</sup>

*Företag ska vid tillämpning av 10 b – 10 f §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om*

- ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget, eller*
- företagen står under i huvudsak gemensam ledning.*

---

<sup>62</sup> Kommittédirektiv, *Översyn av företagsbeskattningen*, dir. 2011:1, s. 2.

<sup>63</sup> Kommittédirektiv, *Översyn av företagsbeskattningen*, dir. 2011:1, s. 2.

<sup>64</sup> Prop. 2012/13:1, s. 235.

<sup>65</sup> 24 kap. 10 a-f §§ IL (SFS 2012:757).

<sup>66</sup> 16 kap 1 § IL jmf. 24 kap. 10 a-f §§ IL.

<sup>67</sup> Jämför nuvarande 24 kap. 10 b § IL (SFS 2012:757) med 2009 års lydelse av 24 kap. 10 b § IL (SFS 2008:1343).

<sup>68</sup> 24 kap. 10 b § IL.

<sup>69</sup> 24 kap. 10 a § IL.

För att omfattas av reglerna räcker det enligt de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna att ett företag har *väsentligt* inflytande i det andra företaget.<sup>70</sup> Enligt 2009 års version krävdes det att ett företag hade *bestämmande* inflytande för att anses utgöra en sådan intressegemenskap som avses i lagrummets. Begreppet *väsentligt* ställer ett lägre krav på inflytande jämfört med begreppet *bestämmande*.<sup>71</sup> Förändringen medför att reglernas tillämplighet får en betydligt större räckvidd.<sup>72</sup>

Det aktuella inflytandet avgörs antingen genom ägandedel eller genom andra omständigheter.<sup>73</sup> Gällande ägarandelen bör det med väsentlig inflytande avses att ett ägande på strax under 50 procent i det andra företaget i vart fall kan beaktas.<sup>74</sup> I tidigare förarbeten<sup>75</sup> till IL finns det dock uttryck för att ägande ända ned till runt 40 procent bör anses innebära att ett företag har *väsentligt* inflytande. Uttrycket *väsentligt* återfinns bland annat i samband med regleringen rörande definitionen av privatbostad i nuvarande 2 kap. 8 § IL. Enligt förarbetet till bestämmelsen anser regeringen att *väsentlig* del motsvarar minst 40 % av bostadens yta.<sup>76</sup> Vidare har det enligt praxis ansetts att en skattskyldig med betydligt lägre ägarandel än 40 procent i ett företag, inte utgör hinder för att bedömas ha *väsentligt* inflytande i en näringsverksamhet.<sup>77</sup>

Skatteverket anser att gränsen för vad som anses utgöra *väsentligt* inflytande inte är helt klar då tolkningen av uttryckets innebörd varierat.<sup>78</sup> Skatteverket anser dock att vid en ägarandel på 40 procent eller mer kan det i regel presumeras att kravet på *väsentlighet* är uppfyllt och vidare att då ägandet understiger 40 procent krävs det att övriga omständigheter i högre grad talar för att *väsentligt* inflytande ändå ska anses föreligga.<sup>79</sup>

Utöver förändringen avseende kravet på inflytande har huvudregeln rörande ränteavdragsbegränsningar även varit föremål för en relativt stor åtstramning jämfört med den tidigare versionen, i och med det faktum att den tidigare regleringen enbart träffade

---

<sup>70</sup> 24 kap.10 a § 1 st. 1 p. IL.

<sup>71</sup> Jämför nuvarande 24 kap. 10 a § IL (SFS 2012:757) med 2009 års lydelse av 24 kap. 10 a § IL (SFS 2008:1343).

<sup>72</sup> Se exempelvis Andersson, T., *Något om föreslagen utvidgning av ränteavdragsbegränsningsreglerna*, Svensk Skattetidning 2012, s. 720.

<sup>73</sup> Prop. 2012/13:1, s. 239.

<sup>74</sup> Prop. 2012/13:1, s. 239.

<sup>75</sup> Prop. 1999/2000:2 samt prop. 1990/91:54.

<sup>76</sup> Se prop. 1999/2000:2, s. 505 samt prop. 1990/91:54, s. 192.

<sup>77</sup> Se 3 kap. 7 § IL samt RÅ 2006 ref. 67.

<sup>78</sup> Skatteverkets ställningstagande 2013-02-25, *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen*, dnr/målnr/löpnr: 131-117306-13/111, s. 10.

<sup>79</sup> Skatteverkets ställningstagande 2013-02-25, *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen*, dnr/målnr/löpnr: 131-117306-13/111, s. 10.

interna skulder som använts för att finansiera interna förvärv av delägarrätter.<sup>80</sup> Den nuvarande regleringen är formulerad på ett vis som innebär att *alla* skulder inom en intressegemenskap omfattas. Oavsett vad lånen är ämnade att användas till berörs de av avdragsbegränsningen.

Enligt regeringen finns det både för- och nackdelar med den nuvarande lydelsen. En nackdel som identifierats med den valda lydelsen är att det finns risk att regleringen träffar fler situationer än de som bedöms nödvändiga att åtgärda.<sup>81</sup> Emellertid menar regeringen att det finns flera fördelar med utformningen, där den största fördelen anses vara att möjligheterna att kringgå regleringen minskas väsentligt. Regeringen anser att den fördel som erhålls överväger den nackdel som identifierats.<sup>82</sup>

Det beskrivna lagrummet ger uttryck för ett generellt avdragsförbud som tillämpas så vida inte någon av kompletteringsreglerna uppfylls och därigenom ändå möjliggör för avdragsrätt.<sup>83</sup> I följande avsnitt ges en beskrivning av undantagen.

## **2.2.2 Kompletteringsregler**

### **2.2.2.1 Tioprocentsregeln**

Till ränteavdragsförbudet som följer av den ovan beskrivna huvudregeln finns två kompletteringsregler, tioprocentsregeln<sup>84</sup> och ventilen<sup>85</sup>, som innebär att avdrag ändå får göras om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Tioprocentsregeln innebär att avdrag medges för koncerninterna skulder om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat inom intressegemenskapen där det företag som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.<sup>86</sup> Lagtextens lydelse är oförändrad i förhållande till 2009 års lydelse men trots detta sker en utvidgning rörande tillämpningen av regeln till följd av huvudregelns utvidgning till att omfatta alla skulder inom en intressegemenskap.<sup>87</sup>

---

<sup>80</sup> 2009 års lydelse av 24:10 b IL (SFS 2008:1343).

<sup>81</sup> Prop. 2012/13:1, s. 236.

<sup>82</sup> Prop. 2012/13:1, s. 236-237.

<sup>83</sup> 24 kap. 10 b § IL.

<sup>84</sup> 24 kap. 10 d § IL.

<sup>85</sup> 24 kap.10 e § IL.

<sup>86</sup> 24 kap. 10 d § 1 st. IL med referens till 24 kap. 10 b § IL.

<sup>87</sup> 24 kap. 10 b § och d § 1 st. IL.

Regeringen anser att vägledning rörande innebörden av begreppet *den som faktiskt har rätt till inkomsten* kan hämtas från uttrycket *beneficial owner*.<sup>88</sup> Regeringen menar att dessa två begrepp bör kunna likställas med varandra.<sup>89</sup> I förarbetet anges att uttrycket bör tolkas så, att det inte räcker att ett företag endast har en formell rätt till inkomsten utan att det krävs att mottagaren faktiskt för egen del tar emot den inkomsten som motsvarar ränteutgiften.<sup>90</sup> Den faktiska mottagaren anses vara den som åtnjuter de ekonomiska fördelarna.<sup>91</sup> Avsikten med uttrycket i tioprocentsregeln är att motverka upplägg med s.k. slussning genom företag med högre beskattning än tio procent för att i slutändan hamna i ett lågskatteland.<sup>92</sup> Hur tolkningen av uttrycket bör göras är emellertid inte helt klarlagt.<sup>93</sup> I HFD not. 24 framkommer det att det inte finns någon allmänt accepterad tolkning av begreppet *beneficial owner* utan att tolkningen av begreppet *den som faktiskt har rätt till inkomsten* istället bör avgöras av det syfte som avses med regleringen. I det aktuella fallet är syftet att förhindra kringgåenden av tioprocentsregeln.<sup>94</sup>

Vidare gäller enligt tioprocentsregeln att i situationer där förutsättningen rörande en tioprocentig beskattning är uppfylld men det bedöms att det huvudsakliga skälet för transaktionen är att erhålla en väsentlig skatteförmån, ska avdrag ändå nekas. Begreppet *huvudsaklig* återfinns inom båda kompletteringsreglerna.<sup>95</sup> Rörande tioprocentsregeln medges inte avdrag om det huvudsakliga skälet till skuldförhållandet grundar sig i att få en väsentlig skatteförmån. I propositionen till de nya reglerna hämtas vägledning angående innebörden av begreppet *huvudsaklig* från tidigare förarbeten<sup>96</sup> där det fastställs att *huvudsaklig* innebär cirka 75 procent eller mer.<sup>97</sup>

När det gäller tolkningen av begreppet väsentlig *skatteförmån* har regeringen inte gett någon tydlig förklaring kring vad som avses. Lagrådet har i förarbetet framfört att frågan kring vad som är en väsentlig *skatteförmån* bör vara svår att bedöma. Den anför vidare att skillnaden mellan medlemsstaters beskattningsnivå i procentenheter kan vara små samtidigt som det

---

<sup>88</sup> Prop. 2008/09:65, s. 61.

<sup>89</sup> Prop. 2008/09:65, s. 61.

<sup>90</sup> Prop. 2008/09:65, s. 61.

<sup>91</sup> Prop. 2008/09:65, s. 86.

<sup>92</sup> Prop. 2008/09:65, s. 61.

<sup>93</sup> Se exempelvis Sveriges Advokatsamfunds invändning i prop. 2008/09:65, s. 61.

<sup>94</sup> Se domstolens avgörande i RÅ HFD 2012 not. 24 (mål nr. 6063-11) med hänvisning till Skatteverkets yrkande i samma mål, s. 2.

<sup>95</sup> 24:10 d 3 st. II och 24:10 e 1 st. II.

<sup>96</sup> Prop. 1999/2000:2.

<sup>97</sup> Definitionen är tagen från prop. 1999/2000:2, s. 505.

medför en stor beloppsmässigt skillnad.<sup>98</sup> Kritik har även framförts med anledning av att bedömning kring regelns tillämplighet blir svår att förutse då det inte framgår vilka omständigheter som utgör en sådan *skatteförmån* som enligt lagstiftningen inte är tillåten.<sup>99</sup>

Emellertid framgår det att vid bedömningar kring huruvida det huvudsakliga skälet för ett skuldförhållandes uppkomst utgörs av syftet att erhålla en väsentlig *skatteförmån* ska hela skuldförhållandet beaktas och en prövning ska ske utifrån både gäldenärens och borgenärens perspektiv.<sup>100</sup> Vid bedömningen menar regeringen att vägledning kan hämtas från regeringens förda resonemang kring ventilen och specifikt det som anges om affärsmässighet.<sup>101</sup>

I den nya regleringen införs även en kompletterande bestämmelse till tioprocentregeln som i sak ska motsvara tioprocentregeln dock rörande bl.a. livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser som är skattskyldiga till avkastningsskatt.<sup>102</sup> En förutsättning för tillämpningen är att såväl ränteutgiften som motsvarande ränteinkomst är hänförliga till den verksamhet som i Sverige beskattas med avkastningsskatt.<sup>103</sup> Bestämmelsen tillämpas på inkomst som beskattas med avkastningsskatt eller på likartat sätt hos mottagaren.<sup>104</sup> Ytterligare en förutsättning som ska vara uppfylld är att mottagaren som är fodringsinnehavare och faktiskt har rätt till ränteinkomsten är antingen ett svensk livförsäkringsföretag eller pensionsstiftelse, eller ett utländskt livförsäkringsföretag eller tjänstepensionsinstitut vilket bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige.<sup>105</sup> Vidare krävs även att den genomsnittliga räntan på skulden inte överstiger 250 procent av den genomsnittliga statslåneräntan under föregående beskattningsår.<sup>106</sup> Även här finns ett omkullkastande stadgande som, trots uppfyllda förutsättningar, nekar avdrag nämligen i fall då det huvudsakliga skälet för skuldens uppkommande är att åtnjuta en väsentlig skatteförmån.

---

<sup>98</sup> Prop. 2012/13:1, s. 251.

<sup>99</sup> Prop. 2012/13:1, s. 251.

<sup>100</sup> Prop. 2012/13:1, s. 252 och 333.

<sup>101</sup> Prop. 2012/13:1, s. 253.

<sup>102</sup> 24 kap. 10 d § 2 st. II.

<sup>103</sup> Prop. 2012/13:1, s. 333.

<sup>104</sup> 24 kap. 10 d § 2 st. 1 p. II.

<sup>105</sup> 24 kap. 10 d § 2 st. 1 p. II, 2 § 1-3 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel samt prop. 2012/13:1, s. 333.

<sup>106</sup> 24 kap. 10 d § 2 st. 2 p. II.

### 2.2.2.2 Ventilen

Den s.k. ventilen utgör den andra av de två kompletteringsreglerna. Regeln innebär en möjlighet att få göra ränteavdrag i fall företaget kan visa att det skuldförhållandet som ligger till grund för ränteutgiften är *huvudsakligen affärsmässigt motiverat*.<sup>107</sup> Initialt ska det uppmärksammas att regering valt att använda ordet *skuldförhållandet* i den nya lydelsen av ventilen.<sup>108</sup> Regeringen anser att det valda begreppet tydliggör att bedömningen ska göras utifrån såväl gäldenärens som borgenärens perspektiv.<sup>109</sup>

Även inom den här bestämmelsen förekommer alltså begreppet huvudsaklig och innebörden får antas vara densamma som finns beskriven under avsnittet rörande tioprocentregeln.<sup>110</sup> Ventilens syfte är att avdrag för räntor ska medges i fall då transaktionen är affärsmässigt motiverat eller med andra ord då transaktionen genomförts av sunda affärsmässiga skäl.<sup>111</sup> Bestämmelsen ska således fungera som en säkerhetsventil i de undantagsfall där transaktionen utgörs av huvudsakligen affärsmässiga skäl trots att beskattningen är låg.<sup>112</sup>

HFD har rörande den tidigare versionen av ventilen konstaterat att tillämpningen av regeln bör tolkas restriktivt och menar att sådan tolkning ska ske bland annat av konkurrensskäl eftersom den som får tillämpa ventilen samtidigt erhåller en lägre skattekostnad.<sup>113</sup> Regeringen anser att samma tolkning ska företas även rörande den nya versionen av lagrummet, dock menar den att det vid vissa situationer kan vara lämpligt att tillämpa en mindre restriktiv tolkning.<sup>114</sup>

Begreppet *affärsmässigt motiverat* fanns redan med i bestämmelsens tidigare lydelse. Det innebär att den förändring som sker i och med de nya reglerna således enbart är kopplat till att uttrycket blir tillämpligt i fler situationer än tidigare som en följd av reglernas utvidgning.<sup>115</sup> Regeringens inställning är att så långt det är möjligt inte träffa reellt affärsdriven verksamhet samtidigt som den svenska bolagsskattebasen skyddas genom att förhindra oönskade skatteupplägg med räntor.<sup>116</sup> Regering anser vidare att det inte är

---

<sup>107</sup> 24 kap. 10 e § 1 st. IL.

<sup>108</sup> Jmf. 24 kap. 10 e § IL (2012:757) med 24 kap. 10 d § 1 st. 2 p. IL (2008:1343).

<sup>109</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256.

<sup>110</sup> Se avsnitt 2.2.2.1.

<sup>111</sup> Prop. 2012/13:1, s. 334.

<sup>112</sup> Prop. 2012/13:1, s. 255 men hänvisning till prop. 2008/09:65, s. 67 och 87.

<sup>113</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256.

<sup>114</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257.

<sup>115</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256.

<sup>116</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256.

möjligt att närmare förtydliga vilka situationer som medför att avdrag får göras eller inte eftersom sådan bedömning måste göras från fall till fall med hänsyn till situationens specifika övriga omständigheter.<sup>117</sup> Regeringen anser att förutsebara och lättillämpade regler är att föredra och menar att trots att reglerna är nya finns det sedan tidigare praxis som i viss utsträckning även är tillämplig på de nya reglerna. Regeringen menar även att förutsebarheten kommer att öka allteftersom ny rättspraxis utvecklas på området.<sup>118</sup>

Vidare för regeringen ett resonemang kring uttrycket *affärsmässigt*.<sup>119</sup> Den menar att uttrycket enligt tidigare tolkning<sup>120</sup> ska ses i ljuset av det sammanhang där uttrycket förekommer vilket således i det aktuella fallet är att motverka skattedrivna transaktioner.<sup>121</sup> Den anför att det får anses ligga i sakens natur att beaktande inte ska ske av skatteeffekter i de fall där transaktionen är *affärsmässigt motiverad*, men uppmärksammar samtidigt att uttrycket enligt det aktuella lagrummet lyder *huvudsakligen* affärsmässigt motiverad. Den valda lydelsen innebär att ventilen kan vara tillämplig på situationer där det förekommer viss fördelaktig skatteeffekt vid sidan av den affärsmässigt motiverade delen.<sup>122</sup>

Regeringen tar upp ett antal situationer som är ämnade att exemplifiera när villkoren enligt ventilen bör och inte bör anses uppfyllda. I förarbetet hänvisar regeringen till att det enligt promemorian har ansetts att kortfristiga skulder med löptid på högst ett par månader som inte kontinuerligt ersätts med nya kortfristiga skulder, är att anse som huvudsakligen affärsmässigt motiverade.<sup>123</sup> Regeringen uttalar i samband med föregående att ränta som betalas ut från svenska s.k. cash-pools normalt bör anses uppfylla kravet på affärsmässighet.<sup>124</sup> Regeringen anser även att det talar för tillämplighet av ventilen i fall då intressegemenskapen bedriver verklig ekonomisk verksamhet i den stat där räntebetalaren är etablerad och ränteutgifterna inte är anmärkningsvärt stora i jämförelse med vad som betalas i samband med lån till bolag i andra länder med högre beskattning. Vidare anser regeringen att det talar emot tillämplighet av ventilen när räntemottagaren varken beskattas

---

<sup>117</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257.

<sup>118</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256-257.

<sup>119</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257.

<sup>120</sup> Prop. 2008/09:65 s. 87 f.

<sup>121</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257 med hänvisning till prop. 2008/09:65 s. 87 f.

<sup>122</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257.

<sup>123</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257.

<sup>124</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257-258.



för ränta eller utdelning, eller när beskattningen kan neutraliseras genom att den mottagna räntan vidareutdelar med avdragsrätt.<sup>125</sup>

Vid bedömning av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansieringen istället kunnat ske genom tillskott från fodringsinnehavaren eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat vis har väsentligt inflytande i det låntagande företaget.<sup>126</sup> Regeringen menar att denna bedömning inte bara ska göras utifrån de nämnda parternas situation utan möjligheter för företag som befinner sig högre upp i organisationen att lämna sådant tillskott ska även beaktas.<sup>127</sup> Det åläggande som detta innebär för företagen då utredning kring hur möjliga tillskott kan ske riskerar, enligt framförd kritik, att bli för komplicerat och administrativt betungande. Bördan som därigenom ankommer på företagen riskerar att bli orimlig.<sup>128</sup>

Bestämmelsen är tillämplig oberoende av hur den motsvarande inkomsten har beskattats.<sup>129</sup> Med andra ord medges avdrag trots att tioprocentsregeln inte uppfylls. Emellertid har en ny begränsning intagits vilken innebär att regeln enbart gäller om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten, är hemmahörande i en stat inom EES-området eller, i vissa fall, i en stat med vilken Sverige har skatteavtal med.<sup>130</sup>

## 2.3 Reflektion

Regeringens val att utvidga huvudregeln till att omfatta samtliga koncerninterna lån har inte enbart positiva aspekter. I enlighet med syftet bakom införandet av reglerna medför den nuvarande utformningen att situationer med skatteflyktsyfte i allra flesta fall träffas av reglerna, emellertid medför regleringen även att transaktioner som inte har företagits med sådant syfte träffas av reglerna på ett sätt som inte avsetts. Regeringen tycks vara av uppfattningen att det är mer angeläget att se till att situationer med skatteflyktsyfte förhindras än att undvika att åtgärden går utöver vad som är tänkt med regleringen. Det kan därmed ifrågasättas om reglerna genom denna utformning uppfyller kravet på proportionalitet.

---

<sup>125</sup> Exempelen tagna från prop. 2012/13:1, s. 257.

<sup>126</sup> Se 24 kap. 10 e § 3 st. IL.

<sup>127</sup> Prop. 2012/13:1, s. 263.

<sup>128</sup> Se för liknande resonemang Internationella Högskolan i Jönköpings remissinlägg i prop. 2012/13:1, s. 261.

<sup>129</sup> Prop. 2012/13:1, s. 255.

<sup>130</sup> 24 kap. 10 e § IL.

Inom begränsningsreglerna för koncerninterna ränteavdrag finns det ett flertal begrepp som är av stor betydelse för reglernas tillämpning. Det måste anses eftersträvansvärt att samma uttryck har samma innebörd oavsett i vilket sammanhang eller inom vilka lagregler det gäller. Emellertid har det visat sig genom praxis att det finns svårigheter att företa en konsekvent och rättsäker bedömning kring flera av de uttryck och begrepp som inryms i de aktuella reglerna. Begreppet *väsentligt inflytande* anses exempelvis vara beroende av vilka övriga omständigheter som kan ha relevans för rättsfrågan. I eftersträvandet av förutsebarhet bör det, istället för att lämna tolkningsfrågan till domstolen, vara att föredra en uttrycklig och fastslagen gräns kring vad som utgör *väsentligt* inflytande och inte. Detta kan antingen ske direkt genom lagrummets ordalydelse eller genom vägledning i förarbetet till lagstiftningen. Genom utformningen som den ser ut idag kommer det att behöva göras en bedömning från fall till fall där situationers övriga omständigheter avgör vilken procent inflytandet måste ha för att anses vara *väsentligt*. Risken i sådana situationer är i stort sett alltid att rättsäkerheten och förutsebarheten kring regelns tillämplighet äventyras.

När det kommer till kompletteringsreglernas utformning, lydelse och tillämpning får även dessa anses bestå av ett flertal mer eller mindre oklara begrepp. Vid reglernas tillämpning krävs det att det företas ett antal bedömningar utifrån varje enskild situation. Regeringen uttrycker att den inte har möjlighet att ge någon generell redogörelse för när avdrag får och inte får göras eftersom de aktuella situationernas övriga omständigheter måste beaktas. Emellertid väljer regeringen att redogöra för hur ventilen är avsedd att tillämpas. Redogörelsen är inte på något sätt uttömmande och regeringen är noga med att påpeka att det enbart rör sig om en exemplifiering. Eftersom regeringen i allmänhet är sparsam med att ge anvisning kring reglernas tillämplighet får det anses positivt att den tagit sig an ett försökt till vägledning rörande ventilens tillämpning. Redogörelsen som ges är dock i det vagaste laget, det stadgas endast att de omständigheter som tas upp bör *tala* för respektive *tala* emot att förutsättningar i ventilen är uppfyllda.

Trots att det finns viss vägledning kring hur begreppen i lagrummen ska tolkas torde den slutliga tillämpningen bli en effekt av mer eller mindre godtyckliga bedömningar. Det går inte att komma ifrån det faktum att varje rättstillämpare och rättskipare har olika erfarenheter som i de allra flesta fallen kommer att påverka, om än omedvetet, deras uppfattning av situationen, de specifika omständigheterna kring fallet och därmed också bedömningen. Denna problematik är ingen nyhet utan det är något som ständigt kommer

att förekomma i viss mån, dock skulle de godtyckliga bedömningarna minska i motsvarande mån som nivåerna av de föreskrivna villkoren utesluts från lagrummen.

Att ventilen är avsedd att tillämpas restriktivt får vidare anses följa i linje med regelns syfte som är att fungera som en säkerhetsventil. Det bekymmersamma är dock att regeringen uttrycker att den väljer att släppa den restriktiva tolkningen kring ventilens tillämplighet i vissa fall med anledning av att lagstiftningen utvidgas till att omfatta alla lån, samtidigt som den inte lämnar något ytterligare förtydligande kring vilka situationer det i sådant fall skulle beröra. Regeringen tycks ha försökt hitta en medelväg för att balansera syftet att skydda bolagsskattebasen med en övergripande strävan att inte gå utöver vad som får anses lämpligt gentemot marknadens ekonomiska aktörer.

Sammanfattningsvis får det anses som att regeringens resonemang kring tolkningen av uttrycket *huvudsakligen affärsmässigt motiverat* och tillämpligheten av ventilen är något oklar. De menar å ena sidan att det är viktigt med förutsebara och lättillämpliga regler men väljer å andra sidan att inte ge någon tydlig vägledning kring tillämpningen. Att regeringen menar att praxis rörande den tidigare lydelsen kan fungera som vägledning även rörande den nya versionen får anses rimligt då förändringen av reglerna främst påverkat omfattningen av deras tillämplighet. Emellertid ges uppfattningen att regeringen måhända mer av bekvämlighet avstår från att utveckla vägledning för rätttillämparen och rättsskiparen att ta del av. Att utforma regler där tydligare vägledning inte kan ges med hänvisning framför allt till att bedömning ska ske av varje enskild situations omständigheter, höjer oron för att reglernas tillämpning riskerar att bli både oförutsebara och rättsosäkra. Risken är att företag och andra intressenter som har behov av reglernas förutsebarhet inte kan få en uppfattning i förväg kring hur bedömning kommer att göras.

Slutligen bör noteras att den nuvarande regleringen innebär att transaktioner som görs till medlemsstater inom EU men utanför EES-området inte omfattas av bestämmelsen, oavsett om transaktionen är affärsmässigt motiverad eller inte. Denna effekt får minst sagt en inverkan på EU-medborgarnas rättighet till fri rörlighet på den inre marknaden. Behandlingen mellan bolag i en EES-stat och bolag i en EU-stat utanför EES-området blir således olika. Det sker en särbehandling på ett sätt som kan anses vara oförenlig med EU-rätten och etableringsfriheten.

## 3 EU-rätten och den inre marknaden

### 3.1 Inledning

EU-rätten omfattar såväl medlemsstaters institutioner och offentliga organ som företag och medborgare.<sup>131</sup> I och med inträdet i EU ges en del av medlemsstatens suveränitet upp till förmån för unionsrättens.<sup>132</sup> Suveräniteten finns inte uttryckligen stadgad i fördragen utan framkommer framför allt genom EU-domstolens avgöranden *Van Gend en Loos*<sup>133</sup> och *Costa v ENEL*<sup>134</sup>. EU-domstolens avgöranden har stor betydelse inom EU-rätten. Domstolen bedriver, som nämntes i avsnitt 1.3, en rättsskapande verksamhet och tolkar EU-rättens bestämmelser utifrån dess ändamålsenliga verkan genom att den väljer den tolkningen som är mest gynnsam för EU-rättens utveckling.<sup>135</sup>

Vissa EU-rättsliga bestämmelser har s.k. *direkt effekt* vilket innebär att bestämmelserna medför rättigheter och skyldigheter för alla medborgare i unionen och kan åberopas direkt av en enskild inför nationell domstol.<sup>136</sup> Genom *Van Gend en Loos*<sup>137</sup> och *Costa v ENEL*<sup>138</sup> har det framkommit att den unionsrättsliga regleringen ska vara en integrerad del av medlemsstaternas nationella rättsordning vars regler måste tillämpas.<sup>139</sup> Domstolen förtydligade även i ett senare mål<sup>140</sup> att EU-rätten, vid konflikt mellan nationell och EU-rättslig lagstiftning, har företräde framför alla nationella bestämmelser oavsett form, till och med över nationell grundlag.<sup>141</sup> De ingripande åtgärderna från EU:s sida anses vara nödvändiga för att få en väl fungerande inre marknad och för att upprätthålla funktionen av de EU-rättsliga reglerna.<sup>142</sup>

---

<sup>131</sup> Bernitz, U. & Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 4 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 1.

<sup>132</sup> Framkommer exempelvis genom 26/62 *Van Gend en Loos* och 6/64 *Costa v ENEL*.

<sup>133</sup> 26/62 *Van Gend en Loos*.

<sup>134</sup> 6/64 *Costa v ENEL*.

<sup>135</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 49 samt avsnitt 1.3.

<sup>136</sup> Bernitz, U. & Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 4 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 84.

<sup>137</sup> 26/62 *Van Gend en Loos*.

<sup>138</sup> 6/64 *Costa v ENEL*.

<sup>139</sup> 6/64 *Costa v ENEL*.

<sup>140</sup> 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft v Ein-fuhr- und Vorratsstelle Getreide*.

<sup>141</sup> 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft v Ein-fuhr- und Vorratsstelle Getreide*.

<sup>142</sup> Se art. 288 EUF-fördraget och 6/64 *Costa v ENEL* (målet hänvisar till art. 249 i EG-fördraget vilken motsvarar nuvarande art. 288 i EUF-fördraget).

## 3.2 Den inre marknaden

En viktig hörnsten inom EU är att skapa och upprätthålla en inre marknad utan inre gränser och där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital är ett faktum.<sup>143</sup> De fria rörligheter benämns ofta som de fyra grundläggande friheterna eller ”de fyra friheterna”. Deras syfte är i stort att säkra likabehandling och likvärdiga möjligheter till att verka på den gemensamma marknaden inom EU.<sup>144</sup> Samtliga av de grundläggande friheterna förbjuder hindrande åtgärder.<sup>145</sup>

En ledstjärna i unionens arbete är att åtgärder ska vidtas med beaktande av upprättandet av den inre marknaden och säkerställandet av dess funktion.<sup>146</sup> Det innebär att eventuella hinder mot den inre marknaden ska elimineras i så stor utsträckning som möjligt.<sup>147</sup> Rörande området kring den inre marknaden har EU och medlemsstaterna s.k. delad befogenhet.<sup>148</sup> Det innebär att medlemsstaterna har rätt att utöva sin befogenhet, såsom att lagstifta och anta bindande akter, inom området i den mån EU inte utövat sin befogenhet.<sup>149</sup> Den direkta beskattningsrättens område ankommer främst på medlemsstaterna att själva reglera, men inte desto mindre har EU-domstolen slagit fast att medlemsstaterna, trots detta, ska respektera unionsrätten och avhålla sig från varje form av diskriminering.<sup>150</sup> Genom målet *Avoir Fiscal*,<sup>151</sup> framkommer att nationella skatteregler som innebär ett hinder mot de fria rörligheterna kan angripas med stöd av fördraget.<sup>152</sup>

Det finns ett antal principer som måste beaktas av lagstiftaren och domstolarna. Relevant för uppsatsens syfte är likabehandlingsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen. Likabehandlingsprincipen kommer till uttryck i diskrimineringsförbudet som återfinns art. 18 i EUF-fördraget. Bestämmelsen har en generell utformning och fastställer att all diskriminering på grund av nationalitet är förbjuden.<sup>153</sup> I fall som rör en fysisk person bestäms nationaliteten utifrån personens

---

<sup>143</sup> Art. 26.2 EUF-fördraget.

<sup>144</sup> Bernitz, U. & Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 4 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 232.

<sup>145</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 340.

<sup>146</sup> Art. 26.1 EUF-fördraget.

<sup>147</sup> Se exempelvis ingressen och art. 26.1 EUF-fördraget.

<sup>148</sup> Art. 2.2 i EUF-fördraget.

<sup>149</sup> Art. 4.2.a i EUF-fördraget.

<sup>150</sup> Se exempelvis C-279/93 *Schumacker*, p. 21, 26 samt C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p. 19.

<sup>151</sup> C-270/83 *Avoir Fiscal*.

<sup>152</sup> Se Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 70.

<sup>153</sup> Art. 18 EUF-fördraget.

medborgarskap.<sup>154</sup> Rörande juridiska personer bestäms motsvarande utifrån förutsättningarna i art. 54 som stadgar att bolag som bildats i enlighet med lagstiftningen i en medlemsstat och antingen har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet inom unionen likställs med en fysisk person som är medborgare i en medlemsstat.<sup>155</sup>

Förbudet omfattar såväl direkt som indirekt diskriminering.<sup>156</sup> Direkt diskriminering avser olikbehandling på grund av nationalitet medan indirekt diskriminering avser olikbehandling som inte egentligen grundar sig på nationalitet eller medborgarskap men effekten av olikbehandlingen resulterar i densamma.<sup>157</sup> Det grundläggande diskrimineringsförbudet i art. 18 i EUF-fördraget kompletteras vidare av mer precisa förbud inom respektive område.<sup>158</sup>

Principen om rättsäkerhet innebär att en lagstiftning med dess tillämplighet ska uppfylla kravet på förutsebarhet.<sup>159</sup> Proportionalitetsprincipen har ursprungligen utvecklats av EU-domstolen<sup>160</sup> och är idag erkänd som en allmän rättssäkerhetsprincip med stor betydelse för hela EU-rätten. Principen återfinns numera i art. 5 EU-fördraget där det stadgas att proportionalitetsprincipen ska styra utförandet av unionens befogenheter och vidare att unionens åtgärder, till både innehåll och form, inte ska gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå fördragets mål.<sup>161</sup> Det eftersträvas att det ska finnas en balans mellan det mål man vill uppnå och de åtgärder som vidtas. För att säkerställa att en vidtagen åtgärd är proportionerlig har ett test utvecklats där samtliga av följande kriterier ska svaras jakande;

- Syftar åtgärden till att tillgodose ändamålet?<sup>162</sup>
- Är åtgärden att anse som nödvändig för att uppnå ändamålet eller finns det mindre tyngande alternativ?<sup>163</sup>

---

<sup>154</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 339.

<sup>155</sup> Art. 54 EUF-fördraget.

<sup>156</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 100.

<sup>157</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 345-347.

<sup>158</sup> Se exempelvis art. 49 EUF-fördraget.

<sup>159</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 95.

<sup>160</sup> Det första målet inom EU som berörde proportionalitetsprincipen var C-8/55 *Fédération Charbonnière de Belgique v. High Authority*, vidare har principen utvecklats genom C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* och C-44/79 *Hauer v. Land Rheinland-Pfalz*.

<sup>161</sup> Se art. 5.1 och 5.4 i FEU.

<sup>162</sup> Den här punkten i testen avgör åtgärdens lämplighet och kommer från C-66/82 *Fromançais v. FORMA*, p. 8.

<sup>163</sup> Se generaladvokatens utlåtande, C-169/89 *Gourmellerie Van den Burg*, p. 8.

- Står den fördel som åstadkoms genom åtgärden i rimlig proportion till den skada som åtgärden kan orsaka?<sup>164</sup>

Bedömning utifrån proportionalitetsprincipen sker i stor utsträckning bland annat vid prövning av nationella åtgärder som medför inskränkningar av de grundläggande friheterna.<sup>165</sup>

### 3.3 Hinder

I EUF-fördraget används flera begrepp när det handlar om hinder mot de grundläggande friheterna. I artiklarna om fri rörlighet av arbetstagare stadgas att all *diskriminering* på grund av nationalitet är förbjuden medan artiklarna som behandlar den fria etableringsrätten och fri rörlighet av tjänster förbjuder *inskränkningar* av friheterna.<sup>166</sup> Ytterligare ett tredje begrepp återfinns i bestämmelserna kring fri rörlighet av kapital och betalningar, nämligen att alla *restriktioner* rörande kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater och mot tredje land är förbjudna.<sup>167</sup>

Enligt Dahlberg omfattar begreppet restriktion direkt diskriminering, indirekt diskriminering och icke-diskriminerande restriktion.<sup>168</sup> För att det ska röra sig om diskriminering ska lika situationer behandlas olika eller olika situationer behandlas lika.<sup>169</sup> Direkt diskriminering kallas även öppen diskriminering och innebär diskriminering på grund av nationalitet, medan indirekt eller dold diskriminering är diskriminering som sker på annan grund än medborgarskap.<sup>170</sup> Rörande beskattningsrättens område utförs distinktion rörande fysiska personer mellan bosatta och icke-bosatta, och för juridiska personer mellan hemmahörande och icke-hemmahörande.<sup>171</sup> Bosatt och hemmahörande ger uttryck för att personen är obegränsat skattskyldig medan icke-bosatt och icke-hemmahörande ger uttryck för en begränsad skattskyldighet. Obegränsad och begränsad skattskyldighet är i regel inte att anse som objektivt jämförbara.<sup>172</sup>

---

<sup>164</sup> Se generaladvokaten Mischos uttalande p. 42 i mål 331/88 *ex parte: Fedesa*.

<sup>165</sup> Bernitz, U. & Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 4 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 119.

<sup>166</sup> Art. 45.2, 49 och 56 EUF-fördraget.

<sup>167</sup> Art. 63.1 och 63.2 EUF-fördraget.

<sup>168</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 340.

<sup>169</sup> Se exempelvis C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p. 26, C-279/93 *Schumacker*, p. 30, C-107/94 *Asscher*, p. 40 och C-80/94 *Wielockx*, p. 17.

<sup>170</sup> Se exempelvis C-270/83 *Avoir Fiscal* (direkt diskriminering) och C-107/94 *Asscher* (indirekt diskriminering).

<sup>171</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 341.

<sup>172</sup> Framkommer i C-279/93 *Schumacker*, dock förekommer det undantag till detta konstaterande.

En icke-diskriminerande restriktion är en åtgärd som innebär hindrande av en grundläggande frihet utan att göra skillnad mellan olika situationer och därmed inte vara diskriminerande enligt tidigare angivna villkor.<sup>173</sup> Detta medför att varje diskriminering samtidigt är en restriktion men att varje restriktion inte nödvändigtvis behöver vara en diskriminering.<sup>174</sup>

Under senare år kan man se tendenser på att domstolen undviker att göra distinktionen kring huruvida situationer utgör en diskriminering eller en icke-diskriminerande restriktion. Den fastställer istället enbart att det föreligger ett hinder mot en grundläggande frihet. På så sätt underlättas domstolens prövning eftersom det inte närmare behöver fastställas vilken form av hinder åtgärden utgör och inte heller avgöras om det föreligger objektivt jämförbara situationer. För att konstatera och pröva en hindrande åtgärd behövs endast den aktuella situationen beaktas.<sup>175</sup>

Vidare har det genom praxis framkommit att det i regel anses vara förenligt med de fria rörligheterna när gränsöverskridande aktiviteter visserligen ger upphov till merbeskattning i jämförelse med motsvarande inhemsk aktivitet men, enligt medlemsstatens reglering, inte särbehandlar den gränsöverskridande aktiviteten negativt.<sup>176</sup> Det finns således inget hinder mot att medlemsstater har olika regler. Snarare har det istället ansetts vara en effekt av att båda medlemsstaterna parallellt utövar sin beskattningsrätt.<sup>177</sup>

### 3.4 Etableringsfrihet

En av de grundläggande friheterna som är centrala inom unionen och som ingår som en underkategori till fri rörlighet för personer, är etableringsfriheten. Etableringsfriheten eller den fria etableringsrätten återfinns i art. 49 i EUF-fördraget och fastslår att en medlemsstats medborgare har rätt att fritt etablera sig i en annan medlemsstat.<sup>178</sup>

---

<sup>173</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 340.

<sup>174</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 340.

<sup>175</sup> Craig, P., & de Búrca, G., *EU LAW – Text, Cases and Materials*, 5 uppl. Oxford University Press Inc., New York, 2011, s. 775 samt Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 349.

<sup>176</sup> Se t.ex. C-513/04 *Kerckbaert och Morres*, p. 20 och C-67/08 *Block*, p. 28 samt Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 72.

<sup>177</sup> Se t.ex. C-513/04 *Kerckbaert och Morres*, p. 20 och Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 72.

<sup>178</sup> Art. 49 i EUF-fördraget.



Det har genom *Reyners*<sup>179</sup> fastslagits att art. 49 i EUF-fördraget har direkt effekt.<sup>180</sup> Friheten medför en rättighet för primär etablering, d.v.s. att starta och utöva verksamhet och även att bilda och driva företag på samma villkor som etableringslandets lagstiftning stadgar för sina egna medborgare. Bestämmelsen omfattar även sekundär etablering i form av upprättande av kontor, filialer och dotterbolag inom en annan medlemsstats territorium.<sup>181</sup>

I art. 49 EUF-fördraget används begreppet *medborgare* vilket syftar till en fysisk person inom en medlemsstat. Emellertid omfattar etableringsfriheten såväl fysiska som juridiska personer och detta klagörs genom art. 54 i EUF-fördraget.<sup>182</sup> Artikeln stadgar att bolag som bildats inom en medlemsstat och som har sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom EU uppfyller det uppsatta medborgarkriteriet.<sup>183</sup> Etableringsfriheten i art. 49 får anses utgöra en specificering av det generella diskrimineringsförbudet i art. 18.<sup>184</sup> Genom praxis framkommer att art. 49 inte bara omfattar direkt diskriminering utan även indirekt.<sup>185</sup> Genom EU-domstolens avgöranden har det framkommit att i fall då domstolen har att pröva nationell lagstiftnings förenlighet med etableringsfriheten i art. 49 är det tillräckligt att enbart företa prövningen mot detta lagrum och sedermera inte mot det allmänna diskrimineringsförbudet i art. 18.<sup>186</sup>

Som anförts ovan strider det inte mot fördraget att medlemstater har olika nationella regler som medger exempelvis olika förmåner eller skattesatser, dock kan sådan olikhet ha en inverkan på medlemsstaterna vilja att etablera sig i olika medlemsstater.<sup>187</sup> Det har genom praxis fastslagits att varje åtgärd som innebär att utövandet av denna frihet förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt ska anses utgöra sådan inskränkning som enligt fördraget ska avvecklas.<sup>188</sup> Det ska samtidigt noteras att EU-domstolen även har uttalat att det genom fördraget inte garanteras att en gränsöverföring av en verksamhet ska vara neutral i

---

<sup>179</sup> C-2/74 *Reyners v Belgium*.

<sup>180</sup> Craig, P., & de Búrca, G., *EU LAW – Text, Cases and Materials*, 5 uppl. Oxford University Press Inc., New York, 2011, s. 771.

<sup>181</sup> Art. 49 EUF-fördraget.

<sup>182</sup> Se art. 49 andra stycket och 54 EUF-fördraget.

<sup>183</sup> Art. 54 EUF-fördraget.

<sup>184</sup> Se exempelvis C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p. 20.

<sup>185</sup> C-383/05 *Tolotta*, p. 31-32.

<sup>186</sup> Se C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p. 20.

<sup>187</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 73.

<sup>188</sup> Se exempelvis C-55/94 *Gebhard*, p. 37 samt Craig, P., & de Búrca, G., *EU LAW – Text, Cases and Materials*, 5 uppl. Oxford University Press Inc., New York, 2011, s. 775.

skattehänseende.<sup>189</sup> Det väsentliga är att de nationella reglerna tillämpas på samma vis i såväl inhemska som utländska situationer.<sup>190</sup>

### **3.5 Grunder för rättfärdigande enligt EUF-fördraget**

Åtgärder som diskriminerar eller utgör hinder mot någon av de fria rörligheterna inom EU kan i vissa fall rättfärdigas. Det ske antingen med stöd av fördraget eller med stöd av en domstolsutvecklade allmänt erkänd doktrin.<sup>191</sup>

För nationella åtgärder som utgör direkt diskriminering finns möjlighet till rättfärdigande med stöd av fördraget om den nationella åtgärden företagits med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.<sup>192</sup> Emellertid omfattas enbart fri rörlighet av tjänster, personer och kapital av denna möjlighet till rättfärdigande. Fri rörlighet av varor kan således inte rättfärdigas med hjälp av fördraget.<sup>193</sup> Det ska emellertid noteras att när det rör skatteregler så torde dessa i få undantagsfall kunna rättfärdigas genom fördragets angivna grunder. Hittills har EU-domstolen aldrig accepterat nationella skatteregler med hänvisning till dessa grunder.<sup>194</sup> Enligt praxis har domstolen slagit fast att risk för skatteflykt, som ofta åberopas i skattehänseende, inte framkommer som en hänsyn att beakta enligt fördraget och vidare att överväganden av ekonomisk art, sådana som förlust av skatteintäkter eller urholkning av landets skattebas, inte heller kan anses inbegripas inom dessa uttryckta hänsynsgrunder.<sup>195</sup>

### **3.6 Grunder för rättfärdigande enligt rule of reason-doktrinen**

#### **3.6.1 Inledning**

Den andra av de två möjligheterna till rättfärdigande är utvecklad genom rättspraxis och benämns vanligtvis som rule of reason-doktrinen.<sup>196</sup> EU-domstolen har härigenom godtagit

---

<sup>189</sup> Se exempelvis C-387/01 *Weigel*, p. 55.

<sup>190</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU-skatte rätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 73.

<sup>191</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 147.

<sup>192</sup> Se art. 45.3, 52.1 och 62 i EUF-fördraget.

<sup>193</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 147.

<sup>194</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 147

<sup>195</sup> Se mål 270/83 *Avoir Fiscal*, p. 25 samt C-264/96, *ICI*, p. 28.

<sup>196</sup> Se exempelvis C-8/74 *Dassonville*, C-120/78 *Cassis de Dijon* samt C-55/94 *Gebhard*.

särbehandling som grundas på andra grunder än de som framkommer av fördraget.<sup>197</sup> Doktrinen kan tillämpas på åtgärder som är indirekt diskriminerande eller på något vis hindrar utövandet av de fria rörligheterna.

För att en nationell åtgärd ska kunna rättfärdigas enligt rule of reason-doktrinen måste fyra villkor vara uppfyllda. Enligt *Gebhard*-målet<sup>198</sup> framkommer att åtgärden för det *första* ska tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt, för det *andra* framstå som motiverande med hänsyn till ett trängande allmänintresse, för det *tredje* vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den och för det *fjärde* inte gå utöver vad som anses nödvändigt för att uppnå denna målsättning.<sup>199</sup>

Redan genom det första villkorets lydelse kan det konstateras att en direkt diskriminerande åtgärd inte kan rättfärdigas genom rule of reason, utan en sådan åtgärd kan således enbart motiveras med stöd av fördragets fastställda grunder.<sup>200</sup> Skatteregler som utgör indirekt diskriminering, icke-diskriminerande restriktion eller i övrigt hindrar utövandet av de fria rörligheterna kan däremot, enligt praxis, motiveras med stöd av rule of reason-doktrinen.<sup>201</sup> Det andra villkoret som måste vara uppfyllt innebär att den hindrande åtgärden ska kunna motiveras att ett nationellt intresse som anses vara viktigare att tillgodose än utövandet av den fria rörligheten.<sup>202</sup> Av de två sista villkoren framgår att det dessutom krävs att åtgärden är ändamålsenligt och proportionerlig.

### 3.6.2 Accepterade skatterättsliga grunder

Medlemsstater har under årens lopp anfört EU-domstolen att pröva ett stort antal rättfärdigande grunder för att motivera nationella åtgärder som strider mot någon av de grundläggande friheterna.<sup>203</sup> Sådana hindrande åtgärder förekommer inom en mängd olika rättsområden och därför har även lika många olika varianter på rättfärdigande grunder åberopats. Av intresse för denna uppsats är enbart skatterättsliga åtgärder som utgör hinder

---

<sup>197</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 149.

<sup>198</sup> C-55/94 *Gebhard*.

<sup>199</sup> Kriterierna är hämtade från domstolens yttrande i C-55/94 *Gebhard*, p. 37.

<sup>200</sup> Samma slutsats kom även domstolen fram till i målen C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, p. 37 och C-153/08 *Commission v Spain*, p. 45.

<sup>201</sup> Se exempelvis C-204/90 *Bachmann*, p. 28.

<sup>202</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 70. De intressen som till dags datum har ansetts utgöra ett sådant trängande allmänintresse framgår närmare i avsnitt 3.6.2.

<sup>203</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 353.

mot eller strider mot grundläggande friheter och således även bara skatterättsliga rättfärdigande grunder som åberopats som motivering till sådana nationella åtgärder.

Flertalet grunder har förkastats i avseendet att rättfärdiga fördragsstridiga åtgärder men ett fåtal av dem anses numera utgöra principiellt accepterade rättfärdigande grunder. Dessa är nationella åtgärder som avser att (i) hindra skatteflykt, (ii) upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, (iii) uppnå effektiv skattekontroll samt (iv) skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen. För att dessa grunder ska accepteras måste åtgärden framför allt uppfylla proportionalitetskravet i enlighet med rule of reason-doktrinen. Trots att de ovanstående grunderna utgör grunder som av domstolen är principiellt accepterade finns det enbart ett fåtal situationer där villkoren för accepterandet uppfylls.<sup>204</sup>

Lagstiftning som avser att *förhindra skatteflykt* kan i vissa fall, enligt EU-domstolen, bli accepterat som en rättfärdigande grund. I *Lankhorst-Hoborst*<sup>205</sup> argumenterades att den nationella lagstiftningen var nödvändig just för att förhindra skatteflykt, dock ansåg domstolen annorlunda i det fallet. Den tyska lagstiftningen som var föremål för prövning i målet träffade allmänt varje situation där moderbolaget hade sitt säte utanför Tyskland, oavsett orsak.<sup>206</sup> Domstolen konstaterade att lagstiftningen inte hade till specifikt syfte att fånga in rent konstlade upplägg utan träffade alla lika och menade att det därmed inte gick att avgöra om det rörde sig om skatteflykt eller ej.<sup>207</sup> I ett senare fall<sup>208</sup> förtydligade domstolen detta ställningstagande, att en åtgärd med syfte att förhindra skatteflykt kan bli accepterat som rättfärdigande grund om lagstiftningen är utformat på ett sätt som enbart träffar rent konstlade upplägg.<sup>209</sup> Uttalandet visar att tröskeln för accepterandet av denna grund är relativt hög. Det framkommer således av domstolens uttalanden att det inte är tillräckligt att ett bolags moderbolag är hemmahörande i en annan medlemsstat för att kunna åberopa skatteflykt som rättfärdigande grund med positivt utfall.<sup>210</sup>

För att en hindrande åtgärd ska accepteras med stöd av grunden om skatteflykt ska det enligt domstolen röra sig om rent konstlade upplägg utan ekonomisk förankring i värdstaten som skett i syfte att kringgå beskattning i hemstaten. Det ska således röra sig om

---

<sup>204</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 353.

<sup>205</sup> C-324/00 *Lankhorst-Hoborst*.

<sup>206</sup> C-324/00 *Lankhorst-Hoborst*, p. 37.

<sup>207</sup> C-324/00 *Lankhorst-Hoborst*, p. 37.

<sup>208</sup> C-196/04 *Cadbury*.

<sup>209</sup> C-196/04 *Cadbury*, p. 75.

<sup>210</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 152.

ett fiktivt upplägg som företagits för att just kringgå den nationella lagstiftningen och den beskattningen som därigenom normal föreligger.<sup>211</sup> Domstolen nämner vidare brevlådeföretag som exempel på detta.<sup>212</sup> Det framkommer även att om ett företag bedriver kommersiell verksamhet är det därmed uteslutet att det föreligger ett rent konstlat upplägg.<sup>213</sup> Domstolen har även uttalat att bedömningen kring om det ska anses röra sig om ett fiktivt upplägg ska göras utifrån objektiva och verifierbara omständigheter. Det kan handla om att ett lån inte skett enligt affärsmässiga villkor med hänsyn till exempelvis räntan på lånet.<sup>214</sup>

Det ska noteras att EU-domstolen i *SLAT*-målet<sup>215</sup> gör en mindre restriktiv tolkning gällande vilka krav som måste vara uppfyllda för denna rättfärdigande grund. Emellertid åberopades i målet en kombination av grunder för motiverande och det är därmed troligt att domstolens tolkning har påverkats av denna omständighet.<sup>216</sup> En närmare behandling av *SLAT*-domen görs i avsnitt 3.7.

Vidare anses nationella åtgärder med syfte att *upprätthålla skattesystemets inre sammanhang* som en principiellt accepterad rättfärdigande grund.<sup>217</sup> Domstolen prövade denna grund för första gången i *Bachmann*.<sup>218</sup> Reglerna som i målet var föremål för prövning innebar att om avdrag för försäkringspremier medgavs förelåg skatteplikt avseende premierna och om avdrag nekades förelåg skattefrihet för desamma.<sup>219</sup> Domstolen ansåg att avdrag endast behövde medges om det kunde garanteras att premierna beskattades på annat håll, men så var inte fallet i *Bachmann* där försäkringen var tecknad i ett bolag etablerad i en annan medlemsstat.<sup>220</sup> Domstolen ansåg därmed i detta mål att motiveringen kring att de nationella reglerna behövdes för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang rättfärdigade den hindrande nationella åtgärden.<sup>221</sup>

Domstolen har i senare mål gjort en snäv tolkning av rättfärdigande grunden och förklarat att det krävs ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och en kompensation för densamma genom ett fast skatteavdrag för att bli accepterad som

---

<sup>211</sup> C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 72.

<sup>212</sup> C-196/04 *Cadbury*, bl. a. p. 51 och 55.

<sup>213</sup> C-196/04 *Cadbury*, p. 61.

<sup>214</sup> C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 81.

<sup>215</sup> C-318/10 *SLAT*.

<sup>216</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 40-42.

<sup>217</sup> Se exempelvis C-204/90 *Bachmann*, p. 27-28.

<sup>218</sup> C-204/90 *Bachmann*.

<sup>219</sup> C-204/90 *Bachmann*, p. 2-3.

<sup>220</sup> C-204/90 *Bachmann*, p. 21.

<sup>221</sup> C-204/90 *Bachmann*, p. 28.

rättfärdigandegrund.<sup>222</sup> Det krävs dessutom att detta direkta samband håller sig inom en och samma beskattning.<sup>223</sup> Domstolen accepterade inte denna grund för rättfärdigande i målet *Bosal Holding*<sup>224</sup> just eftersom det direkta sambandet i det fallet var kopplat till å ena sidan moderbolaget och å andra sidan dotterbolaget. Med anledning av att moderbolaget och dotterbolaget är två skilda skattesubjekt och ansåg domstolen att kravet på det direkta sambandet inte uppfylldes.<sup>225</sup>

Vidare har domstolen konstaterat att en prövning måste ske mellan rättfärdigandegrunden att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och det ändamål som åtgärden är avsedd att uppnå.<sup>226</sup> Domstolen belyste härmed vikten av åtgärdens proportionalitet. Det krävs att det finns ett behov av att upprätthålla detta inre sammanhang för att kunna motivera en inskränkning av fördragets grundläggande friheter.<sup>227</sup>

*Effektiv skattekontroll* får också anses utgöra en av de principiellt accepterade rättfärdigandegrunderna. Domstolen har vid flera tillfällen fastslagit att effektiv skattekontroll utgör ett trängande allmänintresse som kan rättfärdiga inskränkande av de grundläggande friheterna.<sup>228</sup> Emellertid poängteras även att åtgärden alltid måste klara testet av proportionalitet och hittills är det just den aspekten som främst fallerat inom det fall där grunden har åberopats.<sup>229</sup> Enligt Ståhl och Persson Österman m.fl. bör det vara högst osannolikt att en materiell skatteregel någonsin skulle kunna rättfärdigas med grunden att uppnå en effektiv skattekontroll. De anser däremot att grunden skulle kunna användas för att rättfärdiga kontrollregler.<sup>230</sup>

I *SLAT*-målet<sup>231</sup> behandlades grunden om effektiv skattekontroll tillsammans med två andra grunder. Domstolen ansåg där att det fanns möjlighet att motivera den nationella inskränkande åtgärden med åberopade av bland annat denna grund.<sup>232</sup> Emellertid framgår det inte huruvida grunden självständigt hade kunna motiverat åtgärden. Målet behandlas närmare i sin helhet med åberopade grunder i avsnitt 3.7.

---

<sup>222</sup> Se exempelvis C-319/02 *Manninen*, p. 42.

<sup>223</sup> C-251/98 *Baars*, p. 40.

<sup>224</sup> C-168/01 *Bosal Holding*.

<sup>225</sup> C-168/01 *Bosal Holding*, p. 29-32.

<sup>226</sup> C-319/02 *Manninen*, p. 43.

<sup>227</sup> C-319/02 *Manninen*, p. 42.

<sup>228</sup> Se exempelvis C-120/78 *Cassis de Dijon*, p. 8, C-250/95 *Futura Participations*, p. 31.

<sup>229</sup> C-250/95 *Futura Participations*, p. 43.

<sup>230</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 157.

<sup>231</sup> C-318/10 *SLAT*.

<sup>232</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 43.

Ytterligare en rättfärdigandegrund som principiellt är accepterad av domstolen rör *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*.<sup>233</sup> Grunden innebär att en medlemsstat besitter rätten att beskatta all inkomst som har koppling till den staten. I målet *Futura*, som berörde beskattning av en enskild skattskyldig, ansåg domstolen att den nationella regleringen som innebär att avdragsrätt endast förelåg för förluster som var ekonomiskt relaterade till den skattebetalandes intjänade inkomst i etableringsstaten, kunde rättfärdigas eftersom den stod i konformitet med denna princip. Domstolen uttalade att ett system som motsvarar territorialitetsprincipen inte kan anses utgöra vare sig sådan öppen eller dold diskriminering som är förbjuden enligt fördragen.<sup>234</sup> I målet *Bosal Holding* åberopade regeringen territorialitetsprincipen som grund för rättfärdigande av de nationella reglerna som var föremål för prövning i målet.<sup>235</sup> Regeringen anförde att det inte kan anses föreligga någon diskriminering i förevarande mål eftersom dotterbolag till moderbolag som genererar skattepliktig inkomst i landet inte befinner sig en objektivt jämförbar situation med dotterbolag som inte gör desamma.<sup>236</sup> Domstolen i målet konstaterade för det första att situationen i *Futura*, där grunden accepterades, rörde en enskild skattskyldig och vidare att de saknades relevans huruvida dotterbolag, i enlighet med regeringens exemplifiering, befinner sig i objektivt jämförbara situationer eller inte.<sup>237</sup> Skillnad i skattemässig behandling av moderbolag kan således inte rättfärdigas av det faktum att dess dotterbolag genererar beskattningsbar inkomst i landet eller inte. Den skattemässiga behandlingen var istället beroende av om moderbolaget ägde del eller inte i dotterbolag som genererar skattepliktig inkomst i landet.<sup>238</sup> Domstolen ansåg därmed inte att territorialitetsprincipen kunde rättfärdiga den nationella regleringen.<sup>239</sup>

Utöver nämnda grunder åberopas även kontinuerligt *behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten* som en rättfärdigandegrund, dock är det fortfarande oklart om denna utgör en ny principiellt accepterad rättfärdigandegrund eller om den redan inbegrips i övriga accepterade, och vidare om den självständigt skulle kunna motivera en inskränkande åtgärd.

---

<sup>233</sup> Se C-250/95 *Futura Participations*, p. 22 samt C-168/01 *Bosal Holding*, p. 37-41.

<sup>234</sup> C-250/95 *Futura Participations*, p. 22.

<sup>235</sup> C-168/01 *Bosal Holding*, p. 37.

<sup>236</sup> C-168/01 *Bosal Holding*, p. 18, 37.

<sup>237</sup> C-168/01 *Bosal Holding*, p. 38-39.

<sup>238</sup> C-168/01 *Bosal Holding*, p. 39.

<sup>239</sup> C-168/01 *Bosal Holding*, p. 41.

Eventuellt bör denna grund kunna anses inbegripas i exempelvis grunderna *territorialitetsprincipen* och *bevarandet av skattesystemets inre sammanhang*.<sup>240</sup>

Det har även ansetts accepterat att en medlemsstat åberopar en *kombination av grunder* tillsammans med grunden om risken för skatteflykt eller skatteundandragande för att rättfärdiga den nationella lagstiftningen. Detta framkommer bland annat genom *Marks & Spencer*<sup>241</sup> där domstolen accepterade risken för skatteflykt tillsammans med bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten och strävan att förhindra dubbelt utnyttjande av förluster.<sup>242</sup> Domstolen grundar alltså sin slutsats, att den nationella lagstiftningen har ett legitimt syfte och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresse, på ett beaktande av samtliga tre åberopade rättfärdigandegrunder.<sup>243</sup> Genom detta agerande från domstolen kan det konstateras att även nationell lagstiftning som inte har till specifikt syfte att motverka upplägg med ändamål att kringgå nationell lagstiftning, utan enbart har till syfte att skydda den nationella skattebasen, kan anses motiverat genom detta tillvägagångssätt.<sup>244</sup> Ett senare exempel på när EU-domstolen har ansett att en kombination av grunder kan anses motiveras en inskränkande åtgärd är *SLAT*-målet. I målet behandlas tre grunder tillsammans, nämligen att bekämpa skatteundandragande och skattebedrägeri, effektiv skattekontroll och fördelningen av en välavvägd beskattningsrätt.<sup>245</sup> En närmare behandling av målet och domstolens resonemang görs i avsnitt 3.7.

### 3.6.3 Ej accepterade skatterättsliga grunder

Domstolen har i sina avgöranden avfärdat en mängd åberopade rättfärdigandegrunder. Trots att domstolen i upprepade avgörande har stadgat att de inte uppfyller de krav som krävs för tillämpning av rule of reason-doktrinen fortsätter medlemsstaterna att åberopa dem i hopp om att till slut få till stånd ett accepterande från domstolens sida.<sup>246</sup>

En av de grunderna som ofta åberopas är att den direkta beskattningsrättens område ligger på medlemsstaterna att reglera och därmed *utanför EU-domstolens behörighet*. Trots att området är förbehållet medlemsstaterna att foga över menar domstolen att denna

---

<sup>240</sup> Se Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 353-354.

<sup>241</sup> C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>242</sup> C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 43-51.

<sup>243</sup> C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 51.

<sup>244</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU skatterätt*, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011, s. 155.

<sup>245</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 35.

<sup>246</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012, s. 374.



behörighet ska brukas på ett vis som respekterar EU-rätten och därmed inte medför hinder mot de grundläggande friheterna.<sup>247</sup>

Ytterligare en grund som åberopats vid ett flertal tillfällen är att den person som är föremål för den hindrande åtgärden samtidigt har åtnjutit en annan fördel som därmed kompenserar och rättfärdigar den hindrande åtgärden. Emellertid har domstolen angett att varje skatteregel ska bedömas var för sig. Därmed kan inte en positiv särbehandling väga upp och kompensera en negativ särbehandling. Den åberopade grunden om *komparerande fördel* har ännu inte accepteras av domstolen.<sup>248</sup> Inte heller har argumentet att en *annan etableringsform skulle eliminera olikebehandling* nått vidare framgång. Domstolen har i domskäl hänvisat till regleringen rörande sekundär etablering som innebär att de ekonomiska aktörerna fritt har att välja den juridiska form som anses bäst lämpad för att kunna bedriva sin verksamhet i en annan medlemsstat.<sup>249</sup>

Slutligen har medlemsstater i upprepade fall åberopat nödvändigheten att *motverka förlust av skatteintäkter och skydda sin skattebas* som rättfärdigandegrund för vidtagen åtgärd. Domstolen har i uttalande mot denna grund konstaterat att minskade skatteintäkter inte är att anse som tvingande hänsyn av allmänintresse och kan inte motivera en åtgärd som strider mot en grundläggande frihet.<sup>250</sup> Domstolen har genom målet *Eurowings*<sup>251</sup> slagit fast att det faktum att ett företag som tillhandahåller en tjänst kan erhålla en förmånlig beskattning i dess etableringsstat inte kan tillåta en annan medlemsstat att skattemässigt missgynna mottagaren av tjänsten. Domstolen menar att detta skulle vara att anse som en kompensationsbeskattning vilken skulle strida mot själva grunden för den inre marknaden.<sup>252</sup>

### 3.7 SIAT-domen

Den 5 juli 2012 kom EU-domstolen med ett nytt avgörande<sup>253</sup> på det direkta beskattningsrättens område som har relevans för frågan kring de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten. *SIAT*-domen är ett mål som behandlar belgiska regler och frågan kring om de nationella reglerna utgör en inskränkning av den fria rörligheten av

---

<sup>247</sup> Se exempelvis C-279/93 *Schumacker*, p. 21.

<sup>248</sup> Se domstolens resonemang i C-330/91 *Commerzbank*, p. 16-19.

<sup>249</sup> C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 22.

<sup>250</sup> Se C-264/96 *ICI*, p. 28 samt C-324/00 *Lankhorst-Hoborst*, p. 36.

<sup>251</sup> C-294/97 *Eurowings*.

<sup>252</sup> C-294/97 *Eurowings*, p. 44-45.

<sup>253</sup> C-318/10 *SIAT*.

tjänster inom EU.<sup>254</sup> I Belgien fanns det en regel som medgav avdrag för nödvändiga kostnader för att förvärva eller bibehålla skattepliktiga intäkter vars äkthet och belopp har påvisats av den skattskyldige.<sup>255</sup> Till denna huvudregel fanns också en specialregel. Specialregeln angav att kostnader för förvärv av intäkter som betalas till skattskyldig i annan medlemsstat inte ska omfattas av huvudregeln i fall intäkterna inte är skattepliktiga eller omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler i denna andra stat.<sup>256</sup> Dock tillämpas huvudregeln i fall den skattskyldige visar att transaktionen bygger på verkliga och legitima grunder.<sup>257</sup>

Domstolen poängterar i målet att nationella regler som medför att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater jämfört med inom en och samma medlemsstat, utgör ett hinder mot den fria rörligheten av tjänster.<sup>258</sup> Domstolen slog fast att det ställdes högre krav vid tillämpning av specialregeln för att medges avdrag jämfört med huvudregeln och vidare att det saknades tydliggörande om när specialregeln skulle tillämpas. Bedömning om när intäkterna omfattas av ”väsentligt förmånligare skatteregler än de som gäller för dessa intäkter i Belgien” fick bedömas från fall till fall.<sup>259</sup> Med anledning av detta ansåg domstolen att de belgiska reglerna utgjorde hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster.<sup>260</sup> Domstolen menar, rörande skatteförmån, att inhemska och utländska tjänsteleverantörer inte befinner sig i olika situationer och vidare att mottagarna i bägge fallen har haft verkliga kostnader för förvärvet av intäkten.<sup>261</sup>

I målet tas ett antal möjliga rättfärdigande grunder upp som skulle kunna motivera den belgiska lagstiftningen, nämligen att bekämpa skatteundandragande och skattebedrägeri, behovet att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten samt behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll.<sup>262</sup> Domstolen hänvisar till att det i praxis slagits fast att bekämpning av skattebedrägeri och behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll har ansetts utgöra tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en

---

<sup>254</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 14.

<sup>255</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 4 med hänvisning till art. 49 code des impôts sur les revenus de 1992 (belgisk inkomstskattelag).

<sup>256</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 6 med hänvisning till art. 54 code des impôts sur les revenus de 1992 (belgisk inkomstskattelag).

<sup>257</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 16.

<sup>258</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 18.

<sup>259</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 20-28.

<sup>260</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 29.

<sup>261</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 31.

<sup>262</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 35.

inskränkning av friheterna inom EU.<sup>263</sup> Likaså hänvisar den till att det har fastställts att syftet att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater kan motivera en inskränkande nationell lagstiftning.<sup>264</sup> För att grunderna kring skattebedrägeri och skatteundandragande ska kunna motivera den inskränkande lagstiftningen konstaterar domstolen att ändamålet med regleringen måste vara att hindra iscensättning av konstlade upplägg utan ekonomisk förankring med syftet att undvika beskattning i staten där verksamheten bedrivs.<sup>265</sup>

Domstolen konstaterar att syftet med specialregeln i målet är att motverka beteenden som består i att minska den skattepliktiga inkomsten i Belgien genom att betala ersättning för tjänster som inte utförts, i syfte att undvika beskattning i Belgien av den vinst som genererats där och som därmed ska beskattas där.<sup>266</sup> Domstolen anser att den belgiska lagstiftningen uppfyller syftet att förhindra skattebedrägeri och skatteundandragande genom reglernas utformning.<sup>267</sup> Vidare menar domstolen att reglerna skulle kunna motiveras utifrån behovet att bevara en effektiv skattekontroll eftersom de aktuella reglerna inte gör det absolut omöjligt att medges avdrag även i de fall då det normalt nekas. De skattskyldiga med hemvist i Belgien kan nämligen lägga fram bevis för att transaktionerna är verkliga och legitima samt att ersättningen är inom normal nivå.<sup>268</sup>

Domstolen anser även att en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten skulle kunna motivera inskränknigen eftersom de beteenden som specialregeln har till syfte att motverka är sådana att de skulle kunna äventyra landets rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i Belgien.<sup>269</sup> Domstolen anser att den nationella lagstiftningen skulle kunna medföra att syftena att hindra skattebedrägeri och skatteundandragande, att upprätthålla en effektiv skattekontroll och att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater, uppnås och vidare att dessa syften är starkt sammankopplade i målet.<sup>270</sup> Emellertid måste lagstiftningen dessutom uppfylla kravet på proportionalitet.<sup>271</sup> Domstolen kommer fram till att kravet på att lägga fram bevis för att visa transaktioners verklighet och legitimitet samt att ersättningen inte överskrider normala nivåer, inte i sig går utöver vad

---

<sup>263</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 36. Se även bl.a. C-150/04 *Commission v Danmark*, p. 51, C-451/05 *ELISA*, p. 81, C-250/95 *Futura Participations*, p. 31 och C-101/05 *Skatteverket v. A*, p. 55.

<sup>264</sup> Se bl.a. C-318/10 *SLAT*, p. 37, C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 45 och C-231/05 *Oy AA*, p. 51.

<sup>265</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 40 och C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 74.

<sup>266</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 41.

<sup>267</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 42.

<sup>268</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 43.

<sup>269</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 45-46.

<sup>270</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 48.

<sup>271</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 49.

som kan krävas för att uppnå syftet.<sup>272</sup> Emellertid konstaterar domstolen att det finns en risk att det nämnda kravet på bevis kan tillämpas systematiskt samtidigt som skattemyndigheten inte är skyldig att ens lägga fram en indikation som pekar på att skattebedrägeri eller skatteundandragande föreligger.<sup>273</sup>

Domstolen konstaterar att specialregeln kan komma att tillämpas utan att det föreligger objektiva och verifierbara omständigheter och vidare att dess tillämpningsområde inte i förväg kan bestämmas med tillräcklig precision vilket medför en stor osäkerhet kring hur regeln ska tillämpas.<sup>274</sup> Domstolen anser att sådan reglering inte uppfyller kravet på rättssäkerhet, då reglerna inte är klara och precisa och dessutom inte har ett förutsebart tillämpningsområde. Detta gäller särskilt regler som har en negativ inverkan på skattskyldiga.<sup>275</sup> Slutligen konstaterar domstolen i målet att en regel som inte uppfyller kravet på rättssäkerhet därmed inte heller uppfyller kravet på proportionalitet.<sup>276</sup> Den belgiska lagstiftningen utgjorde således en inskränkning av den fria rörligheten av tjänster som inte kunde rättfärdigas.<sup>277</sup>

Regeringen har i en skrivelse<sup>278</sup> kommenterat *SLAT*-målet och huruvida målet skulle kunna vara överförbart på de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Regeringen påpekar att det finns vissa skillnader mellan den situation som var aktuell i *SLAT*-målet och den som är aktuell rörande ränteavdragsbegränsningsreglerna, nämligen att *SLAT*-målet rörde den fria rörligheten av tjänster.<sup>279</sup> Regeringen menar det inte finns någon försäkran om att EU-domstolen skulle göra samma bedömning om frågan istället hade rört etableringsfriheten. Vidare menar regeringen att frågan i *SLAT*-målet rör direkt diskriminering då de nationella reglerna i målet gjorde skillnad mellan nationella och utländska tjänsteleverantörer medan de svenska reglerna, om något, är föremål för indirekt diskriminering.<sup>280</sup> Ytterligare en väsentlig skillnad är att det rörande tillämpningen av de regler som berördes i *SLAT*-målet saknades vägledning. Regeringen menar att det rörande de svenska reglerna finns

---

<sup>272</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 53.

<sup>273</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 55.

<sup>274</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 57.

<sup>275</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 58 samt förenade målen C-72/10 *Marcello Costa* och C-77/10 *Ugo Cifone*, p. 74.

<sup>276</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 59.

<sup>277</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 60.

<sup>278</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013.

<sup>279</sup> C-318/10 *SLAT*, p. 14. I målet hänvisas till art. 49 i FEG vilket motsvarar art. 56 i nuvarande EUF-fördraget.

<sup>280</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 16.

vägledning i förarbeten kring hur reglerna är menade att tillämpas, både övergripande och rörande specifika kriterier och begrepp.<sup>281</sup> Regeringen anser att olikheterna som förekommer mellan de olika åberopade friheterna måste beaktas vid en eventuell överföring av det förda resonemanget i *SLAT*-målet. Regeringen är vidare tveksam till om några paralleller mellan omständigheterna i *SLAT*-målet och de svenska reglerna över huvudtaget bör dras.<sup>282</sup>

### 3.8 Reflektion

Det är tydligt att de allmänna rättsprinciperna genomsyrar de flesta delarna inom EU-rätten. Principerna är generellt utformade och kan därmed appliceras på olika områden med liknade genomslag och tyngd. Likabehandlingsprincipen har fått en betydande plats i fördraget och EU-domstolen lägger stor vikt vid denna vid bedömning av nationella åtgärders förenlighet med EU-rätten. Detta framkommer exempelvis genom diskrimineringsförbudet i art. 49 i EUF-fördraget. Principen är även en vedertagen princip som återfinns i de flesta nationella rättssystem.<sup>283</sup> Även rättssäkerhetsprincipens och proportionalitetsprincipens stora betydelse framkommer tydligt genom EU-domstolens avgöranden. Domstolen lägger stor vikt vid dessa två när det kommer till bedömning av huruvida en inskränkande nationell åtgärd kan motiveras. Samtliga tre principer har således fått en betydande roll och utgör ett viktigt komplement till den skrivna EU-rätten.

Åsikter kring huruvida principernas tillmätta betydelse är att anses som positivt kan säkerligen gå isär. Det kan emellertid konstateras att mjuka värden har stor påverkan vid utformningen av gällande rätt inom EU. Tillvägagångssättet har sannolikt sin grund i ett högre och mer övergripande perspektiv, nämligen strävan att forma en inre marknad utan gränser där alla unionsmedborgare kan verka fritt och på lika villkor. För en sådan gemensam marknad är det väsentligt att undanröja negativ särbehandling och istället skapa en samhörighet över gränserna mellan olika kulturer och folkslag. EU-domstolens avgöranden kan anses utgöra små steg i arbetet för denna utveckling.

Som framkom tidigare avstår domstolen numera allt oftare från att göra distinktionen mellan diskriminering och icke-diskriminerande restriktion vid prövning av nationell

---

<sup>281</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 18 samt prop. 2012/13:1, s. 252-263 och 333-335.

<sup>282</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 16 och 20.

<sup>283</sup> Se exempelvis 1 kap. 2 § Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform (RF).

åtgärds förenlighet med EU-rätten. Detta innebär att domstolen undkommer kravet att finna en objektivt jämförbar situation utan enbart behöver koncentrera sig på den förevarande situationen. Detta medför i sin tur att domstolen kan företa en bedömning kring åtgärders förenlighet med EU-rätten i fler fall än om jämförbara situationer är tvungna att identifieras.

Att det vidare enligt praxis inte föreligger hinder mot att medlemsstaterna utövar sin beskattningsrätt samtidigt som det anses innebära en inskränkning mot fördraget i fall då en nationell lagstiftning gör det mindre attraktivt att utöva sin etableringsrätt inom EU, kan anses någon motstridigt. Det kan funderas kring vart gränsen dras för när utövandet av den nationella beskattningsrätten går för långt och istället anses utgöra ett hinder mot utövandet av den fria etableringsrätten. Enligt domstolens avgöranden att döma, får det antas att en unionsmedborgares rättighet att utöva sin fria etableringsrätt väger tyngre än en medlemsstats rättighet att utöva sin beskattningsrätt. Sannolikt anses det viktigare, även där inom eftersträvandet att upprätta den inre marknaden, att tillgodose en svagare parts behov, i form av unionsmedborgare, framför en myndighets.

Vidare kan som exempel på när EU-domstolen har utövat sin rättskapande verksamhet nämnas utvecklandet av rule of reason-doktrinen. Doktrinen har utvecklats under många år och gör så fortfarande. Kraven för de olika rättfärdigandegrunderna har i olika mån förändrats under tiden och genom senare mål är det aningen oklart om kraven i sig har tolkats mindre restriktivt eller om förekomsten av återopade kombinationer av grunder medför att lägre krav kan ställas på de enskilda grunderna för att istället tillsammans uppnå en godtaglig gräns för acceptans.

*SLAT*-målet är ett exempel på där domstolen i sin bedömning använder sig av en kombination av grunder för att bedöma de nationella reglernas förenlighet med EU-rätten. Domstolen anger inte vilken vikt de tre aktuella grunderna har gentemot det fattade domslutet och inte heller i förhållande till varandra. Vidare diskussion kring området förs i efterföljande kapitel.

## 4 Reglernas förenlighet med etableringsfriheten

### 4.1 Inledning

Ränteavdragsbegränsningsreglerna har sedan deras tillkomst varit föremål för kritik rörande deras förenlighet med EU-rätten.<sup>284</sup> Flertalet remissinstansers uttalanden i reglernas förarbeten, rörande såväl 2009 års version som 2013 års version av ränteavdragsbestämmelserna, vittnar om en kritisk inställning till reglernas förenlighet med framförallt den fria etableringsrätten.<sup>285</sup>

Som nämnts ovan är inskränkningar för en medborgare eller ett bolag inom en medlemsstat att fritt etablera sig inom en annan medlemsstat i huvudsak förbjudna om det inte finns omständigheter som kan motivera ett sådant inskränkande.<sup>286</sup> Frågan är om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär att räntebetalningar till utländska bolag behandlas på en negativt vis jämfört med motsvarande betalningar till inhemska bolag och därmed utgör en inskränkning av den fria etableringsrätten. Så kan även vara fallet om bestämmelserna inte direkt uttrycker en särbehandling av räntebetalningar till utländska bolag men effekten av bestämmelserna blir att betalningar till dessa bolag missgynnas.<sup>287</sup>

I kapitlet redogörs för olika uppfattningar kring reglernas förenlighet med EU-rätten, syftet är att förmedla att rättsområdet inte är klarlagt utan att uppfattningarna skiljer sig åt. I kapitlet förmedlar även författaren sin huvudsakliga analys kring reglernas förenlighet med EU-rätten och etableringsfriheten.

### 4.2 Inskränker reglerna den fria etableringsrätten?

Av gällande EU-rätt framgår att nationella åtgärder som utgör diskriminering, såväl direkt som indirekt, är förbjuden enligt fördraget. För att det ska röra sig om en diskriminering ska lika situationer behandlas olika eller olika situationer behandlas lika.<sup>288</sup>

Kommissionen har under senare tid mottagit ett flertal klagomål angående de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten.<sup>289</sup> Framför allt grundar sig klagomålen i att reglerna

---

<sup>284</sup> Se prop. 2008/09:65, s. 69-70.

<sup>285</sup> Se prop. 2012/13:1, s. 269 samt prop. 2008/09:65, s. 69-70.

<sup>286</sup> Se art. 49, 52, 54 samt avsnitt 3.6 rörande rule of reason-doktrinen.

<sup>287</sup> Se exempelvis C-55/94 *Gebhard*, p. 37 samt avsnitt 3.2 och 3.4.

<sup>288</sup> Se exempelvis C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p. 26, C-279/93 *Schumacker*, p. 30, C-107/94 *Asscher*, p. 40 och C-80/94 *Wielockx*, p. 17.

<sup>289</sup> EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 1.

medför en indirekt diskriminering mot utländska bolag. Genom en skrivelse den 9 januari 2013 förmedlar kommissionen sin uppfattning av de svenska reglerna med anledning av den erhållna kritiken.<sup>290</sup> Särskilt har kommissionen uppmärksammat att ränta som betalas till ett svenskt koncerninternt bolag alltid kommer att medges avdrag eftersom den svenska bolagsskatten överstiger tio procent. Kommissionen anser att det därmed är osannolikt att svenska koncerninterna lån skulle bedömas uppkommit med anledning av att erhålla en väsentlig skatteförmån.<sup>291</sup> Slutsatsen som kommissionen når är därmed att reglerna i praktiken drabbar utländska bolag på ett vis som medför att reglerna får anses utgöra en indirekt diskriminering som strider mot den fria etableringsrätten inom EU.<sup>292</sup>

Avslutningsvis anser kommissionen att bevisbördans placering är problematisk och att reglerna inte uppfyller kravet om rättssäkerhet i och med förekomsten av bristande vägledning kring reglernas tillämpning.<sup>293</sup>

I regeringens svar på kommissionens skrivelse uttrycker regeringen att den vidhåller sin inställning, som framställts genom reglernas förarbeten, att reglerna inte är i konflikt med EU-rätten.<sup>294</sup> Den anser att trots den utvidgning som skett av reglerna, till att omfatta alla koncerninterna lån, tillämpas reglerna på samma sätt oavsett i vilket land bolaget har sin hemvist och oavsett om bolaget är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige.<sup>295</sup> Regeringen anser att, eftersom det varken är fråga om att tillämpa skilda regler i jämförbara situationer eller att tillämpa samma regler i olika situationer, utgör reglerna inte någon sådan behandling som bedömts vara förbjuden enligt EU-domstolen och att reglerna därmed inte heller står i konflikt med EU-rätten.<sup>296</sup>

Regeringen tillägger i sitt svar till kommissionen, med hänvisning till EU-domstolens resonemang i målet *Oy AA*<sup>297</sup>, att EU-domstolen i *Oy AA* ansåg att en medlemsstat kan villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom krav på hur bidraget ska behandlas i den

---

<sup>290</sup> EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 1.

<sup>291</sup> EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 5.

<sup>292</sup> EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 5.

<sup>293</sup> EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 6.

<sup>294</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 6 samt prop. 2012/13:1, s. 269 med hänvisning till prop. 2008/09:65, s. 70 f.

<sup>295</sup> Prop. 2012/13:1, s. 270.

<sup>296</sup> Prop. 2008/09:65, s. 71 samt regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 6-7. För domstolens bedömning se exempelvis C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p. 26, C-279/93 *Schumacker*, p. 30, C-107/94 *Asscher*, p. 40 och C-80/94 *Wielockx*, p. 17.

<sup>297</sup> C-231/05 *Oy AA*.



mottagande staten.<sup>298</sup> Detta resonemang anser regeringen även är tillämpligt på tioprocentsregeln.<sup>299</sup> Regeringen menar att Sverige alltså har rätt att ensigt uppställa krav och bestämma vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för tillåtelsen att minska det svenska beskattningsunderlaget, så länge det inte utgör hinder mot EU-rätten.<sup>300</sup> Regeringen hänvisar vidare till stöd för sin ståndpunkt att EU-domstolen även uttryckt att en medlemsstat, för att vara i linje med etableringsfriheten, inte är skyldig att utforma sin beskattning med hänsyn till annan medlemsstats lagstiftning på ett vis som innebär att alla olikheter som uppstår av de nationella skattelagstiftningarna utjämnas.<sup>301</sup>

Regeringen håller vidare inte med kommissionen om att det i praktiken enbart är räntebetalningar till utländska bolag som drabbas av reglerna, eftersom tioprocentsregeln inte kräver att beskattningen av räntorna ska ske i Sverige.<sup>302</sup> Regeringen menar vidare att det finns risk för skatteplanering även i andra inhemska sammanhang, exempelvis när räntemottagaren är kooperativ ekonomisk förening.<sup>303</sup> Regeringen konstaterar vidare att räntenivån enbart är en av flera omständigheter som bör beaktas vid bedömningen.<sup>304</sup>

Som ytterligare stöd för sin uppfattning ansluter sig regeringen till HFD:s bedömning i HFD 2011 ref. 90 (se nedan) och menar att avdragsreglerna inte utgör hinder mot etableringsrätten utan att förekommen skillnad i behandling mellan inhemska och utländska bolag enbart är en sådan följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning som ansetts accepterat enligt praxis.<sup>305</sup>

Den 30 november 2010 meddelade HFD ett antal domar<sup>306</sup> där frågan kring ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsrätten behandlades och framförallt tioprocentsregelns förenlighet med den nämnda rättigheten. Trots att målen

---

<sup>298</sup> C-231/05 *Oy AA*, p. 37.

<sup>299</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 8.

<sup>300</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 8.

<sup>301</sup> C-371/10 *National Grid Indus BV*, p. 62 samt regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 9.

<sup>302</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 9.

<sup>303</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 10.

<sup>304</sup> Se prop. 2012/13:1, s. 333-335.

<sup>305</sup> Se HFD 2011 ref. 90 II-V med hänvisning till bland annat C-403/03 *Schempp*, p. 34. Se även regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 7.

<sup>306</sup> HFD 2011 ref. 90 II-V.

berörde 2009 års version av reglerna får domarnas innehåll till största del ändå anses relevanta rörande samma fråga kring den nuvarande versionen av reglerna.

I sitt resonemang tar HFD upp det tyska målet *Lankhorst-Hoborst*<sup>307</sup> där EU-domstolen prövade tyska regler som innebar att räntor i vissa fall skulle anses utgöra förtäckt utdelning.<sup>308</sup> Av de tyska reglerna framgick att ränta som ett dotterbolag med säte i Tyskland betalar som vederlag för främmande kapital från ett moderbolag med säte utanför landet beskattas som förtäckt utdelning med en skattesats om 30 procent, medan likande erlagd räntan istället behandlas som en utgift när det är fråga om ett dotterbolag som har sitt säte inom landet och vars moderbolag har rätt till skattecredit och även det har sitt säte i landet.<sup>309</sup>

EU-domstolen kom i målet fram till att de inhemska bolagen i allra flesta fall hade rätt till sådan skattecredit som krävdes medan utländska bolag i allmänhet inte hade detsamma. Reglerna ansågs därför missgynnande mot bolag som inte var skattskyldiga i Tyskland och utgjorde därmed hinder för den fria etableringsrätten.<sup>310</sup> Det ska nämnas att det även fanns ett antal inhemska former av bolag som inte hade rätt till skattecredit, dock var dessa i huvudsak offentligrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövade uppgifter i allmänintresse eller verksamhet i en särskild bransch. EU-domstolen ansåg inte att dessa juridiska personer var jämförbara med bolag som drev verksamhet med vinstsyfte.<sup>311</sup> EU-domstolen ansåg därmed att det enbart var utländska bolag som i praktiken träffades av reglerna och att reglerna därför utgjorde ett hinder mot den fria etableringsrätten.<sup>312</sup> De tyska reglerna fokuserade enbart på huruvida beskattning skett i Tyskland eller inte. HFD ansåg, med anledning av att de svenska ränteavdragsbestämmelserna inte uppställer något krav på beskattning i Sverige, att EU-domstolens bedömning inte var direkt överförbar på de svenska reglerna.<sup>313</sup> Vidare anförde HFD att den svenska tioprocentregeln dessutom undantar räntor som beskattas hos den utländska mottagaren.<sup>314</sup>

---

<sup>307</sup> C-324/00 *Lankhorst-Hoborst*.

<sup>308</sup> HFD 2011 ref. 90, II s. 7-8, III s. 6-7, IV s. 7 och V s. 7-8.

<sup>309</sup> 8a § p. 1.2 Körperschaftsteuergesetz (tysk lag om bolagsskatt).

<sup>310</sup> C-324/00 *Lankhorst-Hoborst*, p. 27-28.

<sup>311</sup> C-324/00 *Lankhorst-Hoborst*, p. 28.

<sup>312</sup> C-324/00 *Lankhorst-Hoborst*, p. 32.

<sup>313</sup> HFD 2011 ref. 90, II s. 8, III s. 7, IV s. 7 och V s. 8.

<sup>314</sup> HFD 2011 ref. 90, II s. 8, III s. 7, IV s. 7 och V s. 8.

HFD gör även en prövning av de svenska reglerna mot *Oy AA*<sup>315</sup> som behandlar finska regler om koncernbidrag. HFD ansåg att målet även var relevant rörande andra avdrag och därmed relevant rörande de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna.<sup>316</sup> EU-domstolen ansåg i målet att det var förenligt med etableringsrätten att en medlemsstat uppställde krav på hur ett koncernbidrag skulle beskattas i den mottagande medlemsstaten för att avdrag skulle medges hos det givande bolaget.<sup>317</sup> EU-domstolen i *Oy AA* hänvisade även till det tyska målet *Schempp*<sup>318</sup> där det framkommer att negativa skattekonsekvenser som är en följd av olikheter i medlemsstaters lagstiftning inte står i strid med etableringsrätten.<sup>319</sup> Med stöd av det ovan anförda ansåg HFD att de svenska reglerna utgjorde just en sådan följd av medlemsstaters olikheter som inte strider mot den fria etableringsrätten.<sup>320</sup>

Frågan som åter ställs är således om ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör en inskränkning av den fria etableringsrätten inom EU. Först och främst vill uppsatsförfattaren konstatera att det inte sker någon uttrycklig särbehandling mellan utländska och inhemska bolag genom reglerna kring ränteavdrag, varför den nationella åtgärden inte heller kan anses utgöra en direkt diskriminering.<sup>321</sup> Däremot skulle den nationella åtgärden kunna utgöra en indirekt diskriminering eller en icke-diskriminerande restriktion som också är förbjuden enligt fördraget.<sup>322</sup>

Uppsatsförfattaren har, likt kommissionen, uppmärksammat att det är osannolikt att räntebetalningar till svenska bolag skulle nekas ränteavdrag i betydande omfattning, dels eftersom den svenska bolagsskatten uppgår till 22 procent och därigenom uppfyller kravet avseende en tioprocentig beskattning och dels för att det inte kan anses troligt att sådan betalning skulle bedömas uppkommit med syfte att erhålla en väsentlig skatteförmån. Det ska även noteras att det, likt situationen i målet *Lankborst-Hoborst*, finns svenska juridiska personer som beskattas med mindre än tio procent eller i vissa fall inte alls och som därmed inte uppfyller kravet enligt tioprocentsregeln. Så är fallet med exempelvis svenska kommuner och landsting samt investmentbolag.<sup>323</sup> Emellertid bör det med hänsyn till domstolens resonemang i *Lankborst-Hoborst* anses kunna fastslås att dessa svenska

---

<sup>315</sup> C-231/05 *Oy AA*.

<sup>316</sup> HFD 2011 ref. 90, II s. 8, III s. 7, IV s. 7 och V s. 8.

<sup>317</sup> C-231/05 *Oy AA*, p. 37.

<sup>318</sup> C-403/03 *Schempp*.

<sup>319</sup> C-403/03 *Schempp*, p. 45-47.

<sup>320</sup> HFD 2011 ref. 90, II s. 8, III s. 7, IV s. 8 och V s. 8-9.

<sup>321</sup> Se avsnitt 3.2 om direkt diskriminering.

<sup>322</sup> Se avsnitt 3.2 och 3.3.

<sup>323</sup> Se 7 kap. 2 § II.

skattesubjekt befinner sig i en icke jämförbar situation med juridiska personer som bedriver verksamhet med vinstsyfte, med anledning av deras specifika utformande och syfte. Denna omständighet bör således inte ha någon betydande påverkan av bedömningen kring huruvida reglerna inskränker den fria etableringsrätten.

Mellan den tyska regleringen, som var aktuell i *Lankborst-Hoborst*, och de svenska reglerna förekommer det emellertid en skillnad. De tyska reglerna fokuserade nämligen enbart på huruvida beskattning skett i Tyskland eller inte. Enligt de svenska reglerna uppställs inte något sådant krav. HFD ansåg av just den anledningen att EU-domstolens bedömning inte kan anses överförbar på de svenska reglerna. Huruvida den identifierade skillnaden har en relevant inverkan på bedömningens överförbarhet eller inte får vidare anses oklart och möjligen bör en viss reservation vidtas när paralleller dras mellan situationerna.

I HFD 2011 ref. 90 hänvisar domstolen till *Oy AA* och *Schempp*. Det bör inledningsvis noteras att inte är att anse som helt klarlagt huruvida domstolens bedömning i *Oy AA*, där prövningen rörde koncernbidragsregler med syftet att åstadkomma resultatutjämnning, är direkt överförbart på de svenska begränsningsreglerna kring ränteavdrag. Speciellt bör regeringens hänvisning till domstolens uttalande i *Oy AA* ifrågasättas. Regeringen hänvisar nämligen till ett resonemang i *Oy AA* där det framkommer att en medlemsstat kan villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom krav på hur bidraget ska behandlas hos mottagaren. Då EU-domstolens uttalande uttryckligen rör koncernbidrag och rätten till dess avdrag, får det anses tveksamt om slutsatsen utan förbehåll bör dras till de svenska reglerna. Emellertid får det anses mer rimligt att det uttalande som EU-domstolen gör i målet *Schempp*, där den uttalar att negativa skattekonsekvenser som är en följd av olikheter i medlemsstaters lagstiftning inte står i strid med etableringsrätten, bör kunna vara tillämplig även rörande de svenska reglerna. EU-domstolens uttalande är nämligen i målet allmänt formulerat utan hänvisning till specifika regler.

Huruvida förhållandet att de svenska begränsningsreglerna är tillämpliga på räntebetalningar till utländska mottagare med lägre beskattning än tio procent men inte på räntebetalningar till svenska bolag med högre beskattning kan anses vara en sådan följd av just olikheter i medlemsstaters lagstiftning får enligt uppsatsförfattaren anses både oklart och relativt tveksamt. Därmed bör ytterligare granskning vidtas kring om reglerna medför en inskränkning av etableringsfriheten.

Såsom framkommer i avsnitt 3.3 undviker vanligtvis domstolen numera att göra distinktionen mellan huruvida åtgärden utgör en diskriminering eller en restriktion, utan

nöjer sig istället med att konstatera att det föreligger hinder mot en grundläggande frihet. Uppsatsförfattaren anser att det utan större ansträngning kan konstateras att effekten av reglerna i realiteten innebär att utländska bolag drabbas av avdragsbegränsningarna i högre omfattning än svenska. Det blir på så vis mindre attraktivt för utländska bolag att etablera sig i Sverige och även för svenska bolag att etablera sig utomlands. En sådan effekt utgör ett hinder mot utövandet av den fria etableringsrätten. Den nationella åtgärden står därmed i strid med EU-rätten och är således förbjuden enligt fördraget, så vida åtgärden inte kan motiveras och är proportionerlig.

### **4.3 Kan reglerna motiveras?**

#### **4.3.1 Inledning**

Frågan som vidare måste ställas är således huruvida de inskränkande reglerna kan motiveras och om de är proportionerliga. Reglerna måste först och främst kunna motiveras antingen med stöd av EUF-fördraget alternativt med stöd av rule of reason-doktrinen. Emellertid måste den nationella åtgärden därtill klara proportionalitetstestet som utvecklats genom praxis.<sup>324</sup>

Den första möjligheten till rättfärdigande återfinns i fördraget och är tillämplig vid direkt diskriminerade åtgärder. Eftersom det ovan konstaterats att reglerna inte utgör en direkt diskriminering kan det omedelbart fastställas att denna möjlighet till rättfärdigande inte är tillämplig rörande de svenska reglerna. Den återstående möjligheten som då finns tillgänglig är rättfärdigande genom rule of reason-doktrinen. För motiverande krävs att de fyra villkoren som framkom genom *Gebhard* är uppfyllda. Åtgärden ska för det *första* tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt, för det *andra* framstå som motiverande med hänsyn till ett trängande allmänintresse, för det *tredje* vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den och för det *fjärde* inte gå utöver vad som anses nödvändigt för att uppnå denna målsättning.<sup>325</sup>

#### **4.3.2 Förhindra skatteflykt?**

I följande avsnitt behandlas rättfärdigandegrunden som rör förhindrande av skatteflykt. För att grunden ska anses självständigt accepterad måste syftet med lagstiftningen vara att träffa

---

<sup>324</sup> Se avsnitt 3.2 för beskrivning av proportionalitetstestet.

<sup>325</sup> Kriterierna är hämtade från domstolens yttrande i C-55/94 *Gebhard*, p. 37, se avsnitt 3.6.1.

rent konstlade upplägg som saknar ekonomisk förankring i etableringsstaten med ändamålet att kringgå beskattning i hemstaten.<sup>326</sup>

Regeringen har genom lagstiftningens förarbete uttalat att avsikten med reglerna är att inte försvåra för normal affärsverksamhet så långt det är möjlig utifrån behovet att skydda den svenska skattebasen.<sup>327</sup> Vidare har regeringen också förtydligat att syftet med ränteavdragsbegränsningsreglerna är dels att förhindra skatteflykt och dels att motverka urholkning av den svenska skattebasen. Den menar att detta tillgodoses genom reglernas utformning då de försäkrar att vinster som har upparbetats i Sverige blir beskattade i Sverige eller i någon annan medlemsstat.<sup>328</sup>

I sin skrivelse tar kommissionen upp motverkande av skattebedrägeri och skatteundandragande som möjliga rättfärdigande grunder i sammanhanget.<sup>329</sup> Kommissionen skriver vidare att avdrag enligt de svenska reglerna kan komma att nekas även vid förekomsten av enbart en liten skatteförmån och att det därmed kan konstateras att reglernas syfte inte specifikt är att förhindra skatteflykt.<sup>330</sup> Vidare anför kommissionen att regleringen bör utformas på ett sätt som medför att enbart de delar av ett skatteupplägg som inte utgör sådana omständigheter som skulle avtalats mellan två oberoende parter, träffas av reglerna för att på så vis uppfylla syftet rörande skatteflykt.<sup>331</sup> Kommissionen anser dock inte de svenska reglerna uppfyller det sistnämnda då förekomsten av marknadsmässiga lånevillkor kan sakna betydelse om transaktionen i sig inte bedöms vara huvudsakligen affärsmässigt motiverad. Av det anförda anser kommissionen slutligen att reglerna går utöver vad som är nödvändigt och därmed inte är proportionerliga.<sup>332</sup>

För att grunden ska anses tillämplig som enskild grund måste, som nämnts, syftet med lagstiftningen vara att träffa rent konstlade upplägg som saknar ekonomisk förankring i etableringsstaten med ändamålet att kringgå beskattning i hemvistsstaten. De svenska reglerna har till syfte att dels förhindra skatteflykt men också att förhindra att den svenska skattebasen urholkas. EU-domstolen konstaterade i *Lankhorst-Hoborst* att grunden kring skatteflykt inte var tillämplig i situationer där den nationella regleringen träffade alla

---

<sup>326</sup> Se avsnitt 3.6.2.

<sup>327</sup> Prop. 2012/13:1, s. 270.

<sup>328</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 12.

<sup>329</sup> EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 5.

<sup>330</sup> EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 5.

<sup>331</sup> C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 83 samt EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 6.

<sup>332</sup> EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 6.

situationer lika, även om de rent konstlade därigenom också omfattades. Det ansågs nämligen i dessa situationer inte möjligt att avgöra om det rörde sig om skatteflykt eller inte. EU-domstolen förtydligade sitt ställningstagande ytterligare i *Cadbury*-målet genom att slå fast att grunden om skatteflykt bara kan accepteras om den nationella regleringen är sådan att enbart rent konstlade upplägg träffas av reglerna. Tröskeln för att få till stånd ett accepterande är således relativt högt.

De svenska reglerna är till synes utformade på ett sätt som liknar de i *Lankborst-Hoborst* i den meningen att reglerna visserligen träffar rent konstlade skatteupplägg men inte uteslutande. För att det ska vara ett rent konstlad upplägg måste det rimligen handla om en 100 procentig skatteförmån, men de svenska reglerna kan även träffa situationer där det förekommer en relativt liten skatteförmån om den bedöms vara tillräckligt väsentlig med följderna att avdrag nekas.

Det ska noteras att ett fall som HFD däremot inte behandlar i någon av de meddelade domarna<sup>333</sup> är *Thin Cap Group Litigation*<sup>334</sup>. Detta är ett avgörande från EU-domstolen som också får anses ha relevans i anslutning till reglernas förenlighet med EU-rätten.<sup>335</sup> Målet rör ränteavdragsbegränsningar för ränta på koncerninterna lån för finansiering av verksamhet.<sup>336</sup> I målet konstaterar EU-domstolen att det krävs, för att motivera en inskränkning av etableringsrätten genom behovet att motverka missbruk, att den inskränkande lagstiftningen har till specifikt ändamål att förhindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undgå inhemsk beskattning av vinsten som genereras i verksamheten.<sup>337</sup>

Rättsfallet bör därmed i allra högsta grad anses ha relevans vid bedömningen kring de svenska reglernas förenlighet med etableringsrätten. Uppfattningen som fås är att både HFD och regeringen godtyckligt har lyft fram den praxis som ger bäst stöd för uppfattningen att de svenska reglerna inte står i strid med den nämnda rättigheten. Det kan ifrågasättas om HFD och regeringen har gjort en objektiv och fullständig utredning kring reglernas förenlighet med EU-rätten och etableringsrätten.

---

<sup>333</sup> HFD 2011 ref. 90 II-V.

<sup>334</sup> C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

<sup>335</sup> För liknade konstaterande se Andersson, T., *Något om föreslagen utvidgning av ränteavdragsbegränsningsreglerna*, Svensk Skattetidning, 9/2012, s. 730.

<sup>336</sup> C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 23.

<sup>337</sup> C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 74.

I *SLAT*-målet behandlade EU-domstolen bland annat grunden om att bekämpa skatteundandragande och skattebedrägeri. Initialt ska det noteras att det genom domstolens motivering, rörande vad som krävs för att nämnda grund ska accepteras, framkommer att grunden om att bekämpa skatteundandragande och skattebedrägeri är att anse som en annan benämning på den principiellt accepterade grunden om skatteflykt.<sup>338</sup> Den specialregel som är aktuell i *SLAT*-målet har till syfte att motverka beteenden med ändamålet att minska den skattepliktiga inkomsten för att undvika beskattning i landet. EU-domstolen ansåg i målet att sådan utformning uppfyller syftet med att förhindra skatteundandragande och skattebedrägeri.<sup>339</sup>

Regeringen har, som tidigare nämnts, påpekat att det finns stora skillnader mellan reglerna i *SLAT*-målet och de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna, nämligen bland annat att *SLAT*-målet rör fri rörlighet av tjänster och att det där dessutom handlar om direkt diskriminering. Regeringen anser därmed att det är tveksamt om det ska dras några paralleller mellan omständigheterna i fallet och de svenska reglerna.<sup>340</sup>

Regeringens uppmärksammande är riktigt, *SLAT*-målet handlade om fri rörlighet av tjänster och inte om den fria etableringsrätten som är aktuell rörande de svenska reglerna. Vilken inverkan denna omständighet har på möjligheten att överföra EU-domstolens resonemang till de svenska reglerna är dock oklart. Den avgörande aspekten torde emellertid vara huruvida EU-domstolens resonemang specifikt rör rörligheten av tjänster eller om det har en mer allmängiltig innebörd. Det som uttalas bör kunna tolkas på följande vis, nämligen att regler med syfte att förhindra beteenden med ändamål att undvika beskattningen som normalt ska betalas, uppfyller syftet med den aktuella rättfärdigandegrunden oavsett vilken av de fria rörligheterna som berörs. Eftersom rättfärdigandegrunden är allmänt utformad torde även motiveringen om villkoren som medför uppfyllande av grunden vara detsamma.

Att regeringen anser att den belgiska lagstiftningen utgör direkt diskriminering är troligtvis hänförligt till att specialregeln i *SLAT*-målet stadgade att betalning som görs till skattskyldig i en annan medlemsstat inte ska omfattas av huvudregeln om intäkterna är skattefria eller föremål för förmånligare beskattning i denna andra medlemsstat. Uppsatsförfattaren håller med om att regeln, genom sin formulering, tycks uttrycka särbehandling med anledning av nationalitet. I sådant fall ska inte åtgärden kunna rättfärdigas med stöd av rule of reason-

---

<sup>338</sup> Se avsnitt 3.7 samt C-318/10, *SLAT* p. 40 och jmf med avsnitt 3.6.2 rörande grunden om skatteflykt.

<sup>339</sup> Se avsnitt 3.7.

<sup>340</sup> Se avsnitt 3.7.



doktrinen eftersom det första villkoret enligt *Gebhard*-testet är att åtgärden ska tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt.<sup>341</sup> Emellertid anser, uppenbarligen, EU-domstolen att rule of reason-doktrinen är tillämplig då den konstaterar att åtgärden medför ett försvårande av tillhandahållandet av tjänster över gränserna och inte att den utgör en direkt diskriminering. Måhända kan tänkas att den möjligheten som fanns enligt de belgiska reglerna att ändå tillämpa huvudregeln, om den skattskyldige kan bevisa att transaktionen bygger på verkliga och legitima grunder, var anledningen till att domstolen inte behandlade regleringen som en direkt diskriminering.

De uttalanden från EU-domstolen som är av intresse, när det gäller villkor för att reglerna ska anses uppfylla behovet att förhindra skatteflykt, får anses tillämpliga och överförbara även vid granskning av de svenska reglerna eftersom de relevanta uttalandena är allmänt formulerade. De svenska reglerna om ränteavdrag och kompletteringsreglerna är i stora drag lika de som var föremål för prövning i *SLAT* då även de svenska reglerna har till syfte att förhindra beteenden som vidtagits för att undgå beskattning. Vidare finns det även rörande de svenska reglerna, liknande de belgiska, en möjlighet att genom ventilen att få göra avdrag trots att avdrag normalt nekas.

Ränteavdragsbegränsningsreglerna bör, på samma sätt som de belgiska, anses uppfylla syftet att förhindra skatteflykt med hänvisning till detta mål. Det kan härvid noteras att domstolens resonemang i *SLAT*-målet ter sig mindre restriktiv jämfört med tidigare domar vad det gäller kraven för uppfyllande av rättfärdigandegrunden om skatteflykt. Emellertid ska det även framhållas att domstolen i *SLAT*-målet behandlade flera rättfärdigandegrunder tillsammans.<sup>342</sup> Det skulle kunna tänkas att kravet som domstolen uppställer är lägre just med anledningen av den omständigheten. Det får således anses osäkert huruvida domstolen hade gjort samma bedömning kring vilka omständigheter som krävs för att grunden om skatteflykt ska accepteras som en självständig grund.

Vidare bör kommissionens resonemang ifrågasättas till den del där kommissionen menar att den svenska nationella åtgärden skulle kunna anses accepterad om regleringen utformas på ett sätt som medför att enbart de delar av en skatteupplägget som har skatteflyktssyfte träffas av begränsningsreglerna. Uppsatsförfattaren har svårigheter att se hur kommissionens förslag rent praktiskt skulle kunna appliceras. För att avgöra vilka delar av en transaktion som har skatteflyktssyfte skulle det krävas en nedbrytning av varje

---

<sup>341</sup> Se avsnitt 3.6.1 rörande *Gebhard*-testet.

<sup>342</sup> Se avsnitt 3.7.

transaktion. Ett sådant förfarande skulle med största sannolikhet medföra en orimligt betungande börda för både rättstillämparen och rättskiparen.

Sammanfattningsvis kan sägas att omständigheterna visserligen bör anses uppfylla de krav som domstolen identifierar för att acceptera grunden om skatteflykt men samtidigt bör det även finnas en reservation kring att domstolens bedömning i *SLAT*-målet har påverkats av omständigheten att en kombination av flera grunder har åberopats tillsammans.

### **4.3.3 Upprätthålla skattesystemets inre sammanhang?**

Den andra grunden som ska behandlas är behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. För att en åtgärd ska bli rättfärdigad genom denna grund krävs ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen, som rörande ränteavdragsbegränsningsreglerna utgörs av möjligheten att dra av räntebetalning, och en kompensation för densamma, vilket rörande de svenska reglerna skulle handla om hur dessa räntebetalningar beskattas. Frågan är följaktligen om det rörande den svenska regleringen föreligger ett sådant direkt samband.

I *Bachmann* uttalade EU-domstolen att avdrag för betalade försäkringspremier fick nekas om det inte kunde garanteras att försäkringspremierna beskattades på annat håll. Eftersom det rörde sig om en gränsöverskridande situation ansåg domstolen, med anledning av att mottagaren var etablerad i en annan stat, att sådan garanti inte kunde säkras. Reglerna kunde därigenom motiveras genom åberopad grund.<sup>343</sup> Liknande resonemang bör även kunna föras rörande de svenska reglerna då det torde föreligga samma problem att, vid gränsöverskridande transaktioner, inte kunna garantera att beskattning sker i mottagarlandet.

Emellertid har domstolen i senare mål antagit en mer restriktiv tolkning av rättfärdigandegrunden genom att kräva att det ska finnas ett direkt samband mellan skatteförmånen och en kompensation för densamma genom ett fast skatteavdrag, och att detta samband dessutom ska hålla sig inom en och samma beskattning. I *Bosal Holding* accepterades inte grunden om upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang eftersom det direkta sambandet var kopplat till två olika skattskyldiga personer, nämligen moderbolaget å ena sidan och dotterbolaget å andra sidan.<sup>344</sup>

---

<sup>343</sup> Se avsnitt 3.6.2 rörande grunden om upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang.

<sup>344</sup> Se avsnitt 3.6.2 rörande grunden om upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang.

I enlighet med domstolens senare förda resonemang, som framkommer i *Bosal Holding*, bör det inte heller anses som att ett sådant direkt samband föreligger rörande ränteavdragsbegränsningsreglerna eftersom avdragsrätten och beskattningen inte belastar samma skattskyldiga personer. Det är nämligen det betalande bolaget som erhåller avdragsrätten och det mottagande bolaget som belastas med beskattning. Med hänvisning till att *Bosal Holding* har ett senare avgörandedatum och EU-domstolen utövar ändamålsenlig tolkning som innebär att domstolen väljer tolkning som anses mest gynnsam för EU-rättens utveckling, får det antas att domstolens senaste förda resonemang är i linje med deras uppfattning.<sup>345</sup> Därav kan ränteavdragsbegränsningsreglerna inte motiveras med behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

#### **4.3.4 Uppnå effektiv skattekontroll?**

Den tredje grunden handlar om behovet att uppnå effektiv skattekontroll. I *SLAT* uttalar EU-domstolen att de belgiska reglerna skulle kunna motiveras utifrån behovet av att bevara en effektiv skattekontroll eftersom reglerna inte gjorde det absolut omöjligt att medges avdrag även om avdrag i regel nekades. Som tidigare nämnts kunde den skattskyldige enligt de belgiska reglerna medges avdrag om denne kunde bevisa att transaktionen var verklig och legitim. Av målet ter sig det som att denna omständighet medförde att grunden om effektiv skattekontroll kunde accepteras.<sup>346</sup> När det gäller de svenska reglerna finns det på liknande vis en möjlighet, genom ventilen, att få göra avdrag trots att avdrag normalt nekades. Det är således inte omöjligt att medges avdrag. På samma vis bör därför grunden om effektiv skattekontroll kunna anses motivera den nationella åtgärden genom den nämnda omständigheten.

Återigen är det dock nödvändigt att notera att domstolen i *SLAT* behandlade tre grunder tillsammans, vilket medför en ovisshet kring om grunden om effektiv skattekontroll skulle kunna tillämpas på egen hand utifrån de omständigheter som identifierats. Det förekommer osäkerhet kring grundens tillämplighet inom beskattningsområdet. Ståhl och Persson Österman m.fl. har ansett att det bör vara högst osannolikt att en materiell skatteregel någonsin skulle kunna rättfärdigas med grunden att uppnå en effektiv

---

<sup>345</sup> Se avsnitt 1.3 och 3.1.

<sup>346</sup> Se avsnitt 3.2 rörande grunden om effektiv skattekontroll.

skattekontroll.<sup>347</sup> Till dess att denna grunden självständigt åberopas och accepterats till rättfärdigande av en inskränkande åtgärd får rättsläget vidare anses oklart i detta hänseende.

#### **4.3.5 Territorialitetsprincipen?**

Den fjärde grunden att behandla är behovet att skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Den svenska regeringen har till stöd för de svenska reglernas förenlighet med etableringsfriheten argumenterat att situationerna, liksom regeringens argument i *Bosal Holding*, inte kan anses som objektivt jämförbara och att reglerna därmed inte heller ska anses diskriminerande. Mot detta resonemang bör även domstolens bemötande mot den nederländska regeringens argument i *Bosal Holding* kunna appliceras, nämligen att det får anses irrelevant huruvida det föreligger objektivt jämförbara situationer mellan dotterbolagen eftersom skillnaden i behandlingen ligger i att reglerna behandlar bolag annorlunda med utgångspunkt i vart de har sitt säte. Domstolen påpekade även i *Bosal Holding* att det i *Futura*, där den aktuella rättfärdigandegrunden blev accepterad, rörde sig om beskattningen av en enskild skattskyldig. Domstolen kom i *Bosal Holding* till slutsatsen att territorialitetsprincipen inte kunde tillämpas för att rättfärdiga de nationella reglerna i målet.<sup>348</sup>

Det ska noteras att de svenska reglerna inte heller rör beskattningen av en enskild skattskyldig. Vilken del av omständigheterna i målet som domstolen i *Bosal Holding* grundade sitt beslut på är inte helt tydligt, troligtvis var det en kombination av samtliga. Eftersom de svenska reglerna till relevanta delar träffas av resonemanget som domstolen förde i *Bosal Holding* bör territorialitetsprincipen inte heller kunna tillämpas för rättfärdigande av de svenska reglerna.

#### **4.3.6 Tillämpa en kombination av grunder?**

Genom praxis framkommer vidare att EU-domstolen har accepterat åberopandet av flera grunder i kombination för att motivera en åtgärd. Hittills har domstolen bara accepterat en kombination av grunder tillsammans med grunden om skatteflykt och skatteundandragande.<sup>349</sup>

Regeringens har uttalat att syftet med ränteavdragsbegränsningsreglerna är tudelad då reglerna både syftar till att förhindra skatteflykt och till att motverka urholkning av den

---

<sup>347</sup> Se avsnitt 3.2 rörande grunden om effektiv skattekontroll.

<sup>348</sup> Se avsnitt 3.2 rörande grunden om territorialitetsprincipen.

<sup>349</sup> Se avsnitt 3.6.2 rörande åberopande av en kombination av rättfärdigandegrunder.

svenska skattebasen.<sup>350</sup> Regeringen anför att kompletteringsregeln som införts till tioprocentregeln är nödvändigt för att skydda den svenska skattebasen eftersom det i flera fall har upptäckts att koncerninterna lån lagts om för att uppfylla villkoren för tioprocentregeln. Regeringen har identifierat att uppläggen uteslutande genomförs av skattemässiga skäl för att genom upplägget kunna erhålla betydande ränteavdrag.<sup>351</sup> Sammantaget anser regeringen att reglernas utformning bidrar till upprätthållandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten samtidigt som den förhindrar skatteflykt.<sup>352</sup>

Regeringen anför i sin skrivelse till kommissionen<sup>353</sup> att domstolen i *Oy AA*, som rörde koncernbidrag, uttalat att i fall bidraget får dras av från givarens skattepliktiga inkomst medför det att koncerner kan välja i vilken medlemsstat vinsten ska beskattas. Detta medför vidare att hemviststaten för det givande bolaget måste avstå från sin rätt att beskatta det bolaget.<sup>354</sup> Regeringen anför vidare att domstolen i ett annat EU-rättsligt mål<sup>355</sup> anför att om bolag fritt skulle kunna välja i vilken medlemsstat deras vinster eller förluster ska beaktas skulle det allvarligt äventyra fördelningen av beskattningsrätten eftersom en medlemsstat blir tvungen att ge upp sin beskattningsrätt till förmån för en annan stat eller ingen stat alls.<sup>356</sup> Dessa resonemang menar regeringen kan appliceras på begränsningsreglerna om ränteavdrag.<sup>357</sup> Regeringen anser att det är nödvändigt att undantagen gällande ränteavdragen, som innebär att avdrag ändå medges, begränsas för att säkerställa att en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten upprätthålls. Den anser vidare att tioprocentregeln är utformad i linje med detta resonemang.<sup>358</sup>

Regeringen finner att kommissionens argument om att ränteavdrag endast får vägras avseende ränta som inte är marknadsmässig, inte är relevant avseende de svenska reglerna

---

<sup>350</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 12.

<sup>351</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 9.

<sup>352</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 12-13.

<sup>353</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 8.

<sup>354</sup> C-231/05 *Oy AA*, p. 55-56.

<sup>355</sup> C-311/08 *Société de Gestion Industrielle*.

<sup>356</sup> C-311/08 *Société de Gestion Industrielle*, p. 62-63.

<sup>357</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 13.

<sup>358</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 13.

eftersom syftet med reglerna inte enbart fokuserar på att hindra rent konstlade upplägg.<sup>359</sup> Vidare menar regeringen att EU-domstolen i sin praxis inte har varit konsekvent när det gäller kravet på rent konstlade upplägg utan har i praxis även accepterat att inskränkande nationell lagstiftning som inte har till specifikt syfte att förhindra rent konstlade upplägg, kan rättfärdigas genom ändamålet att förhindra skatteflykt tillsammans med ändamålet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Enligt praxis, poängterar regeringen, kan sådan lagstiftning även anses stå i proportion till det eftersträvade målet betraktat som en helhet.<sup>360</sup>

Till stöd för att en kombination av rättfärdigande grunder kan åberopas hänvisar regeringen till praxis där det framkommer att åtgärder som företas i syfte att undvika att betala skatt som normalt ska erläggas samtidigt äventyrar medlemsstaternas beskattningsrätt.<sup>361</sup> Därmed anser regeringen att behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten tillsammans med behovet att förhindra skatteflykt i kombination skulle kunna motivera den inskränkande lagstiftningen.<sup>362</sup> Därtill anser regeringen även att reglerna är proportionerligt utformade.<sup>363</sup>

I *SLAT*-målet gör EU-domstolen en rättfärdigandebedömning utifrån en kombination av grunderna om skatteflykt, behovet av en effektiv skattekontroll samt behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. EU-domstolens resonerade kring de två första grunderna framkommer under ovanstående respektive avsnitt eftersom grunden om skatteflykt och effektiv skattekontroll har blivit principiellt accepterade som självständiga grunder.<sup>364</sup> När det gäller den tredje grunden som behandlas i målet, behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, anför EU-domstolen att denna grund skulle kunna rättfärdiga den nationella åtgärden. Anledningen till domstolens uttalande var att de ansåg

---

<sup>359</sup> Se C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 81-83 samt regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 13-14.

<sup>360</sup> C-311/08 *Société de Gestion Industrielle*, p. 66 samt C-231/05 *Oy AA*, p. 63.

<sup>361</sup> Se bland annat C-231/05 *Oy AA*, p. 62, C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 44-51, C-311/08 *Société de Gestion Industrielle*, p. 61-63 samt C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 75.

<sup>362</sup> Till stöd hänvisar regeringen till domstolens resonemang i C-231/05 *Oy AA*. Se även regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 14.

<sup>363</sup> Regeringens svar till Kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 20.

<sup>364</sup> Se avsnitt 4.3.2 samt 4.3.4.

att sådana beteenden, som den belgiska specialregeln hade till syfte att motverka, skulle kunna äventyra landets beskattningsrätt av verksamhet som bedrevs i Belgien.<sup>365</sup>

Då EU-domstolen inte ger någon tydligare motivering är det återigen oklart om det skulle räcka med nämnda omständighet för att rättfärdiga en nationell åtgärd med stöd av behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Det mest troliga torde ändå vara att denna grund kräver någon av de andra grunderna om skatteflykt eller effektiv skattekontroll, eller båda, för att kunna motivera en åtgärd. Äventyrande av ett lands beskattningsrätt torde kunna vara en risk vid flera situationer därför bör förmodligen grunden om en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten ses som ett komplement som kan förstärka de övriga åberopade grunderna.

Sammantaget kan sägas att då de principiellt accepterade rättfärdigandegrunderna enskilt sett ter sig en anig vaga rörande ränteavdragsbegränsningsreglerna torde det vara lämpligt att åberopa en kombination av grunder som motivering för reglerna. Enligt regeringen torde reglerna kunna motiveras genom behovet att förhindra skatteflykt med behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Av ovanstående att döma torde detta bli accepterat vid en eventuell prövning av EU-domstolen. Alternativt skulle det till dessa två åberopade grunderna kunna läggas till ytterligare någon grund för att förstärka motiveringen. Det får därmed sägas att ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle kunna motiveras med stöd av grunden om skatteflykt samt en eller flera kompletterande grunder i kombination.

För att den inskränkande åtgärden helt och hållet ska kunna rättfärdigas måste emellertid även det sista kriteriet enligt *Gebhard*-testet vara uppfyllt, nämligen kravet på proportionalitet.

#### **4.4 Är reglerna proportionerliga?**

För att en åtgärd ska anses vara proportionerlig krävs att åtgärden inte går utöver vad som anses nödvändigt för att uppnå syftet med reglerna.<sup>366</sup> Detta sista krav i *Gebhard*-testet ger uttryck för den generella proportionalitetsprincipen som genomsyrar de flesta delarna inom EU-rätten.<sup>367</sup> Syftet med att tydliggöra kravet på proportionalitet vid motiverande av en

---

<sup>365</sup> Se avsnitt 3.7.

<sup>366</sup> Se p. fyra i *Gebhard*-testet i avsnitt 3.6.1.

<sup>367</sup> Se avsnitt 3.2.

inskränkande åtgärd är att säkerställa att det finns en rimlig balans mellan åtgärden och det syfte som önskas uppnås.<sup>368</sup>

Enligt *SLAT*-målet ansåg EU-domstolen att reglerna visserligen kunde motiveras med de åberopade grunderna men ifrågasatte vidare om åtgärden kunde anses hålla sig inom ramen för det sista kriteriet. Domstolen ansåg att kravet rörande bevisning av transaktioners verklighet och legitimitet inte i sig går utöver vad som anses nödvändigt för reglernas syfte. Däremot menade domstolen att kravet på bevis kan framföras systematiskt med följden att en skattskyldig å ena sidan ständigt måste lägga fram bevis som försäkrar transaktionernas riktighet medan skattemyndigheten å andra sidan inte ens behöver påvisa en indikation om att skatteundandragande eller skattebedrägeri föreligger.

Vidare menar domstolen att specialregelns tillämpningsområde inte i förväg kan bestämmas med tillräcklig precision och att den därmed brister i förutsebarhet. Därtill ansåg domstolen att reglerna inte var klara och precisa vilket medför bristande rättssäkerhet. EU-domstolen konstaterar att regler som inte uppfyller kravet på rättsäkerhet därmed inte heller uppfyller kravet på proportionalitet. De belgiska reglerna utgjorde därför en inskränkning som inte kunde rättfärdigas.

Så som kommissionen noterade, medför bevisbördans placering enligt de svenska reglerna viss problematik.<sup>369</sup> Problematiken grundar sig i att reglerna enbart fokuserar på till vilken beskattningsnivå som den avdragna räntan beskattas med hos mottagaren, såvida inte den berörda parten kan bevisa att transaktionen är huvudsakligen, alltså till 75 procent, affärsmässigt motiverad.<sup>370</sup> Dessutom framkommer enligt reglerna att när skulden avser förvärv av delägarrätter måste både skulden och förvärvet bedömas uppfylla kravet på tillräcklig affärsmässighet. Regeringen menar att den aktuella bevisbördan följer allmänna principer, då den kräver att den enskilde ska bevisa förutsättningarnas uppfyllande för avdragsrätt.<sup>371</sup> Regeringens hänvisning må vara riktig men genom upplägget finns en risk att bevisbördan blir orimligt omfattande och betungande. Dessutom torde samma risk som uppmärksammades i *SLAT*-målet kunna anses föreligga även rörande de svenska reglerna, nämligen risken att kravet på bevisning av tillräcklig affärsmässighet tillämpas på ett

---

<sup>368</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>369</sup> Se avsnitt 4.2.

<sup>370</sup> EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden, Brussels, 09/01/2013, s. 6.

<sup>371</sup> Se prop. 2012/13:1, s. 250 samt regeringens svar till kommissionen, Fi2013/153, *Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas anseende koncerninterna lån*, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013, s. 15.



systematiskt sätt samtidigt som det inte behövs påvisas någon indikation om skatteundandragande från Skatteverkets sida.

Regeringen har anfört att en väsentlig skillnad mellan de belgiska reglerna i *SLAT*-målet och de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är att de belgiska reglerna saknade vägledning kring hur reglerna ska tillämpas.<sup>372</sup> Detta uttalande är inte i linje med varken uppsatsförfattarens eller kommissionens uppfattning rörande de svenska reglerna. Kommissionen anförde i sin skrivelse att de svenska reglerna brister i rättssäkerhet i och med den bristande förekomsten av vägledning kring reglernas tillämplighet.<sup>373</sup> Enligt uppsatsförfattaren är vägledningen kring hur ränteavdragsbegränsningsreglerna är tänkta att tillämpas vag och innehåller dessutom en flertal oklara begrepp med tvetydig eller oklar tolkning.<sup>374</sup> Den vägledning som finns utformad ger en långt ifrån tillräcklig vägledning kring reglernas tillämplighet. Effekten av reglernas tillämplighet torde snarare i flera fall riskera att vara en produkt av mer eller mindre godtyckliga bedömningar. För att reglerna ska anses förutsebara bör lagrummens uttryck och begrepp vara klara och vedertagna, alternativt att de är förtydligas genom en utförlig beskrivning kring uttryckens tänkta innebörd och tillämplighet. Det är naturligtvis att föredra att värdebaserade ord och uttryck, som exempelvis *väsentlig skatteförmån*, i så hög utsträckning som möjligt utesluts från regleringen. Emellertid finns det en risk att reglerna i sådant fall inte skulle uppfylla sitt syfte eftersom det då skulle saknas utrymme att göra bedömningar från fall till fall som i vissa tänkbara undantagsfall skulle vara nödvändigt för att förhindra kringgåenden. Möjlighet till sådan bedömning kan vara en förutsättning för att reglerna ska kunna tillämpas enligt syftet och förhindra kreativa upplägg med kringgående av reglerna som effekt.

På det sätt som regleringen kring ränteavdrag är utformad idag bör det anses föreligga en risk att gränsöverskridande transaktioner bedöms uppkommit för att erhålla en väsentlig skatteförmån utan att det berörda bolaget har haft möjlighet att förutse sådan bedömning. Vidare medför lagrummens ordalydelse en stor osäkerhet kring reglernas tillämpningsområde. Ränteavdragsbegränsningsreglerna får därmed anses brista i rättssäkerhet och förutsebarhet. Sådan reglering uppfyller således inte heller kravet på

---

<sup>372</sup> Se avsnitt 3.7.

<sup>373</sup> Se avsnitt 4.2.

<sup>374</sup> Se även avsnitt 2.3.

proportionalitet. Rän-teavdragsbegränsningsreglerna utgör därmed en inskränkning mot den fria etableringsrätten som inte kan rättfärdigas.

Vidare skulle det här närmast kunna föras en diskussion kring om det finns andra lämpliga åtgärder att vidta som ett alternativ till rän-teavdragsbegränsningsreglerna. Emellertid finner uppsatsförfattaren att sådan diskussion ligger utanför uppsatsen syfte och avstår således från sådan diskussion till förmån för andra uppsatsförfattare.

## 5 Slutsats

Syftet med uppsatsen är att utreda huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är förenliga med etableringsfriheten inom EU. Som framkommit under uppsatsens gång finns det olika uppfattningar kring denna fråga.

Efter utredning av frågan anser uppsatsförfattaren att reglerna medför ett hinder mot den fria etableringsrätten eftersom effekten av reglerna framför allt innebär att det blir mindre attraktivt för utländska bolag att etablera sig i Sverige. Med hänvisning till *SLAT*-målet anser författaren att ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle kunna rättfärdigas genom en kombination av grunder tillsammans med grunden om att motverka skatteflykt. Emellertid är det osäkert om reglerna uppfyller kravet på proportionalitet.

Uppsatsförfattaren anser att på det sätt som reglerna är utformade idag föreligger en risk att gränsöverskridande transaktioner bedöms uppkommit för att erhålla en väsentlig skatteförmån utan att det berörda bolaget har haft möjlighet att förutse sådan bedömning. Dessutom innehåller reglerna ett flertal oklara begrepp som medför osäkerhet rörande reglernas tillämpningsområde. Ränteavdragsbegränsningsreglerna får därmed anses brista i rättsäkerhet och förutsebarhet. Som tidigare nämnt är det grundläggande för EU:s medborgare och aktörer på den inre marknaden, tillsammans med övriga rättstillämpare och rättsskipare, att reglers tillämpningsområde är förutsebart och att reglerna är rättssäkra. En reglering som inte uppfyller dessa krav anses således, enligt praxis, inte heller uppfylla kravet på proportionalitet. Ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör därmed en inskränkning mot den fria etableringsrätten som inte kan rättfärdigas. Reglerna är inte förenliga med EU-rätten.

## Referenslista

### EU

#### Fördrag

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version 2012), OJ C 326, 26.10.2012 (EUF-fördraget)

Fördraget om Europeiska unionen (konsoliderad version 2012), OJ C 326, 26.10.2012 (EU-fördraget)

#### Direktiv

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater

#### Skrivelse

Europeiska kommissionen, EU/Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels, 09/01/2013

#### Rättsfallsförteckning

##### EU-domstolen

8/55 Fédération Charbonnière de Belgique v. High Authority of the European Coal and Steel Community (Admissibility) [1955] ECR 201

26/62 NV Algemene Transport en Expeditie Onderneming Van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastingen [1963] ECR 1

6/64 Costa mot ENEL [1964] ECR 1141

40/64 Marcello Sgarlata and others v Commission of the EEC, English special edition, page 00215

11/70 Internationale Handelsgesellschaft v Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide [1970] ECR 1125

C-2/74 Jean Reyners v Belgian State [1974] ECR 631

8/74 Procureur du Roi v Benoît et Gustave Dassonville [1974] ECR 837

## Referenslista

120/78 Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon) [1978] ECR 649

C-44/79 Liselotte Hauer v Land Rheinland-Pfalz [1979] ECR 3727

66/82 Fromançais SA v Fonds d'orientation et de régularisation des marchés agricoles (FORMA) [1983] ECR 395

270/83 Commission of the European Communities v French Republic (Avoir Fiscal) [1986] ECR 273

331/88 The Queen v Minister of Agriculture, Fisheries and Food and Secretary of State for Health, ex parte: Fedesa and others [1990] ECR I-04023.

C-204/90 Hanns-Martin Bachmann v Belgian State [1992] ECR I-00249

C-330/91 The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG [1993] ECR I-04017

C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker [1995] ECR I-00225

C-55/94 Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati [1995] ECR I-4165

C-80/94 G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen [1995] ECR I-02493

C-107/94 P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën [1996] ECR I-03089

C-250/95 Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions [1997] ECR I-02471

C-264/96 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium [1997] ECR I-01781

C-311/97 Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State) [1999] ECR I-02651

C-294/97 Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna [1999] ECR I-07447

C-251/98 C. Baars v Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem [2000] ECR I-02787

C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt [2002] ECR I-11779

C-168/01 Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën [2003] ECR I-09409

## Referenslista

- C-387/01 Harald Weigel and Ingrid Weigel v Finanzlandesdirektion für Vorarlberg [2004] ECR I-04981
- C-319/02 Petri Manninen [2004] ECR I-07477
- C-403/03 Egon Schempp v Finanzamt München V [2005] ECR I-06421
- C-446/03 Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) [2005] ECR I-10837
- C-150/04 Commission of the European Communities v Kingdom of Denmark [2007] ECR I-01163
- C-196/04 Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue [2006] ECR I-07995
- C-513/04 Mark Kerckhaert and Bernadette Morres v Belgische Staat [2006] ECR I-10967
- C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue [2007] ECR I-02107
- C-101/05 Skatteverket v A [2007] ECR I-11531
- C-231/05 Oy AA [2007] ECR I-06373
- C-383/05 Raffaele Talotta v Belgian State [2007] ECR I-02555
- C-451/05 Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) v Directeur général des impôts and Ministère public [2007] ECR I-08251
- C-67/08 Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren [2009] ECR I-00883
- C-153/08 Commission of the European Communities v Kingdom of Spain [2009] ECR I-09735
- C-311/08 Société de Gestion Industrielle (SGI) v Belgian State [2010] ECR I-00487
- C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH v Finanzamt Gelsenkirchen-Süd [2011] ECR 00000
- C-72/10 Marcello Costa och C-77/10 Ugo Cifone (förenade mål) [2012] ECR 00000
- C-318/10 Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) v Belgian State [2012] ECR 00000

C-371/10 National Grid Indus BV v Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam [2011] ECR 00000

### Yttrande från Generaladvokaten

C-169/89 Gourmetterie Van den Burg [1990] ECR I-02143

## Belgien

### Författningstext

Code des impôts sur les revenus de 1992, 10 april 1992 (belgisk inkomstskattelag)

## Tyskland

### Författningstext

Körperschaftsteuergesetz, 31 augusti 1976 (tysk lag om bolagsskatt)

## Sverige

### Författningstext

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform (RF)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1995:575) mot skatteflykt

SFS 2012:757, Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), utfärdad den 22 november 2012

SFS 2008:1343, Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), utfärdad den 11 december 2008

### Proposition

Proposition 1990/91:54, om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m., Stockholm, 5 november 1990

Proposition 1999/2000:2, Inkomstskattelagen, Stockholm, 16 september 1999

## Referenslista

Proposition 2012/13:1, Budgetproposition för 2013, Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor, Stockholm, 13 september 2012

Proposition 2008/09:65, Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, Stockholm, 23 oktober 2008

### Offentligt tryck

Regeringsbeslut 11, Regleringsbrev för budgetåret 2009 avseende Skatteverket, 2008-12-19

Regeringsbeslut 16, Regleringsbrev för budgetåret 2010 avseende Skatteverket, 2010-12-16

Regeringsbeslut 17, Regleringsbrev för budgetåret 2011 avseende Skatteverket, 2011-12-08

Kommittédirektiv, Översyn av företagsbeskattningen, Dir. 2011:1, 13 januari 2011

Finansdepartementet, Fi2013/153, Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, (EU/Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), 20/03/2013 (Svar på kommissionens skrivelse)

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

Skatteverkets promemoria den 14 december 2009, Ränteavdrag i företagssektorn, bilaga till dnr. 131-890752-09/113

Skatteverkets promemoria den 14 mars 2011, Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning, bilaga till dnr. 131-755479-10/113

Skatteverkets promemoria den 19 december 2011, Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning, bilaga till dnr. 131-836251-11/113

Skatteverkets promemoria den 27 april 2012, Delrapport – Skatteplanering med ränteavdrag i företag inom välfärdssektorn, dnr. 131-296639-12/113

Skatteverkets promemoria den 12 december 2012, Slutrapport – Skatteplanering i företag inom välfärdssektorn, dnr. 131-296685-12/113

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



## Referenslista

Skatteverkets handledning, SKV 399-1, Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, avdelning 5 – Inkomst av näringsverksamhet, utgåva 1, mars 2012

### Praxis

#### HFD/RR

RÅ 2001 ref. 79, meddelad 19 december 2001, mål nr. 7736-00

RÅ 2006 ref. 67, meddelad 11 oktober 2006

RÅ 2007 ref. 85, meddelad 6 november 2007, mål nr. 6703-04

HFD 2011 ref. 90, meddelad i Stockholm den 30 november 2011, mål nr. 4800-10 (II)

HFD 2011 ref. 90, meddelad i Stockholm den 30 november 2011, mål nr. 4797-10 (III)

HFD 2011 ref. 90, meddelad i Stockholm den 30 november 2011, mål nr. 4798-10 (IV)

HFD 2011 ref. 90, meddelad i Stockholm den 30 november 2011, mål nr. 7648-09 (V)

RÅ HFD 2012 not. 24, meddelad i Stockholm den 21 maj 2012, mål nr. 6063-11

#### Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

Dnr 13-09/D, Inkomstskatt: S.k. räntesnurra, meddelat 2009-11-30

Dnr 85-09/D, Inkomstskatt: S.k. räntesnurra, meddelat 2010-06-24

Dnr 89-09/D, Inkomstskatt: S.k. räntesnurra, meddelat 2010-06-24

Dnr 96-09/D, Inkomstskatt: S.k. räntesnurra, meddelat 2010-06-24

Dnr 160-09/D, Inkomstskatt: S.k. räntesnurra, meddelat 2010-06-24

#### Litteratur

Andersson, T., *Något om föreslagen utvidgning av ränteavdragsbegränsningsreglerna*, Svensk Skattetidning, 9/2012, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2012

Bernitz, U. & Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 4 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2010

Craig, P., & de Búrca, G., *EU LAW – Text, Cases and Materials*, 5 uppl., Oxford University Press Inc., New York, 2011

Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2012

## Referenslista

Hettne, J. & Otken Eriksson, I., EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk tillämpning, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005

Lehrberg, B., Praktisk juridisk metod, 6 uppl., I.B.A. Institutet för Bank och Affärsjuridik AB, Uppsala, 2010

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation, 2 uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2007

Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., EU skatterätt, 3 uppl., Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011

### Övrigt

SVT Nyheter, Caremas skatteplanering ger 100 miljarder, artikel publicerad 8 november 2011, kl. 18:21, hämtad 3 maj 2013

## **Bilaga I - 24 kap. 10 a-f §§ IL (SFS 2012:757)**

### *Definitioner*

#### **10 a §**

Företag ska vid tillämpning av 10 b-10 f §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget, eller
2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Med företag avses i första stycket och i 10 b-10 f §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägar rätt vid tillämpningen av 10 c, 10 e och 10 f §§.

### *Huvudregler*

#### **10 b §**

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

#### **10 c §**

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

*Kompletteringsregler*

**10 d §**

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska också dras av om

1. det företag i intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften antingen är skattskyldigt till avkastningsskatt enligt 2 § 1-3 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel eller, om det är ett utländskt företag som inte är skattskyldigt till avkastningsskatt, beskattas på ett likartat sätt och ska betala skatt som minst motsvarar avkastningsskatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, och
2. den ränta som under beskattningsåret har belöpt på skulden i genomsnitt inte överstiger 250 procent av den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret.

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

**10 e §**

Även om förutsättningarna i 10 d § första eller andra stycket inte är uppfyllda ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller dock bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen, ska första stycket bara tillämpas om även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Om skulden har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i

intressegemenskapen och denna skuld avser ett sådant förvärv, ska även den förstnämnda skulden anses avse detta förvärv.

Vid bedömningen enligt första stycket av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.

#### **10 f §**

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 c § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första eller andra stycket, och det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit inte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.
2. Både förvärvet och det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Detta gäller dock bara om det företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

## **Bilaga 2- 24 kap. 10 a-e §§ IL (SFS 2008:1343)**

### *Definition*

#### **10 a §**

Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller
2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Med företag avses i första stycket och i 10 b–10 e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

### *Huvudregler*

#### **10 b §**

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen ersätts av en skuld till ett företag i intressegemenskapen, ska första stycket tillämpas på den sistnämnda skulden om bestämmelsen hade varit tillämplig på den förstnämnda skulden, för det fall det företaget hade ingått i intressegemenskapen.

#### **10 c §**

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

*Kompletteringsregler*

**10 d §**

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning får första stycket 1 inte tillämpas, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifter till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade.

**10 e §**

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 c § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första stycket 1.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om ett företag som avses i första stycket 1 har möjlighet att få avdrag för utdelning ska 10 d § andra stycket tillämpas på motsvarande sätt.