



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Svenska ränteavdragsbegränsningsreglers förenlighet med EU-rätten

En proportionalitetsfråga?

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Emil Bertfelt

Handledare: Maria Nelson

Framlägningsdatum 2013-05-13

Jönköping maj 2013

Magisteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rätten – En proportionalitetsfråga?
Författare:	Emil Bertfeldt
Handledare:	Maria Nelson
Datum:	2013-05-12
Ämnesord	Ränteavdragsbegränsningar, 10 % -regeln, ventilen, EU-rätt, etableringsfrihet, rättssäkerhet

Sammanfattning

Svenska ränteavdragsbegränsningsregler utvidgades den 1 januari 2013. Reglerna har mötts av kritik gällande dess förenlighet med EU-rätten och att reglerna är svåra att tillämpa. Reglernas förenlighet med EU-rätten har också ifrågasatts av EU-kommissionen. Huruvida reglerna är förenliga med EU-rätten är dock en fråga som fortfarande är obesvarad.

Syftet med uppsatsen är att undersöka om de svenska reglerna är förenliga med EU-rättens fria rörligheter.

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna begränsar företags möjligheter till avdrag för räntekostnader. För att göra avdrag för räntekostnader måste någon av undantagsreglerna vara tillämplig.

Reglerna kan troligtvis anses utgöra ett hinder mot etableringsfriheten. Reglerna begränsar avdragsrätten för företag med skuldförhållande till ett utländskt företag i större utsträckning än reglerna begränsar avdragsrätten för företag med skuldförhållande till ett svenskt företag. Detta beror på att det mottagande företaget kommer att beskattas med över tio procent om det är beläget i Sverige medan detta är oklart gällande utländska företag. Vidare är de omständigheter som ska ligga till grund för bedömningar av de kriterier som uppställs för undantagsreglernas tillämplighet inte objektivt verifierbara i lagtexten eller dess förarbeten. Detta medför att reglernas tillämpning är svår att förutse för den skattskyldige. En sådan oklarhet i tillämpningen borde också innebära ett hinder av etableringsfriheten.

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna borde inte anses kunna rättfärdigas med en Rule of Reason-prövning. Det fjärde kriteriet innebär att reglerna ska vara proportionerliga. Utan objektivt verifierbara omständigheter blir det svårt för den skattskyldige att veta hur reglerna kommer tillämpas och reglerna blir rättsosäkra. Rättsosäkra regler kan enligt EU-domstolens uttalande i SIAT-målet inte anses vara proportionerliga.

Master Thesis in Commercial and Tax Law (Tax Law)

Title:	Swedish Interest Costs Deduction Regulations and its Compliance with EU Law – Is It A Question About Proportionality?
Author:	Emil Bertfelt
Tutor:	Maria Nelson
Date:	2013-05-13
Subject Terms	Interest costs deductions, 10 % rule, the valve, EU law, freedom of establishment

Abstract

Swedish rules limiting the deduction possibilities of interest costs were expanded on January 1, 2013. The rules have been criticized due to a lack of compliance with EU law, and due to application difficulties. The EU commission has also questioned whether the Swedish rules are compliant with EU law. Whether the Swedish rules are compliant with EU law is not yet determined.

The purpose of this thesis is to examine whether the expanded rules on limitations of deductions for interest costs in Swedish are compliant with the free movements of EU law.

The Swedish rules limit companies possibilities to deduct interest costs. For companies to be able to deduct the costs one of the exception rules has to be applicable. These exception rules are called the 10 % rule and the valve.

The Swedish rules are likely to be considered a restriction to the freedom of establishment. The rules will to a greater extent concern companies that have interest costs in multi-national company groups than it will concern solely Swedish company groups. Furthermore, the circumstances that determine the applicability of the exception rules are not objectively verifiable. Therefore the application of the rules is difficult to anticipate for the taxpayer. This should also constitutes a restriction on the freedom of establishment because such uncertainties will make companies more reluctant to start up cross border subsidiaries involving Sweden.

The Swedish rules are not likely to be considered justified according to the Rule of Reason test. The fourth criterion of the test is that the rules need to be proportionate. In the SIAT case the EU Court of Justice stated that the application of rules has to be based on objectively verifiable circumstances. Without this, the taxpayer

will not be able to anticipate the application of the rules. This constitutes an uncertainty that cannot be seen as proportionate.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte	2
1.3	Avgränsning	2
1.4	Metod och material	3
1.5	Disposition	5
2	Svensk rätt	7
2.1	Inledning	7
2.2	Definitioner och huvudregeln	9
2.3	10 % -regeln.....	11
2.4	Ventilen	13
2.5	Möjliga tillämpningssvårigheter	14
3	EU-rätt	17
3.1	Inledning	17
3.2	De fria rörligheterna	18
3.2.1	Fri rörlighet för personer	18
3.2.2	Fri rörlighet för tjänster	19
3.2.3	Fri rörlighet för kapital.....	20
3.2.4	För vilken fri rörlighet ska en prövning göras?	20
3.3	Diskrimineringsprincipen inom EU	22
3.3.1	Inledning	22
3.3.2	Direkt diskriminering	23
3.3.3	Indirekt diskriminering	24
3.3.4	Icke-diskriminerande restriktioner	24
3.3.5	Bedömningen av diskriminering i EUD	25
3.4	Rättfärdigande	26
3.4.1	Inledning	26
3.4.2	Förhindra skatteflykt	27
3.4.3	Skatterättslig territorialitetsprincip	28
3.4.4	Säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.....	29
3.5	Rule of Reason	30
3.6	SIAT-målet	32
4	Är ränteavdragsbegränsningsreglerna förenliga med EU-rätten?	35
4.1	Inledning	35
4.2	Argumentation för reglernas oförenlighet.....	35
4.3	Argumentation för reglernas förenlighet.....	37
4.4	Analys	41
4.4.1	Inskränker ränteavdragsbegränsningsreglerna de fria rörligheterna?	41
4.4.2	Kan en sådan inskränkning rättfärdigas?	45
5	Slutsats	50
	Referenslista	52

I Inledning

I.1 Bakgrund

De fria rörligheterna i EU-rätten är viktiga för att upprätthålla den inre marknaden.¹ EU-domstolen² (EUD) har i praxis fastställt gränserna för i hur stor utsträckning medlemsstaterna inom EU kan inskränka dessa fria rörligheter. EUD:s praxis behandlar också hur nationell lagstiftning som inskränker de fria rörligheterna kan rättfärdigas.³ På så vis har medlemsstaternas möjlighet att införa lagstiftning på den direkta beskattningens område begränsats något.

I Sverige har det en tid funnits nationell skattelagstiftning som i vissa fall begränsat företags avdragsrätt för räntekostnader. Ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes den 1 januari 2009.⁴ Dessa regler hade till syfte att förhindra vissa skatteplaneringsförfaranden som företag i intressegemenskap använt sig av för att minska sin beskattningsbara vinst.⁵ Att sådana skatteplaneringsförfaranden försiggick uppmärksammades av Skatteverket i en promemoria.⁶ Skatteverket föreslog därför att lagstiftning som begränsade avdragsrätten för räntekostnader för företag skulle införas.⁷

Efter ytterligare utredningar av Skatteverket visade det sig att lagstiftningen för ränteavdragsbegränsningar inte vara tillräcklig. Skatteverket såg i uppföljande utredningar under 2009-2011 att skatteplaneringsförfaranden med avdrag för ränteutgifter fortfarande pågick i stor utsträckning. Med anledning av detta infördes nya utvidgade ränteavdragsbegränsningsregler från och med den 1 januari 2013.⁸

¹ Craig, P, de Búrca, G, EU Law: Text, Cases and Materials, femte upplagan, Oxford University Press Inc., 2011, s. 581 f..

² I uppsatsen hänvisas det till EU-domstolen även i de mål som ägde rum före domstolen kom att kallas EU-domstolen.

³ Se t.ex. mål C-55/94 Gebhard.

⁴ SFS 2008:1343, Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

⁵ Proposition 2008/09:65, Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 43 f..

⁶ Skatteverkets promemoria, Förslag om begränsningar i avdragsrätten m.m. på vissa skulder, dnr 131-348803-08/113, s. 11.

⁷ Skatteverkets promemoria, dnr 131-348803-08/113, s. 7 ff..

⁸ Proposition 2012/13:1, Budgetpropositionen för 2013 – Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor, s. 214-215.

Införandet av de utvidgade ränteavdragsbegränsningsreglerna har medfört kritik. Kritiken har grundats delvis på tillämpningssvårigheter,⁹ delvis på huruvida ränteavdragsreglerna är förenliga med de fria rörligheterna inom EU-rätten.¹⁰ Frågan huruvida reglerna är förenliga har uppmärksammats även av EU-kommissionen som ställt en förfrågan till den svenska Regeringen. I denna förfrågan uttrycker EU-kommissionen att reglerna är oförenliga med EU-rätten.¹¹ Regeringen har sedermera besvarat EU-kommissionen, där Regeringen vidhåller att reglerna är förenliga med EU-rätten.¹² Frågan är ännu inte avgjord.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna, som de är utformade efter utvidgningen den 1 januari 2013, är förenliga med EU-rättens fria rörligheter. För att uppfylla uppsatsens syfte kommer följande två delfrågor besvaras:

- Inskränker svenska ränteavdragsbegränsningsregler de fria rörligheter som ges av EU-rätten?
- Om svaret på första frågan är ja, kan inskränkningen i så fall rättfärdigas?

1.3 Avgränsning

I uppsatsen utreds ränteavdragsbegränsningsreglerna i dess nuvarande utformning. Alternativa utformningar av regler för att hindra skatteplaneringsförfaranden redogörs därför inte för. Vidare hanteras inte utvalda tillämpningsområden av ränteavdragsbegränsningsreglerna i uppsatsen. De områden som inte hanteras är när en intressegemenskap involverar en svensk juridisk person som är helt eller delvis befriad från beskattning eller kan göra avdrag för utdelning. En sådan juridisk person kan t.ex. vara en kommun. I uppsatsen hanteras inte heller företag som är verksamma inom välfärdssektorn, eller den utredning som gjorts angående dessa företag. Anledningen till att ovanstående juridiska personer inte hanteras är dels utrymmesskäl, dels att det inte är nödvändigt för att uppfylla uppsatsen syfte.

⁹ se t.ex. Proposition 2012/13:1, Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor, s. 238, 240 & 245.

¹⁰ Prop. 2012/13:1, s. 269.

¹¹ European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels 09/01/2013.

¹² Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån (EU Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), Fi2013/153.

Ränte- och Royaltydirektivet¹³ kommer inte hanteras i uppsatsen. Anledningen till det är att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) avgjorde i mål 2011 ref. 90 att tillämpning av de svenska ränteavdragsreglerna inte strider mot direktivet. Avgörandet gjordes med stöd av EUD:s avgörande i mål C-397/09 Scheuten Solar Technology och Regeringen anser att HFD:s avgörande har bäring även efter de ändringar som infördes 1 januari 2013. I uppsatsen diskuteras likväl huruvida reglerna är förenliga med EU-rättens fria rörligheter. HFD avgjorde även detta i mål 2011 ref. 90. Anledningen till att svenska reglernas förenlighet med de fria rörligheterna ändå är föremål för uppsatsen är att HFD:s dom har ifrågasatts i den del där reglernas förenlighet med EU-rätten hanteras.

I.4 Metod och material

Uppsatsen består huvudsakligen av tre delar. Den första delen är en deskriptiv¹⁴ del av gällande svensk rätt på ränteavdragsbegränsningarnas område. Den andra delen är en deskriptiv del av gällande EU-rätt angående de fria rörligheterna och rättfärdigande av inskränkningar i dessa. I den tredje delen presenteras argument för och emot de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten, de två tidigare avsnitten jämförs och reglernas förenlighet med EU-rätten analyseras.

I den första delen av uppsatsen används en traditionell juridisk metod¹⁵ för att klarlägga gällande svensk rätt. Det innebär att gällande rätt klarläggs med hjälp av en genomgång av lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin. Rättskällorna värderas i den uppräknade ordningen. I uppsatsen baseras kartläggningen av svensk rätt därför på lagtexten. De tolkningar som måste göras för att utröna lagtextens tillämpning har klarlagts med hjälp av förarbetena. Anledningen till att kartläggningen av gällande rätt inte kompletteras med rättsfall och doktrin är att sådant material bara finns i begränsad utsträckning då lagen nyligen infördes.

I den andra delen av uppsatsen följs den hierarkiska ordning som finns inom EU-rätten för att klarlägga gällande rätt. Inom EU-rätten skiljer sig rättskällehierarkin från hierarkin i

¹³ 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.

¹⁴ Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod och argumentation, s. 66.

¹⁵ Strömholm, S, Rätt, rättskällor och rättstillämpning: En lärobok i allmän rättslära, s. 109 f..

svensk rätt. Rättskällehierarkin är skriven rätt, allmänna rättsprinciper, EUD:s praxis, andra rättsordningar, och doktrin.¹⁶

För genomförandet av kartläggningen består materialet i första hand av EU-fördragen där de fria rörelserna anges. Fördragen kompletteras i nödvändig utsträckning av EUD:s praxis och av doktrin. Anledningen till att även praxis och doktrin använts för att beskriva de fria rörligheterna är att fördragen inte ger tillräcklig information om tillämpningen av de fria rörligheterna. Tillämpningen av de fria rörligheterna och möjligheten att rättfärdiga hinderande nationell lagstiftning har istället utvecklats i EUD:s praxis.¹⁷ EUD är också den högsta instansen som tolkar EU-rätten.¹⁸ Därför ges EUD:s praxis stor tyngd i denna uppsats. Doktrin har i viss utsträckning använts för att tolka EUD:s praxis. I den utsträckning doktrin har använts har det varit i syfte att sätta in praxis i ett större sammanhang.

För en del principer som fastslagits i EUD:s praxis hänvisas det i uppsatsen till märkbart äldre förhandsavgöranden än andra. I den mån dessa äldre rättsfall använts är det på grund av att fallen är av sådant slag att de hänvisats till om och om igen i EUD:s praxis och i doktrin. Det är mål som i stor utsträckning inneburit ett nytt ställningstagande av EUD. På grund av de allmänt tillämpliga regler som har fastställts i avgörandena bör avgörandena anses ha väsentlig tyngd som rättskälla.¹⁹ På motsvarande sätt har nyare rättsfall använts för att ta hänsyn till principer som tillkommit eller utvecklats i senare praxis.

Att EU-rättsliga förarbeten inte används beror på bristande tillgänglighet. Det beror också på att i den mån EU-rättsliga förarbeten är tillgängliga så innehåller dessa bl.a. mycket politiska kompromisser. EU-rättsliga förarbeten är därför svåra att tyda med hänsyn till lagstiftarens ursprungliga vilja.²⁰

I enstaka fall har det i uppsatsen hänvisats till Generaladvokatens förslag till avgörande. Författaren är medveten om att ett sådant förslag inte har samma rättskällevärde som EUD:s praxis men anser att det, i den utsträckning sådan hänvisning har gjorts, är rimligt

¹⁶ Rätt, rättskällor och rättstillämpning – En lärobok i allmän rättslära, femte upplagan, Norstedts juridik, 1996, s. 322.

¹⁷ Hettne, J Otken, I, EU-rättslig metod, andra upplagan, Norstedts juridik, 2011, s. 49.

¹⁸ Dahlberg, M, Internationell beskattning, tredje upplagan, Studentlitteratur, 2012, s. 337.

¹⁹ Hettne, J Otken, I, EU-rättslig metod, s 50.

²⁰ Hettne, J, Otken, I, EU-rättslig metod, s. 113 f..

att anse att Generaladvokatens uttalande kan tillmätas tyngd som rättskälla.²¹ Generaladvokatens uttalande styrks också av doktrin i dessa fall.

I den tredje delen presenteras argumentation av relevans för uppsatsen syfte. Argumentationen tillkännages i analysen bara den tyngd som argumentationen i sig håller. I den tredje delen av uppsatsen görs en analys av problematiken som behandlas. Analysen görs genom att informationen som presenterats i del ett och del två vägs samman. En jämförelse görs från denna sammanvägning av information. Utifrån den jämförelse som görs dras slutsatser som besvarar uppsatsen frågeställning.

1.5 Disposition

Kapitel 1 – Inledning

I kapitlet avses att ge en uppfattning av bakgrunden till uppsatsen och uppsatsens syfte. Vidare anges vilken metod och vilket material som använts i uppsatsen och vilka avgränsningar som givits för uppsatsen.

Kapitel 2 – Svensk rätt

I kapitlet redogörs för de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Detta innefattar bakgrunden till reglernas uppkomst, hur reglerna är utformade och reglernas tillämpning. Även kritik som riktats mot reglerna innefattas av kapitlet.

Kapitel 3 – EU-rätt

Kapitlet innehåller en genomgång av relevant EU-rätt. Sådan EU-rätt består av de fria rörligheterna och den EU-rättsliga diskrimineringsprincipen. Vidare redogörs det för rättfärdigande av hinder mot de fria rörligheterna och relevant praxis från EUD på uppsatsens område.

Kapitel 4 – Är ränteavdragsbegränsningsreglerna förenliga med EU-rätten?

I kapitlet redogörs för argumentation för och emot reglernas förenlighet med etableringsfriheten. I kapitlet görs också en analys ämnad att uppfylla uppsatsen syfte.

Kapitel 5 – Slutsats

²¹ Hettne, J, Otken, I, EU-rättslig metod, s. 116.

I kapitlet presenteras kort den frågeställning som uppsatsen behandlar. Vidare presenteras kortfattat den utredning som skett i uppsatsen samt de slutsatser som därav dragits.

2 Svensk rätt

2.1 Inledning

Den 1 januari 2009 infördes ny lagstiftning i Sverige.²² Anledningen till detta var att Skatteverket hade identifierat ett antal skatteplaneringsförfaranden som företag i intressegemenskap använde sig av.²³ Skatteverket uppskattade att den svenska skattebasen avsevärt minskade och att svenska skatteintäkter årligen var cirka sju miljarder kronor lägre på grund av dessa förfaranden.²⁴ Av den utredning som följde ansågs det att nya regler som begränsade avdragsrätten för svenska företags räntekostnader var nödvändiga. De nya reglerna skulle dock endast gälla då företag i intressegemenskap finansierade interna förvärv av delägarrätter genom interna lån. Därmed utelämnades alla övriga interna lån, t.ex. interna lån som tas för externa förvärv.²⁵

Skatteverket har sedan på uppdrag av Regeringen fortsatt kartläggningen av skatteplaneringsförfaranden och resultaten av denna fortsatta kartläggning presenterades i en delrapport den 26 april 2012. Rapporten visade att det fortsatt fanns stora möjligheter för företag i intressegemenskap att kringgå de dåvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna och därigenom undgå beskattning i Sverige.²⁶ Därför föreslog Finansdepartementet att ytterligare begränsningar av ränteavdrag för företag i intressegemenskap skulle införas.²⁷

Förslaget om ytterligare ränteavdragsbegränsningar togs vidare då Regeringen utifrån Skatteverkets kartläggning ansåg att ett behov av ny reglering fanns. Nya utvidgande ränteavdragsbegränsningsregler utformades och en remiss sändes ut från Lagrådet. Samtliga remissinstanser ansåg att behovet för lagstiftning som motverkade aggressiv skatteplanering var uppenbart. Ett antal remissinstanser ansåg dock att de nya reglerna var problematiska i samband med bedömningen av reglernas tillämplighet.²⁸

²² SFS 2008:1343.

²³ Prop. 2012/13:1, s. 214.

²⁴ Skatteverkets promemoria, dnr 131-348803-08/113, s. 57.

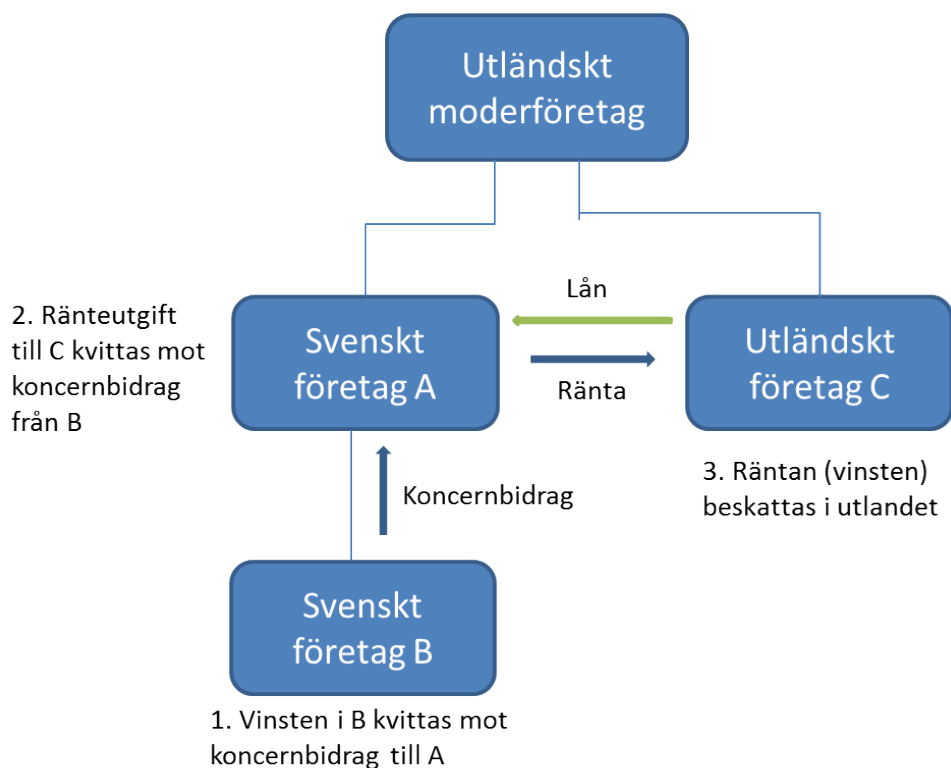
²⁵ Inkomstskattelagen 24:10 a-e, innan införandet av de nya ränteavdragsbegränsningsreglerna.

²⁶ Prop. 2012/13:1, s. 214 f.

²⁷ Finansdepartementets promemoria, Effektivare ränteavdragsbegränsningar (Fi2012/1349).

²⁸ Prop. 2012/13:1, s. 231 f.

Ett typexempel på de skatteplaneringsförfaranden som fortfarande var möjliga enligt de dåvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna gavs i proposition 2012/13:1 och var som följer:



29

Exemplet gäller en typisk lånestruktur som ur skattehänseende undantar företag A från beskattning i Sverige. Detta går till genom att företag A tar upp ett lån från det utländska företaget C. För lånet förvärvas företag B av företag A. Därigenom har företag A en skuld till företag C för vilket ränta utgår. Koncernbidrag³⁰ kan enligt svenska skatteregler ges från företag B till företag A ifall företag B har en redovisad vinst. Därigenom reduceras den beskattningsbara vinsten i företag B.³¹

På grund av ovanstående uppstår förmånliga effekter för koncernen som helhet. Dessa effekter har samtidigt negativ påverkan på den svenska skattebasen. Företag A kan kvitta det mottagna bidraget från företag B mot den ränta som utbetalas på lånet från företag C. Detta innebär att både företag A och företag B reducerar sin vinst i Sverige och vinsten förs utomlands genom avdragsgill ränteutbetalning till företag C. Företag C beskattar even-

²⁹ Bilden går att finna i proposition 2012/13:1, s. 231.

³⁰ Reglerna om koncernbidrag finns i kap. 35 IL.

³¹ Prop. 2012/13:1, s. 230 f..

tuell vinst till en avsevärt lägre procentsats, förutsatt att företag C är beläget i ett lågskatte-land.³²

Anledningen till att detta förfarande var möjligt efter införandet av ränteavdragsbegränsningsregler 2009 var att dessa regler inte täckte externa förvärv, detta för att det då ansågs föreligga affärsmässiga skäl för förvärvet.³³ Regeringen ansåg att den skatteplanering som skedde med hjälp av t.ex. ovan presenterade struktur var så pass aggressiv att en skyndsam utvidgning av ränteavdragsbegränsningsreglerna var nödvändig.³⁴ Detta behov uppstod på grund av behovet att skydda den svenska bolagsskattebasen.³⁵ Därför utvidgades ränteavdragsbegränsningsreglerna från och med den 1 januari 2013.³⁶

2.2 Definitioner och huvudregeln

Ränteavdragsbegränsningsreglerna återfinns i Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) 24:10 a-f. Inledningsvis definieras uttrycket intressegemenskap som följande:

”Företag ska [...] 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.”³⁷

Med företag menas i detta hänseende juridiska personer och svenska handelsbolag. Vid tillämpning av reglerna i 24:10 c, e och f (som kommer att presenteras nedan) anses andelar i svenska handelsbolag, eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, som delägarrätter.³⁸

Det krav som uppställs för att företag ska anses ingå i en intressegemenskap har sänkts jämfört med det krav som uppställdes i de gamla reglerna. Tidigare krävdes bestämmande inflytande. Kravet är nu ändrat till ett väsentligt inflytande. Anledningen till ändringen är att

³² Proposition 2012/13:1, s. 231.

³³ Proposition 2008/9:65, s. 52.

³⁴ Proposition 2012/13:1, s. 232.

³⁵ Proposition 2012/13:1, s. 229.

³⁶ SFS 2012:757, Lag om ändring i Inkomstskattelagen (1999:1229).

³⁷ Inkomstskattelagen 24:10 a, st. 1.

³⁸ Inkomstskattelagen 24:10 a, st. 2 och 3.

tidigare när ett företag ägde 49 % av andelarna i ett annat företag så omfattades inte företagen av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Detta för att en intressegemenskap inte ansågs föreligga då företaget inte hade bestämmande inflytande i det andra företaget. En sådan exakt gräns var inte önskvärd. Med definitionen väsentligt inflytande anses det att även företag som direkt eller indirekt innehar en ägarandel som uppgår till knappt 50 % kan falla under dessa regler.³⁹ Uttrycket väsentligt inflytande anses vara ett vedertaget uttryck inom skatterätten och återfinns i samband med andra skatteregler. Därför finns det enligt praxis redan fastställt att även andra faktorer än bara ägarandel kan påverka bedömningen av väsentligt inflytande.⁴⁰ Skatteverket presumerar att väsentligt inflytande föreligger om en delägare äger mer än 40 %. När delägare äger mindre andel än så kan det ändå föreligga ett väsentligt inflytande beroende på om flera delägare kan anses agera tillsammans.⁴¹ Detta innebär en något mer flexibel definition av vilka företag som ska falla in under reglerna och att fler företag slutligen träffas av ränteavdragsbegränsningsreglerna.

Huvudregeln för ränteavdragsbegränsningarna återfinns i IL 24:10 b och c. Huvudregeln är att ett företag som ingår i en intressegemenskap inte får göra avdrag för ränteutgifter för skulder som företaget har till andra företag inom intressegemenskapen. Undantag från denna regel kan ske vid tillämpning av 10 % -regeln eller ventilen, vilka kommer att presenteras nedan.⁴²

Avdrag får inte heller göras för ränteutgifter för en skuld till externa företag under vissa förutsättningar. Dessa förutsättningar är uppfyllda när skulden till det externa företaget har ett samband med en fordran det externa företaget har mot företaget som ingick i tidigare nämnda intressegemenskap. Förutsättningarna är också uppfyllda om det externa företaget har en fordran mot ett annat företag i intressegemenskapen. I båda dessa fall är det dock ett ytterligare kriterium att detta skuld- och fordringsförhållande uppkommit i samband med ett förvärv av delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller som efter

³⁹ Prop. 2012/13:1, s. 239.

⁴⁰ Prop. 2012/13:1, s. 239.

⁴¹ Skatteverkets ställningstaganden, Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10 % -regeln och ventilen, dnr. 131-117306-13/111, s. 9.

⁴² Inkomstskattelagen 24:10 b.

förvärvet ingår i intressegemenskapen. Undantag från denna regel kan ske genom tillämpning av 10 % -regeln.⁴³

Den nya huvudregeln innebär alltså att ränteavdragsbegränsningsreglerna har utvidgats. Nu innefattas alla ränteutgifter för skulder inom en intressegemenskap oavsett vad lånen används till.⁴⁴ Vidare innebär den nya huvudregeln att fler företag anses ingå i intressegemenskap.

2.3 10 % -regeln

Ränteavdragsbegränsningsreglerna innehåller utöver huvudregeln också undantagsregler. Den första undantagsregeln kallas 10 % -regeln och finns i 24:10 d och f IL. 10 % -regeln innebär att ränteutgifter, som avser skuld till ett företag inom samma intressegemenskap, utgör avdragsgilla kostnader under vissa förutsättningar trots huvudregeln. Dessa förutsättningar är uppfyllda när inkomsten det mottagande företaget får av räntebetalningen skulle ha beskattats med minst 10 % i enlighet med skattelagstiftning i det mottagande företags land om företaget endast hade haft den inkomsten. Av 24:10 f IL följer att 10 % -regeln är tillämplig även i de fall av externa förvärv som angetts i 24:10 c, under förutsättning att de kriterier som gäller för 10 % -regelns tillämplighet är uppfyllda.

Enligt 24:10 d IL är 10 % -regeln inte tillämplig i de fall det anses att skuldförhållandet uppkommit med det huvudsakliga syftet att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. I dessa fall får räntan alltså inte dras av även om mottagaren beskattas med minst de tio procent som anges i 10 % -regeln. I formuleringen finns det två kriterier att bedöma vid undantagen tillämpning av 10 % -regeln.

Bedömningen av huruvida det huvudsakliga skälet har varit att tillägna sig väsentliga skatteförmåner ska göras ur både borgenärens och gäldenärens perspektiv. Hänsyn ska tas till alla relevanta omständigheter i samband med skuldförhållandet. Det ska därför i varje enskilt fall ske en allsidig bedömning på intressegemenskapsnivå för att utröna om transaktioner vidtagits för att uppnå en väsentlig skatteförmån och inte av affärsmässiga skäl.⁴⁵

⁴³ Inkomstskattelagen 24:10 c.

⁴⁴ Prop. 2012/13:1, s. 233 & 237.

⁴⁵ Prop. 2012/13:1, s. 248 ff..

Den första bedömningsdelen vid undantagen tillämpning av 10 % -regeln blir att bedöma det huvudsakliga syftet med skuldförhållandet. Vid bedömning av det huvudsakliga syftet med skuldförhållandet anges en inte uttömmande lista av relevanta omständigheterna att beakta. Vid t.ex. slussning av räntebetalningar talar följande omständigheter för att 10 % -regeln inte ska tillämpas:

- En struktur där ett företag med stora underskott agerar som långgivare trots bristande medel att låna ut, samtidigt som pengar slussas dit från andra företag kan tyda på att transaktionerna inte är affärsmässigt motiverade.
- En intressegemenskap bildar företag med funktion är att inneha lånefordringar i anslutning till förvärv av nya delägaraktier.
- Ytterligare omständigheter som kan vara av relevans är kapitalets ursprung och beskattningsnivån hos mottagaren av räntebetalningen. Enligt reglerna kommer undantaget aldrig vara tillämpligt på interna lån mellan konventionellt beskattade aktiebolag i de fall dessa har koncernbidragsrätt.⁴⁶

Vidare är det vid en bedömning av det huvudsakliga syftet av relevans att se till de omständigheter som används för att bedöma om affärsmässiga skäl föreligger vid tillämpning av ventilen. Omständigheter som talar för att det huvudsakliga syftet med skuldförhållandet inte varit att uppnå en väsentlig skatteförmån utan föranletts av affärsmässiga skäl är t.ex.:

- Om det av intressegemenskapen bedrivs reell ekonomisk verksamhet i landet där mottagaren finns.
- Om räntebetalningen är av liknande storlek jämfört med andra lån till företag belägna i länder med högre skatt.
- Om det är kortfristiga skulder.⁴⁷

Omständigheter som talar för att det huvudsakliga syftet med skuldförhållandet varit att uppnå en väsentlig skatteförmån och inte affärsmässiga skäl är t.ex.:

- Om mottagaren inte beskattas för varken ränta eller utdelning.
- Om mottagaren kan neutralisera mottagen ränta genom att räntan avdragsgillt vidareutdelas.

⁴⁶ Prop. 2012/13:1, s. 251 ff.

⁴⁷ Prop. 2012/13:1, s. 255 ff.

- Om olika former av hybridföretag- eller instrument använts varpå en mer förmånlig skattesituation uppstår.⁴⁸

Med uttrycket huvudsakligen menas att uppskattningsvis 75 % eller mer av syftet bakom skuldförhållandet inte var att få skatteförmån.⁴⁹ Det är upp till företaget som yrkar på avdrag för räntekostnad hänförlig till skuldförhållandet att visa att det huvudsakliga syftet med skuldförhållandet inte varit att vinna en väsentlig skatteförmån. Därmed gäller samma regler om bevisbörda för ränteavdrag som för andra avdragsyrkanden.⁵⁰

Det andra kriteriet som medför att tillämpning av 10 % -regeln inte sker är en väsentlig skatteförmån. Det anges i förarbetena ingen beloppsgräns för när en väsentlig skatteförmån ska anses föreligga. Det uttrycks dock att det inte ska vara fråga om ett mindre belopp och att hänsyn kan tas till om skuldförhållanden innebär skatteförmåner vid mer än ett beskattningsår.⁵¹

2.4 Ventilen

Ventilen är den andra undantagsregeln som finns i ränteavdragsbegränsningsreglerna och regeln återfinns i 24:10 e IL. Ventilen innebär dels en möjlighet för företag att göra avdrag för räntekostnader trots huvudregeln, dels att det ges möjlighet till ränteavdrag i de fall 10 % -regeln inte varit tillämplig. I ventilen finns krav på att skuldförhållandet ska ha uppkommit av huvudsakligen affärsmässiga skäl.

Tillämpningen av ventilen ska i de flesta fall ske restriktivt eftersom tillämpningen innebär en lägre skattekostnad jämfört med företag som inte får tillämpa ventilen. I och med utvidgningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna förutses det dock uppstå fler situationer då ventilen kan vara tillämplig. I vissa situationer kan därför en något mindre restriktiv tillämpning av ventilen vara motiverad.⁵²

Tillämpningen av ventilen är begränsad till när det företag inom intressegemenskapen som mottager räntebetalningen är beläget i ett land som är medlem i Europeiska ekonomiska

⁴⁸ Prop. 2012/13:1, s. 255 ff.

⁴⁹ Prop. 2012/13:1, s. 251.

⁵⁰ Prop. 2012/13:1, s. 250.

⁵¹ Prop. 2012/13:1, s. 252.

⁵² Prop. 2012/13:1, s. 256.

samarbetsområdet. Det mottagande företaget kan också vara beläget i ett land som Sverige har ingått skatteavtal med om skatteavtalet inte är begränsat till vissa inkomster. Vidare måste det mottagande företaget omfattas av skatteavtalets regler om begränsning till beskattningsrätt och enligt skatteavtalet anses ha hemvist i det skatteavtalsslutande landet.⁵³ Tillämpningen av ventilen är vidare begränsad till de fall skulden avser förvärv av delägar rätt som ingår, eller efter förvärvet ingår, i intressegemenskapen. Om skulden ersatt en tillfällig skuld till ett externt företag och skulden avser ett sådant internt förvärv som avses i föregående mening ska den förstnämnda skulden anses avse det förvärvet.⁵⁴

När bedömning sker av kravet på att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat ska följande särskilt beaktas:

- Om finansiering kunde skett med ett tillskott istället för lån mellan de företag där skuldförhållandet finns.
- Om tillskott kunde skett från ett annat företag i intressegemenskapen.⁵⁵

I övrigt ska de omständigheter som beaktas vid en bedömning av huvudsakligen affärsmässiga skäl vid tillämpning av 10 % -regeln beaktas även vid tillämpning av ventilen.⁵⁶ För bevisbördan och beviskravet på i vilken utsträckning det huvudsakliga syftet med skuldförhållandet ska visas av den skattskyldige gäller samma principer som vid tillämpning av 10 % -regeln.

2.5 Möjliga tillämpningssvårigheter

De bedömningar som sker vid tillämpning av undantagsreglerna av kriterierna i 10 % -regeln och ventilen har kritiserats. Kritiken som framkommit är att de omständigheter som ligger till grund för en bedömning av kriterierna inte med tillräcklig tydlighet framgår av lagtexten eller förarbetena. De omständigheter som angetts ovan är som nämnts inte uttömmande.

⁵³ Inkomstskattelagen 24:10 e.

⁵⁴ Inkomstskattelagen 24:10 e.

⁵⁵ Inkomstskattelagen 24:10 e.

⁵⁶ Prop. 2012/13:1, s. 253.

Kritiken är dels riktad mot kriterierna som undantar 10 % -regeln från tillämpning, det huvudsakliga syftet och en väsentlig skatteförmån, dels mot kriterierna för ventilens tillämplighet, huvudsakligen och affärsmässigt motiverat.

Remissinstanserna som framfört kritiken anför bl.a. att undantaget från 10 % -regelns tillämplighet innebär att ränteavdragsbegränsningsreglerna blir oförutsebara och rättsosäkra. Detta beror på att beviskraven i förhållande till att visa det huvudsakliga syftet med skuldförhållandet blir för högt i samband med att de omständigheter som påverkar en sådan bedömning inte klarlagts tillräckligt i förarbetena.⁵⁷ En del remissinstanser anser också att det i förarbetena inte tillräckligt tydligt klarläggs vad som menas med en väsentlig skatteförmån. Vidare klarläggs inte heller vilka omständigheter, och hur dessa omständigheter värderas, som påverkar bedömningen av om en sådan väsentlig skatteförmån uppnås. Bedömningen av dessa kriterier lämnas helt till Skatteverket och domstolar. Att den skattskyldige helt har att rätta sig efter Skatteverket och domstolens bedömning innebär att regeln blir godtycklig enligt en del remissinstanser.⁵⁸

Regeringen anför å sin sida att det varken är möjligt eller lämpligt att mer utförligt ange de omständigheter som påverkar bedömningarna eftersom bedömningen måste ske i varje enskilt fall med hänsyn till de för det fallet relevanta omständigheterna.⁵⁹ Vägledning utöver de omständigheter som presenteras i kapitel 2.3 och 2.4 ges därför inte till reglerna.

Kritiken riktad mot bedömningskriterierna i ventilen är av liknande slag. Uttrycket affärsmässigt motiverat, som även vägs i vid bedömningen av 10 % -regelns huvudsakliga syfte, anses vara för vagt. Oklarheten av uttrycket innebär att skattskyldiga inte ges någon klar bild av vad uttrycket innebär förrän rättspraxis utvecklats på området.⁶⁰

Regeringen anser att uttrycket affärsmässigt motiverat inte är ett nytt begrepp inom svensk skattelagstiftning varför dess innebörd inte bör vara oklar. Regeringen håller dock med om att de omständigheter som påverkar en sådan bedömning inte redogjorts för utförligt i förarbetena. Bristen på omständigheter beror dock på att bedömning måste göras utifrån de relevanta omständigheterna i det enskilda fallet och genom praxis kommer förutsebarheten

⁵⁷ Prop. 2012/13:1, s. 245 f.

⁵⁸ Prop. 2012/13:1, s. 246.

⁵⁹ Prop. 2012/13:1, s. 252 f.

⁶⁰ Prop. 2012/13:1, s. 256.

öka.⁶¹ I förarbetena anges därför inga ytterligare omständigheter, än de som redogjorts för i kapitel 2.3 och 2.4, som påverkar bedömningen av kriterierna för ventilens tillämpning.

⁶¹ Prop. 2012/13:1, s. 256 f..

3 EU-rätt

3.1 Inledning

Inom det Europeiska unionsarbetet finns det en ambition om att ha en väl fungerande inre marknad. Den inre marknaden inom EU har som syfte att bland annat främja en välavvägd ekonomisk tillväxt med hög konkurrenskraft och hög sysselsättning.⁶² I artikel 26.2 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) uttrycks följande:

”Den inre marknaden ska omfatta ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för [...] personer, tjänster och kapital säkerställs i enlighet med bestämmelserna i fördragen”.

Det identifieras här ett antal fria rörligheter vilkas innebörd tolkas av EU-domstolen (EUD).⁶³ De fria rörligheterna är viktiga för den inre marknadens funktion.

För att upprätthålla de fria rörligheterna har EU harmoniserat delar av medlemsstaternas lagstiftning. Harmoniseringen kan ske antingen genom positiv harmonisering eller negativ harmonisering. Med begreppet positiv harmonisering menas att EU harmoniserar medlemsstaternas lagstiftning genom t.ex. antagandet av ett direktiv. Med begreppet negativ harmonisering menas att nationella regler avlägsnas genom praxis från EUD.⁶⁴

Inom den direkta beskattningens område har medlemsstaterna behållit sin suveränitet.⁶⁵ Medlemsstaternas suveränitet på området innebär att EU:s möjlighet att harmonisera beskattningsregler genom positiv harmonisering är begränsad. Lösningen för att skydda de fria rörligheterna är istället i huvudsak negativ harmonisering.⁶⁶ EUD fastställde i Avoir Fiscal-fallet att även om ingen harmonisering finns av medlemsstaternas lagstiftning på det direkta beskattningsområdet, tillåts inte att sådan lagstiftning strider mot de fria rörligheter som uppställs i FEUF.⁶⁷ Genom detta förhandsavgörande har medlemsstaternas suveränitet på den direkta beskattningens område begränsas något eftersom EUD förbehåller sig rätten att negativt harmonisera nationell lagstiftning på området i de fall nationell lagstift-

⁶² Fördrag om Europeiska unionen, artikel 3.

⁶³ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 321.

⁶⁴ Isenbaert, M, EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation, IBFD, 2010, s. 189.

⁶⁵ Isenbaert, M, EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation, s. 189.

⁶⁶ Isenbaert, M, EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation, s. 189.

⁶⁷ Mål C-270/83 Avoir Fiscal, p. 24.

ning inte är förenlig med de fria rörligheterna. Ett sådant ställningstagande i Avoir Fiscal-målet var möjligt på grund av EUD:s egna tidigare praxis. I målet Costa mot E. N. E. L. uttalade EUD att EU-rätten inte får överskridas av nationell lag.⁶⁸ Detta medförde att då nationell lag var oförenlig med EU-rätt skulle den EU-rättsliga regeln ha företräde.

EUD klargjorde senare denna princip ytterligare då EUD uttalade att: ”varje nationell domstol som prövar en talan inom ramen för sin behörighet är skyldig att tillämpa gemenskapsrätten i dess helhet och att skydda de rättigheter som enskilda erhållit genom denna rätt genom att underlåta att tillämpa varje bestämmelse i den nationella lagstiftningen som kan strida mot gemenskapsrätten, oavsett om den bestämmelsen antagits före eller efter gemenskapsregeln”⁶⁹. Så är fallet även i de fall en EU-rättslig regel är oförenlig med en nationell konstitutionell regel.⁷⁰

3.2 De fria rörligheterna

3.2.1 Fri rörlighet för personer

Fri rörlighet för personer innefattar två underkategorier av fria rörligheter. Den första fria rörligheten är fri rörlighet för arbetstagare.⁷¹ Den andra fria rörligheten är etableringsfriheten. Endast etableringsfriheten är av relevans för den här uppsatsen, varför den fria rörligheten för arbetstagare lämnas därhän.

Etableringsfriheten återfinns i artiklar 49 och 54 FEUF. I artikel 49 förbjuds medlemsstaterna att ha regler som inskränker möjligheten för medborgare i en annan medlemsstat att fritt etablera sig i medlemsstaten. Detta brukar kallas primär etablering. Förbudet inkluderar dock också sekundär etablering vilket innefattar upprättandet av kontor, filial eller dotterbolag.⁷² Artiklar 49 och 54 har givits direkt effekt⁷³ av EUD, vilket innebär att friheten kan åberopas inte bara av medlemsstater utan även direkt av fysiska och juridiska personer i medlemsstaterna.⁷⁴ Med hänsyn till det förbud mot inskränkningar av etableringsfriheten

⁶⁸ Mål C-6/64 Costa mot E. N. E. L.

⁶⁹ Mål C-106/77 Simmenthal, p. 21.

⁷⁰ Mål C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft, p. 3.

⁷¹ Fördrag om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 45.1.

⁷² Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 380.

⁷³ Mål C-2/74 Reyners.

⁷⁴ Mål C-26/62 Van Gend en Loos.

som återfinns i artikel 49 har EUD uttalat att också en snäv eller obetydlig inskränkning i etableringsfriheten inte är acceptabel.⁷⁵

Det framgår inte av artikel 49, men etableringsfriheten gäller både ur ett världsstatsperspektiv och ur ett ursprungsstatsperspektiv. När etableringsfriheten tillämpas ur ett världsstatsperspektiv finns ett högt ställt krav på likabehandling. När etableringsfriheten tillämpas ur ett ursprungsstatsperspektiv innebär etableringsfriheten att medlemsstaterna förbjuds att ha skattelagstiftning som motverkar gränsöverskridande etableringar.⁷⁶

Uttrycket etablering har definierats av EUD i praxis. Innebörden av etablering är relativt bred enligt denna praxis där EUD uttryckte sig enligt följande: ”Begreppet etablering är, i den mening som avses i fördraget, ett mycket vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet för medborgare i gemenskapen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och dra fördel av detta”⁷⁷.

3.2.2 Fri rörlighet för tjänster

Den fria rörligheten för tjänster regleras främst i artiklar 56 och 57 FEUF. Med tjänster menas i fördragets mening ”prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer”⁷⁸. Tjänster definieras alltså genom att det inte faller under något annat område av de fria rörligheterna.

Det är inte tillåtet för medlemsstater att inskränka den fria rörligheten för tjänster inom EU när tjänsten utförs av en medborgare etablerad i en annan medlemsstat.⁷⁹ I ett mål hänskjutet till EUD tillämpade en medlemsstat olika beskattningsregler för företag som tillhandahöll försäkringar. Vilka beskattningsregler som tillämpades var beroende av om företagen var etablerade i medlemsstaten eller i annan medlemsstat. Tillämpningen av olika beskattningsregler ansågs kunna medföra att försäkringstagare i medlemsstaten avstod från att teckna försäkring med de företag som var etablerade i annan medlemsstat, och att företag

⁷⁵ Mål C-9/02 Lasteyrie, p. 43.

⁷⁶ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 382 f..

⁷⁷ Mål C-55/94 Gebhard, p. 25.

⁷⁸ Fördrag om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 57.

⁷⁹ Fördrag om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 56.

etablerade i annan medlemsstat kunde avskräckas att erbjuda sina tjänster i medlemsstaten.⁸⁰ Därför ansågs reglerna inte vara förenliga med den fria rörligheten för tjänster.⁸¹

3.2.3 Fri rörlighet för kapital

Det finns i artikel 63 FEUF ett generellt förbud mot alla restriktioner av kapitalrörelser mellan medlemsstater och mellan medlemsstat och tredje land. Detta gäller också för betalningar. Regler som möjligen inskränkte den fria rörligheten för kapital var föremål för förhandsavgörande i Verkooijen-målet⁸².

I målet var Verkooijen bosatt och arbetade i Nederländerna. Verkooijen mottog utdelning av aktier från ett bolag i Belgien. Nederländsk lagstiftning tillät undantag för beskattning av mottagen utdelning av aktier under vissa förutsättningar. En av förutsättningarna var att utdelningen kom från aktie för vilken det erlagts nederländsk skatt på utdelning. Verkooijens mottagna utdelning undantogs därför inte från beskattning, då nederländsk skatt på utdelning inte erlagts eftersom utdelningen härrörde från ett belgiskt företag.

EUD uttalade att de nederländska reglerna innebär en restriktion av den fria rörligheten för kapital. Reglerna ansågs kunna avskräcka nederländska medborgare från att investera i företag belägna i andra medlemsstater. Reglerna ansågs också kunna hindra utländska företags möjligheter att tillförskaffa sig tillgångar i Nederländerna.⁸³

3.2.4 För vilken fri rörlighet ska en prövning göras?

Det förekommer att flera fria rörligheter aktualiseras i mål som behandlar inskränkning av dessa. De fria rörligheterna syftar till att uppnå ett gemensamt mål. Därför har det ofta inte någon verklig effekt av vilken fri rörlighet EUD väljer att undersöka, eftersom effekten som eftersöks är densamma. Vilken fri rörlighet som EUD väljer att behandla är dock av betydelse då ett fall involverar ett tredje land eftersom inte alla fria rörligheter ges till med-

⁸⁰ Mål C-118/96 Safir, p 30.

⁸¹ Mål C-118/96 Safir, p. 36.

⁸² Mål C-35/98 Verkooijen.

⁸³ Mål C-35/98 Verkooijen, p. 34-35.

borgare i tredje land.⁸⁴ Bedömningen av vilken fri rörlighet som ska behandlas har utvecklats i EUD:s praxis.

I målet Fidium Finanz hade ett finansbolag säte i Schweiz. Bolaget tilläts inte att yrkesmässigt bevilja kunder i Tyskland kredit. Detta på grund av att tysk lagstiftning krävde ett förhandstillstånd som bolaget inte hade.⁸⁵ I målet behandlades den fria rörligheten av tjänster såväl som den fria rörligheten av kapital. EUD klargjorde i målet att även om definitionen av tjänster är att det är tjänster då transaktionen inte kan klassificeras som vara, kapital eller person, så utgör inte detta en automatisk prioritering där tjänster är sist efter andra nämnda friheter. Definitionen är istället utformad för att inga transaktioner ska falla utanför tillämpningen av de fria rörligheterna.⁸⁶ I målet kom EUD fram till att det främst handlade om en ett tillhandahållande av tjänster, och att inskränkningen på den fria rörligheten av kapital var en påföljd av detta.⁸⁷ Det framkom dock av avgörandet att det i varje enskilt fall måste tas hänsyn till syftet med den nationella lagstiftningen och vad den faktiskt reglerar.⁸⁸

I Lasertec-målet⁸⁹ behandlades etableringsfriheten och den fria rörligheten av kapital. I målet hade, enligt tyska regler, en ränta som skulle betalas ut till en schweizisk aktieägare ansetts vara en förtäckt vinstutdelning. EUD ansåg att de nationella reglerna främst täcktes av etableringsfriheten och att det faktum att de nationella reglerna även hindrade den fria rörligheten av kapital snarast var att se som en bieffekt.⁹⁰ EUD ansåg att syftet med den nationella lagen avgjorde för vilken fri rörlighet en prövning skulle göras. Nationell lagstiftning som inriktats på ägande, och där ägandet ger ett bestämmandeinflytande i företaget, talade för att etableringsfriheten skulle behandlas i målet.⁹¹

⁸⁴ Englmaier, V, ed. Lang, M, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, Linde Verlag Wien, 2010, s. 48.

⁸⁵ Mål C-452/04 Fidium Finanz, p. 2.

⁸⁶ Mål C-452/04 Fidium Finanz, p. 32.

⁸⁷ Mål C-452/04 Fidium Finanz, p. 49.

⁸⁸ Mål C-452/04 Fidium Finanz, p. 44-45.

⁸⁹ Mål C-492/04 Lasertec.

⁹⁰ Mål C-492/04 Lasertec, p. 25.

⁹¹ Mål C-492/04 Lasertec, p. 20.

I Cadbury Schweppes-målet⁹² vägdes etableringsfriheten, den fria rörligheten för tjänster och den fria rörligheten för kapital mot varandra. Reglerna som prövades i målet var CFC-lagstiftning. EUD ansåg att lagstiftningen skulle prövas mot etableringsfriheten och att ett eventuellt hinder av de andra fria rörligheterna endast var en oundviklig följd av ett eventuellt hinder mot etableringsfriheten.⁹³ Att lagstiftningen skulle prövas mot etableringsfriheten kom av att lagstiftningen utgick från ägarandel som ger företag kontroll över sina dotterbolag.⁹⁴

Bedömningen av vilken fri rörlighet en nationell regel ska prövas mot beror på syftet med lagen och vad lagen faktiskt reglerar. Den fria rörlighet som anses vara dominerande är den som nationell lagstiftning prövas mot. I de fall etableringsfriheten varit den fria rörlighet som ansetts dominerande beror detta på att reglerna fokuserar på ägarförhållande som ger ägaren bestämmandeinflytande över andra företag.

3.3 Diskrimineringsprincipen inom EU

3.3.1 Inledning

Något alla de fria rörligheterna har gemensamt är att medborgares rätt att utöva rörligheterna inte får hindras av medlemsstaterna genom diskriminerande lagstiftning. Vid en diskrimineringsbedömning är utgångspunkten att bedömningen ska göras utifrån två objektivt jämförbara situationer. Föreligger det inte två objektivt jämförbara situationer kan en diskrimineringsbedömning inte göras. Inom begreppet objektivt jämförbara situationer görs det som huvudregel skillnad på en obegränsat och en begränsat skattskyldig. Undantag från huvudregeln förekommer dock.⁹⁵

EUD frångick huvudregeln i bl.a. Schumacker-målet⁹⁶. I målet drogs skatt från en avlönad verksamhet, i enlighet med tyska regler, i form av källskatt direkt från arbetsgivaren som skatt på arbetstagares lön. På denna beskattning beviljades obegränsat skattskyldiga ett antal fördelar som mildrade skattebördan. För begränsat skattskyldiga löntagare beviljades inte dessa fördelar. Schumacker var att anse som begränsat skattskyldig. EUD uttalade att trots

⁹² Mål C-196/04 Cadbury Schweppes.

⁹³ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 33.

⁹⁴ Mål C-194/04 Cadbury Schweppes, p. 32.

⁹⁵ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 340-341.

⁹⁶ Mål C-279/93 Schumacker.

huvudregeln fanns det skäl att anse att Schumackers situation var objektivt jämförbar med en obegränsat skattskyldig. Schumacker uppbar nämligen inte någon nämnvärd inkomst i den medlemsstat han var bosatt, varför han inte skulle kunna tillgodogöra sig dessa skattemässiga förmåner i annan medlemsstat. Därför frångicks huvudregeln i detta fall.⁹⁷

EUD har i senare praxis allt oftare jämfört en situation mellan en obegränsat och en begränsat skattskyldig, och har då ansett att situationerna varit objektivt jämförbara. I och med denna utveckling verkar EUD:s bedömningar alltmer frångå den tidigare huvudregeln.⁹⁸

När det gäller nationell lagstiftning som är diskriminerande talas det ofta om tre typer av diskriminering. Uppdelningen består av direkt diskriminering, indirekt diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner.⁹⁹

3.3.2 Direkt diskriminering

Den första typen av diskriminering som kan föreligga är direkt diskriminering. Denna form av diskriminering kom till uttryck av EUD i bl.a. Royal Bank of Scotland-målet¹⁰⁰ där en medlemsstat hade regler som gav en skattelättnad för företag med säte i medlemsstaten. Denna skattelättnad kunde inte utnyttjas av företag som hade sitt säte i andra medlemsstater.

Direkt diskriminering innebär att en fysisk eller juridisk person i en medlemsstat blir diskriminerad på grund av sin nationalitet.¹⁰¹ Dahlberg håller direkt diskriminering som ovanlig inom beskattning, åtminstone för fysiska personer. Anledning till att direkt diskriminering är ovanlig inom beskattningens område är att de avgörande kriterierna ofta är baserade på huruvida en fysisk person är begränsat eller obegränsat skattskyldig. Avvägningen mellan begränsat eller obegränsat skattskyldig brukar vara hänförlig till personens hemvist. För företag kan det oftare förekomma en direkt diskriminering då ett företags nationalitet be-

⁹⁷ Mål C-279/93 Schumacker, p. 36.

⁹⁸ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 344.

⁹⁹ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 345-348.

¹⁰⁰ Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, se även t.ex. mål C-270/83 Avoir Fiscal.

¹⁰¹ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 231.

stäms utifrån hemvist, vilket ofta bestäms av antingen sätesprincipen eller registreringsprincipen.¹⁰²

3.3.3 Indirekt diskriminering

Den andra typen av diskriminering är indirekt diskriminering. För nationell lagstiftning som är indirekt diskriminerande är de avgörande kriterierna inte baserade på nationalitet. Istället uppställs, i nationella regler, kriterier som gör att effekten blir densamma som om nationalitet hade varit det avgörande kriteriet.¹⁰³ Ett exempel på detta är Asscher-målet¹⁰⁴. I målet hade en nederländsk medborgare flyttat till Belgien. Han bedrev verksamhet i båda medlemsstaterna. I Nederländerna ansågs han dock som begränsat skattskyldig och beskattades därför till en högre skattesats än om han ansetts vara obegränsat skattskyldig.¹⁰⁵ Enligt EUD utgjorde detta en indirekt diskriminering.¹⁰⁶ En sådan jämställelse mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga hade inte varit möjlig om inte EUD frångått sin tidigare bedömning att en begränsat och en obegränsat skattskyldig inte kunde anses vara i en objektivt jämförbar situation.

3.3.4 Icke-diskriminerande restriktioner

Den tredje typen av diskriminering är icke-diskriminerande restriktioner. En icke-diskriminerande restriktion kan anses föreligga då nationella regler inte är förenliga med de fria rörligheterna samtidigt som de nationella reglerna inte är vare sig direkt eller indirekt diskriminerande.¹⁰⁷ I Futura Participations-målet¹⁰⁸ exemplifierades detta. I målet uppställde nationella regler en möjlighet till åtgärd som för ett företag kunde vara förmånligt ur skattehänseende. Enligt de nationella reglerna var kriterierna för att företaget skulle få vidta åtgärden inte direkt eller indirekt hänförliga till företagets hemvist. De kriterier som fanns för tillämpningen av åtgärden ansågs ändå utgöra ett hinder mot etableringsfriheten.¹⁰⁹

¹⁰² Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 345.

¹⁰³ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 347.

¹⁰⁴ Mål C-107/94 Asscher.

¹⁰⁵ Mål C-107/94 Asscher, p. 17-21.

¹⁰⁶ Mål C-107/94 Asscher, p 49.

¹⁰⁷ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 347 f..

¹⁰⁸ Mål C-250/95 Futura Participations.

¹⁰⁹ Mål C-250/95 Futura Participations, p. 24-26.

3.3.5 Bedömningen av diskriminering i EUD

Bedömningen av vilken typ av diskriminering som föreligger är viktig när en nationell regel på ett diskriminerande sätt begränsar någon av de fria rörligheterna. I EUD:s praxis har utvecklingen dock varit att en fastställning av vilken typ av diskriminering som föreligger inte längre sker. Möjligen beror denna utveckling på att gränsdragningen av vilken typ av diskriminering en nationell regel utgör kan vara svår att göra.¹¹⁰ Istället sker allt oftare endast en bedömning av huruvida ett hinder, eller restriktion, av en frihet föreligger.¹¹¹

Kravet på objektivt jämförbara situationer är nära sammankopplat med användandet av de olika diskrimineringsdefinitionerna. I teorin innebär därför avsteget från användandet av diskrimineringstyperna att möjligheten för EUD att bedöma situationer där kravet på objektivt jämförbara situationer som tidigare inte har ansetts uppfyllt har ökat. Det har i doktrin diskuterats om effekten av detta är att möjligheterna till rättfärdigande av restriktioner också blivit större.¹¹² Detta på grund av att en direkt diskriminering bara kan rättfärdigas genom de grunder som finns i FEUF, medan en restriktion kan rättfärdigas på vilken grund som helst under förutsättning att den accepteras av EUD.¹¹³ Det verkar dock som att avsteget från användandet av diskrimineringstyperna i praktiken inte inneburit någon utökad möjlighet till brukandet av hindrande nationella regler. EUD har nämligen avfärdat en stor del av de rättfärdigande grunder som anförts av medlemsstater.¹¹⁴

De nationella lagar som är föremål för EUD:s bedömning kan vara av två olika slag. Lagstiftningen kan antingen vara hindrande ur ett värdestatsperspektiv eller ur ett ursprungstatsperspektiv. Lagstiftning är hindrande ur ett värdestatsperspektiv då hinder för utövandet av de fria rörligheterna uppställs för juridiska eller fysiska personer från andra medlemsstater. Lagstiftning är hindrande ur ett ursprungstatsperspektiv då hinder för utövandet av de fria rörligheterna uppställs för fysiska eller juridiska personer när dessa försöker röra sig

¹¹⁰ Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s. 348 f..

¹¹¹ Cerioni, L, *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*, Edward Elgar Publishing Limited, 2007, s. 37, se även Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-136/00, Danner.

¹¹² Se t.ex. Cerioni, L, *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*, s. 37.

¹¹³ Dahlberg, M, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, 2005, s. 114.

¹¹⁴ Cerioni, L, *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*, s. 38.

ut ur medlemsstaten. EUD:s diskrimineringsbedömning tillämpas vid båda dessa situationer och därför påverkas bedömningen inte nämnvärt av vilken situation som föreligger.¹¹⁵

Efter den utveckling som skett i EUD:s bedömning så sker nu bedömningen med hänsyn till följande frågor:

- Behandlas fysiska eller juridiska personer olika i en objektivt jämförbar situation?
- Innebär denna olika behandling ett hinder för en fysisk eller juridisk persons möjlighet att utnyttja en fri rörlighet?
- Är den fysiska eller juridiska personen medborgare i en medlemsstat? (Undantagsfall finns för fri rörlighet av kapital).

Om svaren är ja för samtliga frågor så föreligger en situation där nationell lagstiftning måste rättfärdigas för att reglerna inte ska anses vara oförenliga med EU-rätten.

3.4 Rättfärdigande

3.4.1 Inledning

Som redan nämnts i föregående kapitel har medlemsstaterna möjlighet att rättfärdiga en beskattningsregel som anses vara oförenlig med de fria rörligheterna. En hindrande skatteregel kan vara möjlig att rättfärdiga på grunder som uttryckligen finns med i FEUF. Det kan också vara möjligt att rättfärdiga en hindrande regel med hänsyn till ett trängande allmänintresse.¹¹⁶

I FEUF finns det ett antal specifika rättfärdigandegrunder uttryckta för varje fri rörlighet. De rättfärdigandegrunder som finns med i FEUF inskrivna så att det uttryckligen ges rättfärdigandegrunder för en specifik fri rörlighet. Rättfärdigandegrunderna allmän ordning, säkerhet och moral anges för hinder av etableringsfriheten.¹¹⁷ För den fria rörligheten av tjänster aktualiseras samma fördragsstadgade rättfärdigandegrunder som för etableringsfriheten.¹¹⁸ För den fria rörligheten av kapital uttrycks att medlemsstaterna kan ha skatteregler

¹¹⁵ Dahlberg, M, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 158 & 183.

¹¹⁶ Smit, D, *EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation*, Kluwer Law International, 2012, s. 246.

¹¹⁷ Fördrag om Europeiska unionens funktionssätt, artiklar 45 och 52.

¹¹⁸ Fördrag om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 62.

som olikabehandlar på grund av olika bostadsort eller att investering skett på olika ort.¹¹⁹ Vidare får medlemsstater vidta åtgärder som är nödvändiga för förhindrandet av överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn.¹²⁰ De rättfärdigande grunder som anges i FEUF är det enda sättet att rättfärdiga direkt diskriminerande nationella regler.¹²¹

Vid rättfärdigande av indirekt diskriminerande regler eller icke-diskriminerande regler kan, utöver de grunder som anges i FEUF, andra rättfärdigande grunder användas.¹²² Vilka andra rättfärdigande grunder som kan användas har fastställts av EUD i praxis. De rättfärdigande grunder som fastställts i EUD:s praxis är de grunder som uppstått av ett trängande allmänintresse.

De rättfärdigande grunder som hittills har fastställts av EUD och är av relevans för uppsatsen kommer att presenteras mer utförligt nedan.

3.4.2 Förhindra skatteflykt

Förhindrandet av skatteflykt är en rättfärdigande grund som medlemsstater har hänvisat till i sin argumentation för rättfärdigande av hindrande nationell lagstiftning. Rättfärdigande grunden behandlades i t.ex. Lankhorst-Hohorst-målet¹²³.

I Lankhorst-Hohorst-målet prövades tyska regler om underkapitalisering i förhållande till etableringsfriheten. EUD fann att de tyska reglerna utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten.¹²⁴ I målet argumenterades att de nationella reglerna som utgjorde hindret hade till syfte att förhindra skatteflykt.¹²⁵ EUD uttalade att ”lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte har till specifikt syfte att säkerställa att rent konstlade kopplingar, vilkas syfte är att kringgå den tyska skattelagstiftningen, inte kan komma i åtnjutande

¹¹⁹ Fördrag om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 65.1.a.

¹²⁰ Fördrag om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 65.1.b.

¹²¹ Dahlberg, M, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 114.

¹²² Dahlberg, M, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 114.

¹²³ Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst.

¹²⁴ Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, p. 32.

¹²⁵ Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, p. 34.

av någon skattemässig fördel”¹²⁶, varför EUD inte ansåg att den nationella lagstiftningen kunde rättfärdigas i detta fall.

Det lämnades dock möjlighet att rättfärdiga hindrande nationell lagstiftning om denna lagstiftning är tillräckligt snäv och endast innefattar situationer där det finns ett subjektivt syfte, med en transaktion, som tyder på att en person försökt undvika beskattning genom rent konstlade upplägg.¹²⁷ Detta ska ske i samband med att personen har möjlighet att få en faktisk vinst av sitt förfarande jämfört med vid en rent inhemsk situation.¹²⁸ Enligt EU-rättens princip om förfarandemissbruk ska, då nationella skatteregler följs i en transaktion, transaktionen även medföra en skattefördel som strider mot de nationella reglernas syfte. Vidare ska transaktionens huvudsakliga syfte varit att uppnå förmånligare beskattning, och detta kan ses av objektiva omständigheter.¹²⁹

3.4.3 Skatterättslig territorialitetsprincip

Territorialitetsprincipen kom till uttryck och tillämpades i Futura Participations-målet¹³⁰. I Futura Participations-målet hade ett franskt företag ett fast driftställe i Luxemburg. Luxemburgs skattelagstiftning tillät inte att bolaget, vid beskattning av det fasta driftstället i Luxemburg, skulle få göra avdrag för sådana förluster företaget haft i sin hemviststat Frankrike. EUD ansåg att Luxemburgs regler avseende detta var acceptabla. I fallet uttalade EUD att eftersom reglerna följde den skatterättsliga territorialitetsprincipen förelåg i Futura-målet ingen diskriminering.¹³¹

Territorialitetsprincipen tillämpades visserligen inte som en rättfärdigandegrund i Futura Participations-målet eftersom EUD fann att principen i det målet innebar att ingen diskriminering förelåg. Territorialitetsprincipen har dock i senare praxis prövats som en rättfärdigandegrund då diskriminering ansetts föreligga.¹³²

¹²⁶ Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, p. 37.

¹²⁷ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 355.

¹²⁸ Mål C-436/00 X and Y, p. 41.

¹²⁹ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 356 ff.

¹³⁰ Mål C-250/95 Futura Participations.

¹³¹ Mål C-250 Futura Participations, p. 22.

¹³² Se t.ex. Mål C-471/04 Keller Holding.

Genom territorialitetsprincipen kan medlemsstater i vissa fall neka avdrag, så som i Futura-målet, även om nekandet innebär att en begränsat skattskyldig inte får samma förmåner som en obegränsat skattskyldig.¹³³

Territorialitetsprincipen tillämpades även i Manninen-målet¹³⁴ som rättfärdigandegrund men utan framgång. I målet fastställdes att territorialitetsprincipen inte kan rättfärdiga regler som negativt särbehandlar obegränsat skattskyldiga. Territorialitetsprincipen kan därför endast rättfärdiga att en begränsat skattskyldig negativt särbehandlas.¹³⁵

Tillämpningen av territorialitetsprincipen måste också i vissa fall vägas mot vad som fastställdes i Schumacker-målet. Schumacker-doktrinen är tillämplig när nästan all av en persons inkomst har mottagits i källstaten och förluster anses ligga inom den personliga och familjerelaterade sfären för skattebetalaren. Schumacker-doktrinen innebär att begränsat skattskyldiga i sådana fall ska tillåtas avdrag för förluster uppkomna utomlands även fast sådana vinster inte är beskattningsbara. Om så inte sker uppstår möjligheten att avdrag inte tillåts i varken källstaten eller hemviststaten, vilket i sin tur anses utgöra diskriminering.¹³⁶

3.4.4 Säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten

Säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten prövades och accepterades som en rättfärdigandegrund i Marks & Spencer-målet¹³⁷. I detta mål prövades dock rättfärdigandegrundens i kombination tillsammans med andra rättfärdigandegrunder. Det var kombinationen av rättfärdigandegrunder som ledde till att den hindrande lagstiftningen ansågs rättfärdigad i målet.¹³⁸

Säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten behandlades senare i X Holding-målet¹³⁹. I målet ägde ett nederländskt bolag samtliga aktier i ett belgiskt bolag. Enligt nederländska skatteregler kunde resultatutjämning ske mellan närstående bolag, eftersom närstående bolag kunde behandlas som en skattemässig enhet. Reglerna medgav

¹³³ Englmair, V, ed. Lang, M, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, s. 68.

¹³⁴ Mål C-319/02, Manninen.

¹³⁵ Englmair, V, ed. Lang, M, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, s. 68.

¹³⁶ Englmair, V, ed. Lang, M, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, s. 68.

¹³⁷ Mål C-446/03 Marks & Spencer, p.43-46.

¹³⁸ Mål C-446/03 Marks & Spencer, p. 51.

¹³⁹ Mål C-337/08 X Holding.

dock inte resultatutjämnning för de närstående bolagen i målet på grund av det belgiska bolaget inte var skatterättsligt hemmahörande i Nederländerna.

I målet fastställdes behovet av att säkerställa den välavvägd fördelningen av beskattningsrätten som en egen rättfärdigandegrund. Säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningen måste därför inte längre kombineras med andra rättfärdigande grunder, som i Marks & Spencer-målet.¹⁴⁰

Denna rättfärdigandegrund innebär att det kan vara nödvändigt att tillämpa endast de skatteregler som finns i ett företags hemviststat, på såväl vinster som förluster, om företaget bedriver verksamhet i flera olika medlemsstater.¹⁴¹ Det motiveras genom att om bolag gavs möjlighet att välja om dess förluster ska beaktas i dess hemviststat eller i en annan medlemsstat där bolaget har verksamhet i, skulle det påtagligt äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten eftersom den ena medlemsstatens beskattningsunderlag ökas medan den andra medlemsstatens beskattningsunderlag minskar med det belopp som motsvarar den förlust som överförs.¹⁴²

3.5 Rule of Reason

Nationell lagstiftning som innebär hinder eller restriktion av de fria rörligheterna måste genomgå en prövning kallad Rule of Reason (RoR). RoR är något som utvecklats i praxis från EUD. Särskilt framträdande för RoR-doktrinen är Gebhard-målet¹⁴³.

I Gebhard-målet fastställdes att samtliga följande kriterier måste uppfyllas av nationell lagstiftning för att lagstiftningen ska vara acceptabel:

- 1) Lagstiftningen ska vara tillämplig på ett inte diskriminerande sätt.
- 2) Lagstiftningen ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
- 3) Lagstiftningen ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom lagen.

¹⁴⁰ Mål C-337/08 X Holding, p. 33.

¹⁴¹ Mål C-337/08 X Holding, p. 28.

¹⁴² Mål C-337/08 X Holding, p. 29.

¹⁴³ Mål C-55/94 Gebhard.

- 4) Lagstiftningen ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning. Lagstiftningen ska vara proportionerlig.¹⁴⁴

Det finns två huvudsakliga sätt att se på det första kriteriet i RoR-prövningen. Enligt det första synsättet anses det följa av ordalydelsen att en RoR-prövning bara kan vara aktuell då ingen direkt diskriminerande lagstiftning föreligger. Det andra synsättet är att en RoR-prövning alltjämt kan ske oavsett om direkt diskriminering föreligger eller inte. Det andra synsättet baseras främst på att EUD, som tidigare nämnts, har övergått från att klassificera lagstiftning som direkt- eller indirekt diskriminerande till att endast konstatera att en restriktion föreligger. Förespråkarna för det andra synsättet menar dock att då EUD prövar en direkt diskriminerande lagstiftning enligt RoR så kan lagstiftningen aldrig anses vara proportionerlig.¹⁴⁵ Oenigheten som råder i doktrinen är vid den praktiska tillämpningen av mindre betydelse då båda tankesätten ger samma slutresultat.

Ordalydelsen i första kriteriet medför också att en RoR-prövning är tillämplig på lagstiftning som kan klassificeras som indirekt diskriminerande. Lagstiftning som kan klassificeras som icke-diskriminerande restriktion innefattas också av ordalydelsen.¹⁴⁶

Det andra kriteriet i RoR-prövningen innebär att en avvägning görs mellan det EU-rättsliga intresset av att upprätthålla de fria rörligheterna och de nationella intressen som ligger bakom en nationell regel. Syftet med den nationella regeln måste anses väga tyngre än den fria rörligheten regeln hindrar.¹⁴⁷ I kriteriet uttrycks det att det nationella intresset ska utgöras av ett trängande allmänintresse. De trängande allmänintressen som accepteras är de rättfärdigandegrunderna som fastställts i EUD:s praxis.

Med det tredje och fjärde kravet uppställs krav på att den hindrande nationella regeln måste vara utformad så att regeln uppfyller sitt syfte, är ändamålsenlig och inte innefattar situationer som ligger utanför syftet. Regeln ska inskränka de fria rörligheterna i så liten mån som möjligt samtidigt som regelns syfte uppfylls.¹⁴⁸

¹⁴⁴ Mål C-55/94 Gebhard, p. 37.

¹⁴⁵ Dahlberg, M, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 119 ff.

¹⁴⁶ Dahlberg, M, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, s. 124.

¹⁴⁷ Ståhl, K, Persson Österman, R, *EU-skatterätt*, tredje upplagan, Iustus Förlag AB, 2011, s. 150.

¹⁴⁸ Ståhl, K, Persson Österman, R, *EU-skatterätt*, s. 150.

3.6 SIAT-målet

EUD har i rättspraxis behandlat ett antal situationer som involverat ränteavdragsbegränsande regler och huruvida dessa regler inskränker de fria rörligheterna inom EU-rätten. Ett mål som nyligen avgjordes av EUD är SIAT-målet.¹⁴⁹ Omständigheterna i SIAT-målet aktualiserade inte ränteavdragsbegränsningar. De nationella reglerna som prövades av EUD inkluderade dock även räntekostnader.¹⁵⁰ EUD:s avgörande behandlar de kriterier som låg till grund för en ränteavdragsbegränsning, som hade aktualiserats om omständigheterna hade varit annorlunda, varför målet har bäring i detta sammanhang.

Omständigheterna i målet var att Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) hade tillsammans med en nigeriansk koncern bildat ett dotterbolag som skulle bedriva odling av palmer. I avtalet parterna emellan bestämdes att SIAT skulle tillhandahålla tjänster mot betalning till det gemensamma dotterbolaget och samtidigt ge det nigerianska moderbolaget del av vinsten hänförlig till tjänsterna. Efter diskussioner mellan parterna upphörde partnerskapet. SIAT skulle genom en engångsbetalning slutligt reglera alla anspråk den nigerianska koncernen hade. Den nigerianska koncernens moderbolag var dock ett holdingbolag beläget i Luxemburg. På grund av det mottagande företags hemvist tilläts SIAT inte avdrag för sina kostnader enligt belgiska regler.¹⁵¹

Huvudregeln tillät avdrag för sådana kostnader som var aktuella i målet men kostnaderna var inte avdragsgilla på grund av en speciell undantagsregel i belgisk lagstiftning. Undantagsregeln innebar att kostnaderna inte var avdragsgilla när transaktionen mottogs av skattskyldiga i annan medlemsstat, under förutsättning att mottagaren där inte beskattades eller var föremål för västenligt förmånligare beskattning än i Belgien. Undantagsregeln var inte tillämplig om den skattskyldige kunde styrka att kostnaderna motsvarat verkliga och legitima transaktioner som inte överskridit normala nivåer.¹⁵²

EUD konstaterade inledningsvis att nationell lagstiftning utgjorde en inskränkning i den fria rörligheten av tjänster om nationella regler innebar att det blev svårare att tillhandahålla sådana tjänster mellan medlemsstater än inom en och samma medlemsstat.¹⁵³ EUD konsta-

¹⁴⁹ Mål C-318/10 SIAT.

¹⁵⁰ Mål C-318/10 SIAT, p. 6.

¹⁵¹ Mål C-318/10 SIAT, p. 8-12.

¹⁵² Mål C-318/10 SIAT, p. 15-16.

¹⁵³ Mål C-318/10 SIAT, p. 18.

terade också att tidigare praxis fastställt att friheten att tillhandahålla tjänster innebär rättigheter för såväl tillhandahållare som mottagare av dessa tjänster.¹⁵⁴

På grund av presumptionen att kostnaderna inte var avdragsgilla, och de högre beviskraven för att kostnaderna motsvarade legitima transaktioner, innebar tillämpning av specialregeln att det var svårare att få avdrag för sina kostnader.¹⁵⁵ Vidare uppställdes i de belgiska reglerna att specialregeln var tillämplig då intäkterna efter transaktionen var föremål för väsentligt förmånligare skatteregler än intäkten hade varit i Belgien.¹⁵⁶ Hur väsentligt förmånligare beskattning skulle fastställas var enligt de belgiska reglerna inte klargjort utan en sådan bedömning och tillämpning lämnades till det belgiska skatteverket och domstolarna att göra.¹⁵⁷ EUD ansåg att det under sådana förutsättningar inte var bestämt i förväg med tillräcklig precision hur specialregeln skulle komma att tillämpas.¹⁵⁸ EUD ansåg att specialregeln i belgisk lagstiftning därför skulle kunna ha en hindrande effekt på tillhandahållandet av tjänster. Regeln innebar därför en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster.¹⁵⁹

EUD konstaterade att praxis tillåter inskränkande nationella regler under förutsättning av att kriterierna i en RoR-prövning uppfylls.¹⁶⁰ Enligt den belgiska regeringen fanns det rättfärdigande grunder som kunde medföra att reglerna skulle anses ha ett syfte som var motiverat med hänsyn till ett tvingande allmänintresse. De grunder som den belgiska regeringen anförde var förhindrandet av skatteflykt, säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten och upprätthållandet av en effektiv skattekontroll.¹⁶¹ EUD bekräftade att alla dessa rättfärdigande grunder möjligen kunde rättfärdiga den hindrande nationella regeln.¹⁶²

¹⁵⁴ Mål C-318/10 SIAT, p. 19.

¹⁵⁵ Mål C-318/10 SIAT, p. 24.

¹⁵⁶ Mål C-318/10 SIAT, p. 25.

¹⁵⁷ Mål C-318/10 SIAT, p. 26.

¹⁵⁸ Mål C-318/10 SIAT, p. 27.

¹⁵⁹ Mål C-318/10 SIAT, p. 28-29.

¹⁶⁰ Mål C-318/10 SIAT, p. 34.

¹⁶¹ Mål C-318/10 SIAT, p. 35.

¹⁶² Mål C-318/10 SIAT, p. 48.

EUD konstaterade med hänvisning till Thin Cap-målet¹⁶³ att bedömning av huruvida en transaktion uppstått på grund av ett legitimt syfte ska baseras på objektiva och verifierbara omständigheter för att anses vara proportionerliga, samtidigt som den skattskyldige måste ges möjlighet att lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl.¹⁶⁴ Vidare framhålls att skattemässiga skäl eller att samma tjänster hade kunnat utföras av leverantörer i samma medlemsstat, inte medför att affärsmässiga skäl inte föreligger. Slutligen får transaktioner bara skattemässigt korrigeras i den utsträckning de inte anses vara affärsmässigt motiverade.¹⁶⁵

EUD ansåg med anledning av tidigare praxis att kravet på bevisning av transaktioners legitimitet inte var oproportionerligt.¹⁶⁶ EUD ansåg det dock problematiskt att den skattskyldige ålades att systematiskt visa att transaktioner var legitima medan skattemyndigheten inte var skyldig att framlägga bevisning för att transaktionen utgjorde en fiktiv transaktion. Vidare kunde specialregeln också tillämpas utan förbestämda objektiva och verifierbara omständigheter för att visa att transaktionen utgjorde ett fiktivt upplägg på grund av skattehänseenden. Istället togs endast nivån på beskattningen i den andra medlemsstaten under beaktande.¹⁶⁷ EUD ansåg att den belgiska regeln var oproportionerlig på grund av den oklarhet som rådde för tillämpningen av regeln.¹⁶⁸ Regeln var inte tillräckligt rättssäker eftersom ”regler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av densamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag”¹⁶⁹. Rättssäkerheten var en avgörande faktor i proportionalitetsbedömningen.

¹⁶³ Mål C-524/04 Thin Cap, p. 84.

¹⁶⁴ Mål C-318/10 SIAT, p. 50.

¹⁶⁵ Mål C-318/10 SIAT, p. 51-52.

¹⁶⁶ Mål C-318/10 SIAT, p. 53.

¹⁶⁷ Mål C-318/10 SIAT, p. 55-56.

¹⁶⁸ Mål C-318/10 SIAT, p. 57 & 59.

¹⁶⁹ Mål C-318/10 SIAT, p. 58.

4 Är ränteavdragsbegränsningsreglerna förenliga med EU-rätten?

4.1 Inledning

Frågan om huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är förenliga med EU-rätten har väckts, inte bara i denna uppsats, utan även i doktrin¹⁷⁰ och av EU-kommissionen¹⁷¹. Efter att de svenska reglerna utvidgats den 1 jan 2013 har EU-kommissionen mottagit klagomål angående de svenska reglerna.¹⁷² Därefter har EU-kommissionen utfört en egen utredning av svenska ränteavdragsbegränsningsreglers förenlighet med EU-rätten. EU-kommissionen anser att svenska reglerna strider mot EU-rättens fria rörligheter.¹⁷³

EU-kommissionens ståndpunkt och frågor skickades till Regeringen i januari 2013. Regeringen besvarade EU-kommissionens frågor den 20 mars 2013.¹⁷⁴ I svaret till EU-kommissionen vidhöll Regeringen att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är förenliga med EU-rätten, något som också sägs i förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna.¹⁷⁵ Regeringen menar också att om så inte skulle vara fallet är reglernas hindrande av de fria rörligheterna rättfärdigade.¹⁷⁶ Argumentation för båda synsätten diskuteras nedan, varefter uppsatsförfattarens analys av rättsläget följer.

4.2 Argumentation för reglernas oförenlighet

EU-kommissionen inleder med att tillkännage att den är medveten om att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) tidigare uttalat att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna var förenliga med EU-rätten. Domen i HFD gällde dock de regler som fanns innan utvidgningen den 1 januari 2013. Vidare menar EU-kommissionen att HFD:s argumentation i domen inte var övertygande. EU-kommissionen håller med HFD i dess bedömning av att

¹⁷⁰ Se t.ex. Carneborn, C, Nya tioprocentregeln – En ren beräkningsregel? SN, 2013, s. 46-51 eller Ohlsson, F, Även solen har sina fläckar: EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler, SN, 2013, s. 102-116.

¹⁷¹ European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden.

¹⁷² European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, s. 1.

¹⁷³ European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, s. 5-6.

¹⁷⁴ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153.

¹⁷⁵ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 12.

¹⁷⁶ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 20.

de svenska reglerna inte är direkt diskriminerande.¹⁷⁷ EU-kommissionen framhåller att det dock även är förbjudet att inskränka friheterna genom indirekt diskriminering. Detta framgår av EUD:s praxis i bland andra målen C-294/97 Eurowings och C-324/00 Lankhorst-Hohorst.¹⁷⁸

Det framstår som troligt att ränta som betalas mellan företag i intressegemenskap då företagen är placerade i Sverige kommer vara avdragsgill på grund av 10 % -regeln. Vidare verkar det inte troligt att de inhemska skuldförhållanden som räntebetalningarna är hänförliga till kommer anses uppkommit på grund av skatteskal. Därför träffar räntevdragsbegränsningsreglerna främst räntebetalningar till företag med hemvist i andra medlemsstater. Detta utgör enligt EU-kommissionen en indirekt diskriminering.¹⁷⁹ EU-kommissionen anser att en situation där svenska företag betalar ränta på lån till företag i intressegemenskap i Sverige är jämförbar med en situation då det mottagande företaget har hemvist i annan medlemsstat.

De svenska reglerna innebär en negativ särbehandling av gränsöverskridande transaktioner jämfört med en inhemsk transaktion i två jämförbara situationer. Den negativa särbehandlingen kan påverka utländska företags vilja att bilda dotterbolag i Sverige. Den negativa särbehandlingen kan också påverka svenska företags vilja att bilda dotterbolag i andra medlemsstater. Därför anser EU-kommissionen att de svenska reglerna innebär ett hinder mot etableringsfriheten.¹⁸⁰

EU-kommissionen anser rättfärdigandegrunden förhindrande av skatteflykt eventuellt kan rättfärdiga de svenska reglerna. EU-kommissionen erinrar att tillämpningen av rättfärdigandegrunden kräver att reglerna motarbetar bara rent konstlade upplägg. Transaktionernas syfte ska vara att undkomma beskattning i medlemsstaten för att vinna ekonomiska fördelar. EU-kommissionen anser att de kriterier som finns för tillämpningen av de svenska reglerna inte åsyftar att hindra rent konstlade transaktioner. Istället tar de svenska reglerna en väsentlig skatteförmån i beaktning.¹⁸¹ De svenska reglerna gör så trots att EUD:s praxis fastställt att skattefördelar i sig inte innebär att en transaktion inte är affärsmässigt motive-

¹⁷⁷ European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, 4.

¹⁷⁸ European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, s. 4.

¹⁷⁹ European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, s. 5.

¹⁸⁰ European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, s. 5.

¹⁸¹ European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, s. 5.

rad.¹⁸² EU-kommissionen pekar också på att den svenska lagstiftningen inte endast korrigerar beskattningen till den del transaktionen anses vara av inte affärsmässiga skäl. Enligt de svenska reglerna nekas avdrag för hela transaktionen. EU-kommissionen noterar också att bevisningsbördan innebär att den skattskyldige ska bevisa att transaktionen är huvudsakligen affärsmässigt motiverad medan Skatteverket inte ens måste framlägga prima facie bevisning om motsatsen. Vidare anges det inte några objektiva kriterier för bedömningen av huruvida företagen vinner en väsentlig skattefördel. Sammantaget anser EU-kommissionen därför att de svenska reglerna inte är rättssäkra.¹⁸³ I och med detta gör EU-kommissionen bedömningen att de svenska reglerna inte kan motiveras med RoR-prövningen då reglerna inte är proportionerliga.

Carneborn håller med om att tillämpningen av 10 % -regeln innebär att Skatteverket och domstolar kommer bedöma skälet till skuldförhållandet utifrån den vägledning som ges i förarbetena till de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Detta innebär att 10 % -regeln har gått från att vara en ren beräkningsregel till att en regel som bedöms på omständigheter som saknar objektiv verifierbarhet. Avsaknaden av objektivt verifierbara omständigheter innebär en sådan rättsosäker oklarhet som EUD diskuterar i SIAT-målet. 10 % -regeln borde därför kunna anses vara oförenlig med EU-rätten.¹⁸⁴

I hela sitt resonemang följer EU-kommissionen EUD:s praxis och likheter kan ses speciellt med EUD:s argumentation i SITA-målet. Även Carneborn hänvisar till EUD:s avgörande i SITA-målet. Problematiken angående de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rätten finns främst att finna i reglernas tillämpningssvårigheter. De oklarheter som finns i tillämpningen anses utgöra en rättsosäkerhet som innebär att reglerna inte kan anses proportionerliga.

4.3 Argumentation för reglernas förenlighet

I förarbetena till de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna utfördes en utredning av reglernas förenlighet med EU-rätten. Utredningen fokuserade på reglernas förenlighet med

¹⁸² EU-kommissionen hänvisar i första hand till mål C-318/10 SIAT, p. 51.

¹⁸³ European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, s. 6.

¹⁸⁴ Carneborn, C, Nya tioprocentregeln – En ren beräkningsregel?, s. 50.

etableringsfriheten.¹⁸⁵ Regeringen anser att de svenska reglerna är förenliga etableringsfriheten och håller därmed fast vid den bedömning som gjordes i förarbetena.¹⁸⁶

Regeringen uppmärksammar att det enligt EUD:s praxis föreligger ett hinder för en fri rörlighet när skilda regler tillämpas på jämförbara situationer eller när samma regel tillämpas i olika situationer.¹⁸⁷ Regeringen anser att sådan tillämpning inte sker i samband med de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna.¹⁸⁸

Regeringen instämmer i den bedömning som gjorts av HFD i mål 2011 ref. 90 där de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna ansågs vara förenliga med de fria rörligheterna.¹⁸⁹ I domskälen till detta mål uttrycktes att liknande regler har prövats av EUD i Lankhorst-Hohorst-målet. Reglerna skiljde sig dock något åt. De tyska reglerna var bara tillämpliga på räntor hänförliga till kapital som tillskjutits av ägare som inte hade rätt till skattekredit i Tyskland. De svenska reglerna uppställer i praktiken inte något krav på att beskattning ska ske på räntorna i Sverige. Anledningen till att reglerna i Lankhorst-Hohorst-fallet inte ansågs förenliga var just denna skillnad i de tyska reglerna. HFD ansåg därför att de svenska reglerna inte utgjorde något hinder mot de fria rörligheterna.¹⁹⁰ HFD uttalade även att EUD i ett avgörande¹⁹¹ fastställt att medlemsstater kan villkora avdragsrätt med krav på hur beskattning sker i andra länder.¹⁹² Regeringen anser att denna princip är tillämplig på 10 % -regeln som uppställer ett krav på hur räntebetalningen beskattas hos mottagaren.¹⁹³ Vidare erinrade HFD att EUD i ett förhandsavgörande¹⁹⁴ uttalat att negativa skattemässiga konsekvenser inte är ett hinder mot de fria rörligheterna om konsekvenserna är en följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning.¹⁹⁵ HFD ansåg med hänvisning till dessa förhands-

¹⁸⁵ Prop. 2012/13:1, s. 269 f.

¹⁸⁶ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 6.

¹⁸⁷ Regeringen hänvisar till mål C-311/97 Royal Bank of Scotland.

¹⁸⁸ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 6 f.

¹⁸⁹ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 8.

¹⁹⁰ HFD mål 2011 ref. 90.

¹⁹¹ Mål C-231/05 Oy AA, p. 37.

¹⁹² HFD mål 2011 ref. 90.

¹⁹³ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 8.

¹⁹⁴ Mål C-403/03 Schempp.

¹⁹⁵ HFD mål 2011 ref. 90.

avgöranden att de svenska ränteavdragsreglerna var förenliga med EU-rätten. Den negativa skattemässiga konsekvensen av att räntebetalningar till mottagare i länder där beskattning av räntan är lägre än tio procent inte är avdragsgilla, medan räntebetalning som sker till mottagare i Sverige är avdragsgill, är en negativ skattemässig konsekvens som följer av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning.¹⁹⁶

Regeringen stödjer sig på HFD:s argumentation i bemötandet av EU-kommissionen uttalande om att reglerna i princip bara blir tillämpliga på mottagare som inte har hemvist i Sverige i och med 10 % -regeln. Regeringen hänvisar också till ett avgörande från EUD där det framgår att en medlemsstat inte kan anses vara skyldig att utforma sin skattelagstiftning för att säkerställa att lagstiftningen utjämnar olikheter som följer av medlemsstaternas nationella skattelagstiftning.¹⁹⁷ Därför innebär reglerna inte någon indirekt diskriminering.¹⁹⁸ Regeringen håller heller inte med EU-kommissionen om att reglerna bara blir tillämpliga vid gränsöverskridande transaktioner. Även vid rent inhemska transaktioner finns möjlighet att transaktioner sker för att erhålla väsentlig skatteförmån. 10 % -regeln är bara en del av den totala bedömningen gällande huruvida en transaktion är affärsmässigt motiverad.¹⁹⁹

Med detta sagt går Regeringen ändå vidare till att rättfärdiga de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Regeringen gör detta i händelse av att reglerna kommer att anses hindra etableringsfriheten, och trots att EU-kommissionen gjort bedömningen att reglerna är ett hinder som inte kan rättfärdigas.²⁰⁰

EU-kommissionen tog endast upp rättfärdigandegrunden hindrande av skatteflykt. Regeringen å sin sida anser att syftet med reglerna inte endast är att hindra skatteflykt. Reglerna uppkom för att förhindra urholkning av skattebasen. Med detta, menar Regeringen, innefattas rättfärdigandegrunden att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten och i viss mån även territorialitetsprincipen. Detta eftersom reglerna hindrar att skattesub-

¹⁹⁶ HFD mål 2011 ref. 90.

¹⁹⁷ Mål C-371/10 National Grid Indus, p. 62.

¹⁹⁸ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 8.

¹⁹⁹ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 10.

²⁰⁰ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 12.

jekt själva kan välja vilken medlemsstats beskattning som ska bli tillämplig och säkerställer att vinster som upparbetats i Sverige beskattas i Sverige.²⁰¹

Regeringen hänvisar återigen till EUD:s resonemang i Oy AA-målet²⁰². I målet accepterades begränsningar i koncernbidragsavdragsrätten. Utan begränsningarna hade bolagskoncerner fritt kunnat välja i vilken medlemsstat ett dotterbolags vinst tas upp till beskattning. En sådan möjlighet skulle äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Medlemsstaten där dotterbolaget var beläget skulle utan begränsningarna vara tvunget att ge upp sin beskattningsrätt. Regeringen tillägger att incitamentet att flytta vinst blir större om vinsten inte överhuvudtaget beskattas i mottagande land. Förfaranden som reglerna i Oy AA-målet förhindrade är således av samma karaktär som de svenska ränteavdragsreglerna syftar till att förhindra.²⁰³ Rättfärdigandegrunden är därför tillämplig även på de svenska reglerna.

Regeringen anser därmed att hindrande av skatteflykt inte är den enda tillämpliga rättfärdigandegrunden. EU-kommissionens uttalande om att avdrag för räntekostnader bara får vägras till den del sådan kostnad inte är marknadsmässig är då inte längre relevant.²⁰⁴ EUD har nämligen uttalat att även om de krav som uppställs på rättfärdigandegrunden för att hindra skatteflykt inte är uppfyllda, kan de krav som uppställs på en välavvägd fördelning av beskattningsrätten vara uppfyllda, samt vara proportionerliga.²⁰⁵

EU-kommissionens uttalande med hänvisning till SIAT-målet att bevisbördan är problematisk och att de omständigheter på vilka bedömningen av affärsmässigt motiverat inte utgörs av objektivt fastställda kriterier. Regeringen hänvisar till att reglerna om bevisbörda följer de allmänna principer som finns för avdragsyrkanden i svensk skatterätt.²⁰⁶ För de omständigheter som krävs för att fastställa om en skattskyldigs förfarande varit i huvudsak att vinna skattefördelar finns det vägledning i förarbetena avseende affärsmässiga skäl. Vidare

²⁰¹ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 12.

²⁰² Mål C-231/05 Oy AA, p. 55-56.

²⁰³ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 13.

²⁰⁴ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 13 f..

²⁰⁵ Mål C-311/08 SIG, p. 66.

²⁰⁶ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån, Fi2013/153, s. 16.

ställs det lägre krav på bevisningen än i SIAT-målet. Regeringen anser därför att reglernas tillämpning är tillräckligt förutsägbar och tydlig. Därmed är reglerna proportionerliga.²⁰⁷

4.4 Analys

4.4.1 Inskränker ränteavdragsbegränsningsreglerna de fria rörligheterna?

Uppsatsens syfte är indelat i två delfrågor. Den första av dessa två frågor är huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inskränker de fria rörligheter som fastställts i EU-rätten. Det är fastställt att EU-rätten har företräde framför nationell rätt. Det är också fastställt att nationell lagstiftning inskränker dessa fria rörligheter om det kan anses att nationella regler utgör ett hinder för medborgare av medlemsstat att använda sig av dessa friheter. Av intresse är härmed att fastställa vilken av dessa fria rörligheter bedömningen om hinder ska utrönas.

I HFD:s domskäl i 2011 ref. 90 behandlas ränteavdragsbegränsningsreglerna som ett eventuellt hinder mot etableringsfriheten. Reglerna prövas mot etableringsfriheten också av EU-kommissionen och av Regeringen. De fria rörligheter som kan ha relevans vid en bedömning av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är etableringsfriheten, den fria rörligheten för tjänster och den fria rörligheten för kapital. EUD har i flera mål uttalat att om flera olika fria rörligheter kan vara applicerbara på en situation bestäms det vilken fri rörlighet som ska behandlas genom att se till syftet med lagstiftningen och vad lagstiftningen faktiskt reglerar. På så vis fastställs den dominerande fria rörligheten som eventuellt hindras av en regel. EUD har vidare uttalat att de andra fria rörligheterna som eventuellt hindras av nationella regler än den som en bedömning sker av, endast hindras som en naturlig följd till hindrandet av den dominerande fria rörligheten. I mål där EUD funnit att etableringsfriheten varit den dominerande fria rörligheten har bedömningen grundats på att reglerna fokuserat på ägarförhållande som ger ägaren bestämmandeinflytande över andra företag.

Den svenska lagstiftningen reglerar i realiteten koncernföretags möjlighet att bedriva sin verksamhet i samband med lånefinansiering, där skulderna uppstår mellan företag i intressegemenskap. De svenska reglerna grundas på en bedömning av om företag är i intressegemenskap, och reglerna har därför ett fokus på ägarförhållande där inflytandet över andra

²⁰⁷ Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna, Fi2013/153, s. 18.

företag är avgörande för reglernas tillämplighet. Därför är det till synes rimligt och korrekt att bedöma de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna utifrån etableringsfriheten.

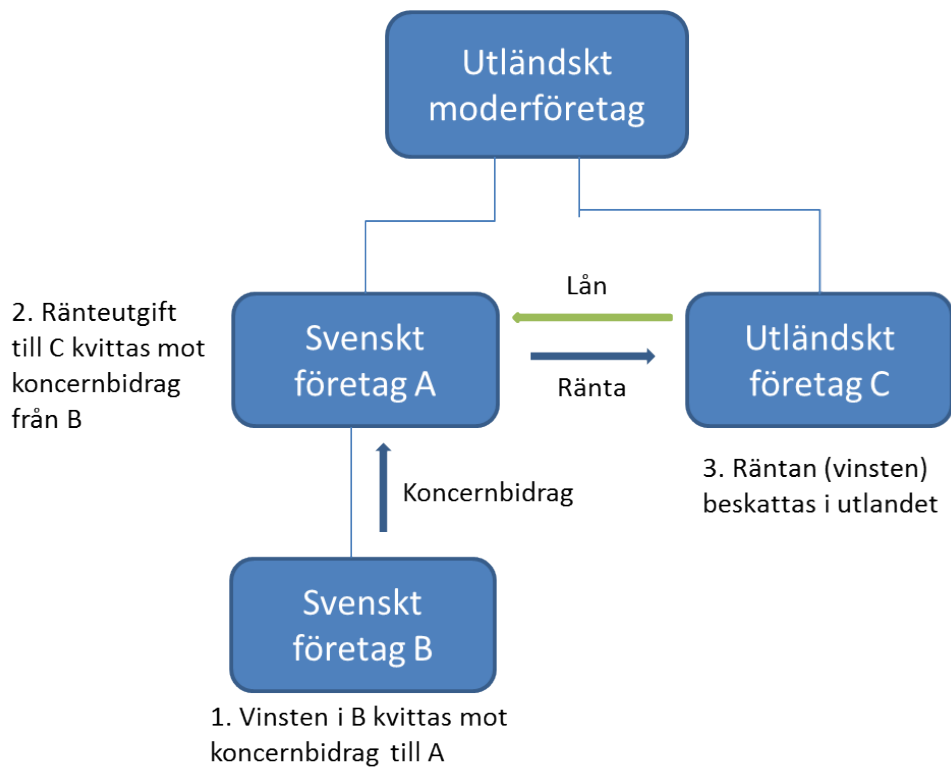
Den första delfrågan i syftet kan därför jämföras med frågan om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör ett hinder mot etableringsfriheten. I Lasteyrie-målet uttalade EUD att en snäv eller väldigt liten inskränkning i etableringsfriheten inte kan accepteras.²⁰⁸ Det krävs alltså inte en stor inskränkning i etableringsfriheten för att nationella regler ska anses hindrande.

Huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör ett hinder mot etableringsfriheten måste, som beskrivits tidigare, avgöras utifrån vad skillnaden blir för gränsöverskridande transaktioner jämfört med rent inhemska transaktioner. Vidare måste det föreligga en objektivt jämförbar situation.

Huvudregeln är att en objektivt jämförbar situation föreligger när obegränsat skattskyldiga jämförs med andra obegränsat skattskyldiga eller när begränsat skattskyldiga jämförs med andra begränsat skattskyldiga. De företag som eventuellt behandlas olika är i objektivt jämförbara situationer då reglerna behandlar företag belägna i Sverige eftersom de skattskyldiga som jämförs är obegränsat skattskyldiga.

För att de svenska reglerna ska anses utgöra ett hinder krävs därefter att en olikabehandling sker. Som tidigare fastställs har EUD frångått att bedöma vilken typ av diskriminering som en olikabehandling enligt reglerna innebär. Det är tillräckligt att undersöka huruvida ett hinder mot etableringsfriheten föreligger i samband med en eventuell olikabehandling. För att utreda om sådant hinder föreligger kan situationen exemplifieras. Skatteverket har i sin utredning påpekat det vanligast förekommande skatteplaneringsförfarandet som är enligt följande företagsstruktur:

²⁰⁸ Mål C-9/02 Lasteyrie, p. 43.



209

Huvudregeln i de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna träffar alla företag i intresse- gemenskap lika. Avdragsrätt föreligger inte för skulder till annat företag i intresse- gemenskapen. Huvudregeln utgör därför ingen olikabehandling för räntekostnader som betalats till företag C enligt exemplet ovan, än om det utländska företaget C hade varit beläget i Sverige. Huvudregeln utgör därför inget hinder mot etableringsfriheten.

Frågan kvarstår dock huruvida någon av undantagsreglerna, 10 % -regeln och ventilen, kan innebära att ränteavdragsreglerna innebär ett hinder mot etableringsfriheten. Det sägs i för- arbetena till reglerna att gällande 10 % -regeln ska, för företag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt, räntekostnader inte anses ge upphov till någon väsentlig skatteförmån. För att koncernbidrag ska kunna ges måste mottagaren av avdraget vara skattskyldigt i Sve- rige.²¹⁰ Vidare kommer det mottagande företaget, om detta är beläget i Sverige, beskattas för inkomsten med över 10 %. Om det mottagande företaget istället, som i exemplet, är be- läget utomlands finns risken att beskattning av inkomsten för räntekostnaden inte beskattas till den satta gränsen om 10 %. Detta innebär att ränteavdragsreglerna i realiteten begränsar avdragsrätten i större utsträckning för skulder till det utländska företaget C än i fallet om

²⁰⁹ Bilden går att finna i Prop. 2012/13:1, s. 231.

²¹⁰ Se Inkomstskattelagen 35:2-2a.

företag C är beläget i Sverige. Att de svenska reglerna främst är inriktade på att begränsa avdragsrätten för räntekostnader till utländska företag framkommer också av förarbetena. Reglerna har införts för att hindra en urholkning av den svenska skattebasen. Därigenom kan utläsas att det är betalningar till utlandet reglerna i första hand är inriktade på eftersom betalningar till andra svenska företag inte flyttar vinsterna utomlands. Sättet som 10 % -regeln tillämpas på innebär att företag C behandlas olika beroende på om företaget är beläget i Sverige eller utomlands. Reglerna borde därför enbart på dessa grunder kunna innebära ett hinder mot etableringsfriheten.

Vidare är en jämförelse med SIAT-målet relevant gällande kriterierna för tillämpning av ventilen och för undantagen tillämpning av 10 % -regeln. I SIAT-målet ansåg EUD att de belgiska reglerna var problematiska i vissa hänseenden. De belgiska reglerna tillät inte en skattskyldig avdrag för räntekostnader då mottagaren var skattskyldig i annan medlemsstat där mottagaren åtnjöt väsentligt förmånligare beskattning än om mottagaren varit skattskyldig i Belgien. Undantag från denna regel tillämpades om den som sökte göra avdrag för räntekostnad kunde styrka att kostnaderna motsvarade verkliga och legitima transaktioner som inte överskred normala nivåer. EUD ansåg att det inte klart framgick av de belgiska reglerna hur bedömning av huruvida mottagaren åtnjöt väsentligt förmånligare beskattning skulle ske, utan denna bedömning lämnades åt det belgiska skatteverket och belgiska domstolar. Det i samband med presumtionen att kostnaderna inte var avdragsgilla ansågs utgöra en oklarhet i tillämpningen av reglerna. Att förutsättningarna för tillämpning inte var tillräckligt preciserade kunde avskräcka från gränsöverskridande etablering. Denna oklarhet utgjorde därför ett hinder mot de fria rörligheterna.

De svenska reglerna liknar de belgiska reglerna i dessa avseenden. Det har i förarbetena till lagen uppställts en del omständigheter som ska ge vägledning för tillämpningen av reglerna. Omständigheterna ska användas i bedömningen av uttrycken huvudsakligen i syfte att få väsentlig skatteförmån och huvudsakligen affärsmässigt motiverat. De nämnda omständigheterna i förarbetena är dock på intet sätt uttömmande och det finns många omständigheter som inte behandlas. Det framkommer också att bedömningen av omständigheternas relevans lämnas åt Skatteverket och domstolarna att utveckla i praxis. Det framkommer därför inte av varken lag eller förarbeten tillräckligt precist hur tillämpning av 10 % -regeln och ventilen kommer ske. Vidare uppställs knappt någon vägledning alls om vad en väsentlig skatteförmån innebär. Även i de svenska reglerna är presumtionen att kostnaderna inte är

avdragsgilla. Den osäkerhet som rådde för tillämpningen i SIAT-målet råder därmed även för svenska reglers tillämpning.

Att reglerna nästan uteslutande träffar företag med räntekostnader till företag utomlands innebär att företag i objektivet jämförbara situationer behandlas olika. Den bristande tydligheten för reglernas tillämpning innebär att en sådan olikbehandling också är svår att förutse. De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna kan därför få till följd att avskräcka svenska företag från att ta lån av utländska företag i intressegemenskapen eftersom de löper risk att negativt särbehandlas. Det kan i sin tur också avskräcka företag från att etablera sig i Sverige, eller svenska företag från att etablera sig i annan medlemsstat, eftersom en sådan negativ särbehandling är svår att förutse.

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör därför ett hinder mot etableringsfriheten.

4.4.2 Kan en sådan inskränkning rättfärdigas?

Eftersom de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna kan anses utgöra ett hinder mot etableringsfriheten aktualiseras den andra delfrågan i uppsatsens syfte. Den andra frågan är huruvida ett sådant hinder mot etableringsfriheten kan rättfärdigas.

Den svenska Regeringen har som huvudsakligt syfte för reglernas uppkomst hänvisat till behovet av att skydda den svenska skattebasen från att urholkas. Detta tolkar uppsatsförfattaren som att det rör sig om att skydda den svenska skattebasen. Detta är en grund som prövats av EUD. EUD ansåg dock att skydd av skattebasen inte utgör en acceptabel grund som kan rättfärdiga ett hinder av etableringsfriheten. Regeringen hävdar dock att denna önskan att skydda skattebasen kan rättfärdigas genom att se till behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten och med territorialitetsprincipen.

Säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten har, så som Regeringen argumenterar med stöd av Oy AA-målet, accepterats av EUD som ett trängande allmänintresse. Därmed kan denna grund rättfärdiga en hindrande nationell lagstiftning. Rättfärdigandegrunden kan, men behöver inte, kombineras med andra rättfärdigandegrunder. De svenska reglerna tillåter tillämpning av denna rättfärdigandegrund. I de fall mottagaren av räntebetalning är det utländska företaget C, innebär reglerna att intressegemenskapen inte har möjlighet att välja var beskattning av dessa vinster ska ske. Utan reglerna skulle därför

den välavvägd fördelningen av beskattningsrätten äventyras eftersom företagen då i praktiken haft möjlighet att välja var förluster ska beaktas.

Regeringen hänvisar också till territorialitetsprincipen. Det är dock fastställt av gällande praxis att territorialitetsprincipen främst kan användas för att negativt särbehandla begränsat skattskyldiga jämfört med obegränsat skattskyldiga. Detta är inte den negativa särbehandling som sker genom de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Vid tillämpning av de svenska reglerna får en del obegränsat skattskyldiga företag göra avdrag för räntekostnader medan andra obegränsat skattskyldiga företag inte godkänns dessa avdrag. Territorialitetsprincipen kan inte användas för att rättfärdiga sådana regler. Rättfärdigandegrunden lämnas därför utan vidare hänseende.

För att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna ska kunna rättfärdigas med hänsyn till säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten krävs det att reglerna är acceptabla enligt RoR-prövningen.

Det första kriteriet i RoR-prövningen är uppfyllt av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Kriteriet är uppfyllt eftersom reglernas tillämpning inte baseras på företagens hemvist. De svenska reglerna är därför inte direkt diskriminerande.

Det andra kriteriet i RoR-prövningen uppfylls möjligen av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna då reglerna uppfyller ett trängande allmänintresse. Med detta menas, som tidigare fastställts, att det ska finnas en rättfärdigande grund som EUD accepterar. Eftersom reglernas syfte sammanfaller med motiveringen till rättfärdigandegrunden är grunden tillämplig på reglerna. Det förefaller också som att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas syfte är att undvika att skatteförmåner tillägnas företagen genom att vinster flyttas utomlands genom aggressiv planering. Det ligger nära till hands att uppfatta detta som att även förhindrandet av skatteflykt är en rättfärdigande grund som kan vara aktuell. Det finns alltså två rättfärdigande grunder som möjligen uppfyller det andra kriteriet i RoR-prövningen. Det är dock oklart om huruvida det andra kriteriet skulle anses vara uppfyllt vid en prövning av EUD. EUD har nämligen i *Eurowings*-målet²¹¹ uttalat att negativ särbehandling av företaget som har kostnaden, räntekostnad för svenskt företag A, inte kan rättfärdigas med att mottagaren, utländska företaget C, var föremål för en lägre beskattning. Det finns dock ändå anledning att utreda huruvida det tredje och fjärde kriteriet är uppfyllt.

²¹¹ Mål C294/97 *Eurowings*, p. 43 & 44.

EUD har nämligen i andra mål inte helt avfärdat regler på det sätt som gjordes i Eurowings-målet. I t.ex. SIAT-målet ansåg domstolen att rättfärdigandegrunder kunde tillämpas på regler som negativt särbehandlar företaget som har kostnaden på grund av att mottagaren är föremål för väsentligt förmånligare beskattning.

Det tredje och fjärde kriteriet i RoR-prövningen kan behandlas samtidigt. Vid en bedömning av huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna uppfyller dessa kriterier blir en jämförelse med EUD:s avgörande i SITA-målet relevant. Även i detta fall togs behovet av att upprätthålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten och förhindrandet av skatteflykt upp som rättfärdigandegrund. EUD uttalade också i fallet att rättssäkerheten är beroende av att tillräckligt vägledning och precision ges för tillämpningen av nationella regler. Med detta menas bl.a. att de omständigheter bedömningen för tillämpning grundas på måste vara objektivt verifierbara. Kravet innebär att regeln måste vara rättssäker och detta anses vara av särskild vikt då negativa konsekvenser kan drabba företag och enskilda. Om kraven på rättssäkerhet inte uppfylls kan en regel inte anses proportionerlig.

Med utgångspunkten att reglerna är utformade så att de uppfyller sitt syfte att skydda behovet av att upprätthålla den välavvägda beskattningsrätten eller förhindra skatteflykt blir RoR-prövningen beroende av reglernas proportionalitet. Avseende de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas proportionalitet uppstår problematik i samband med 10 % - regeln och ventilen. I det följande kommer problematiken för tillämpningen av ventilen behandlas först. Därefter kommer problematiken för undantagen tillämpning av 10 % - regeln behandlas.

Ventilen kan tillämpas om skuldförhållandet har uppkommit av huvudsakligen affärsmässiga skäl. Uttrycket huvudsakligen har uppgetts innebära 75 %. Detta följer de normala bevisningskrav som gäller vid andra skattemässiga yrkanden. Därmed torde beviskravet som uttrycket medför vara välkänt för den skattskyldige. Bevisbördan åligger den som yrkar avdraget vilket också följer allmänna skattemässiga principer. I SIAT-målet innebar en ökad bevisbördan att reglerna ansågs oproportionerliga. Det borde inte vara fallet vid en tillämpning av ventilen.

De omständigheter som angetts i förarbetena för en bedömning av affärsmässiga skäl är något knapphändiga. Förarbetena pekar ut ett begränsat antal omständigheterna och hur dessa påverkar en bedömning. Regeringen menar att begreppet affärsmässiga skäl inte är ett nytt begrepp varför innebörden inte är oklar. Det sägs dock i förarbetena också att vad som

utgör affärsmässiga skäl kommer att fastställas i praxis framöver på grund av att det inte är möjligt att beskriva vilka omständigheter som är relevanta i ett specifikt fall. Vid tillämpning av ventilen kvarstår det därför sådana oklarheter som EUD ansåg innebära en rättsosäkerhet i SIAT-målet. EUD utpekade specifikt att det innebär en rättsosäkerhet att överlämna bedömningen av omständigheters relevans till skatteverk och domstolar. Istället skulle bedömning ske genom objektivt verifierbara omständigheter så att den skattskyldige på förhand kan förutse utgången. Tillämpningen av ventilen är baserad på liknande godtyckliga bedömningar av skatteverket och domstolar då det saknas objektivt verifierbara omständigheter i förarbetena. Ventilen borde därför kunna anses vara rättsosäker och därmed oproportionerlig vid en prövning av EUD.

Tillämpning av 10 % -regeln kan undantas om det huvudsakliga syftet med skuldförhållandet är att få en väsentlig skatteförmån. För tillämpning av ventilen är det därför upp till företaget som yrkar avdraget att visa att så inte är fallet. Gällande beviskravet och bevisbördan, som följer av uttrycket huvudsakligen, följer samma resonemang som angavs för tillämpningen av ventilen. Eftersom bevisbördan och beviskravet om 75 % följer allmänna skattemässiga principer om avdragsyrkande, innebär uttrycket huvudsakligen ingen oklarhet för den skattskyldige. Företag måste dock ändå vid en process kunna visa vilka omständigheter som styrker dess yrkande. Det uppstår i det läget en problematik på liknande grunder som för ventilens tillämpning.

Vid undantagen tillämpning ska hänsyn tas till om syftet med skuldförhållandet varit att få en väsentlig skatteförmån. En sådan bedömning baseras dels på om affärsmässiga skäl föreligger, dels på andra omständigheter av relevans. Det har i förarbetet angetts några omständigheter som inverkar på en sådan bedömning, bl.a. de omständigheter som påverkar bedömningen av affärsmässiga skäl. Det är dock, precis som i fallet med ventilen, många omständigheter som inte tas med. Även vid undantagen tillämpning av 10 % -regeln är tanken att vilka omständigheter som är relevanta, och omständigheters relevans, ska avgöras i det specifika fallet. Återigen blir det därför fråga om en bedömning som görs utan att det finns objektivt verifierbara omständigheter att grunda en sådan bedömning på. Bedömningen sker därför godtyckligt av skatteverket och domstolar. Vidare finns det näst intill ingen vägledning i förarbetena avseende innebörden av väsentlig skatteförmån. Tillämpningsproblemen är jämförbara med tillämpningsproblemen för ventilen. Det innebär med hänsyn till EUD:s avgörande i SIAT-målet att den skattskyldige inte har möjlighet att på förhand veta

om tillämpning av 10 % -regeln kommer undantas eller inte. Regeln borde således kunna anses vara rättsosäker och oproportionerlig vid en bedömning av EUD.

Sammantaget framstår det som att det går att ifrågasätta huruvida de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle anses uppfylla framförallt det fjärde kriteriet i en RoR-prövning. Det är även möjligt att ifrågasätta reglernas uppfyllande av det andra kriteriet i RoR-prövningen. Därmed kan de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rätten ifrågasättas, både i fråga om huruvida reglerna utgör ett hinder mot etableringsfriheten och om huruvida reglerna kan rättfärdigas.

5 Slutsats

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna utvidgades den 1 januari 2013. Reglerna begränsar företags möjligheter till avdrag för räntekostnader. För att avdrag för räntekostnad ska få göras måste någon av undantagsreglerna vara tillämplig, antingen 10 % -regeln eller ventilen. För 10 % -regelns tillämplighet krävs det att företaget visar att skuldförhållandet räntebetalningen är hänförlig till inte huvudsakligen uppstått i syfte att få en väsentligt förmånligare beskattning. För ventilens tillämplighet krävs det att skuldförhållandet uppkommit av huvudsakligen affärsmässiga skäl.

Reglernas förenlighet med etableringsfriheten i EU-rätten har ifrågasatts av bl.a. EU-kommissionen. Reglerna kan troligtvis anses utgöra ett hinder mot etableringsfriheten. Reglerna begränsar nämligen avdragsrätten för företag med skuldförhållande till ett utländskt företag i större utsträckning än reglerna begränsar avdragsrätten för företag med skuldförhållande till ett svenskt företag. Detta beror på att det mottagande företaget kommer att beskattas med över tio procent om det är beläget i Sverige medan detta är oklart gällande utländska företag. Vidare anses det inte föreligga någon skatteförmån när koncernbidragsrätt föreligger, vilket det bara kan göra till andra svenska aktiebolag.

Vidare är de omständigheter som ska ligga till grund för bedömningar av de kriterier som uppställs för undantagsreglernas tillämplighet inte objektivt verifierbara i lagtexten eller dess förarbeten. Detta medför att tillämpningen av reglerna är svåra att förutse för den skattskyldige då bedömning av omständigheterna lämnas till Skatteverket och domstolar. En sådan oklarhet i tillämpningen borde innebära ett hinder av etableringsfriheten eftersom det kan avskräcka svenska företag från att skuldsätta sig till utländska företag. Det kan också avskräcka svenska företag från att bilda utländska dotterbolag såväl som att avskräcka utländska företag att bilda svenska dotterbolag.

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna borde inte anses kunna rättfärdigas enligt RoR. Reglerna torde finnas uppfylla de tre första kriterierna i en RoR-prövning. Det fjärde kriteriet innebär att reglerna ska vara proportionerliga. EUD uttalade i SIAT-målet att tillämpningen av regler måste grundas på objektivt verifierbara omständigheter. Utan objektivt verifierbara omständigheter blir det svårt för den skattskyldige att veta hur reglerna kommer tillämpas. När bedömningen av kriterierna för reglernas tillämpning lämnas till Skatteverket och domstolar, i samband med brist på objektivt verifierbara omständigheter, är reglerna rättsosäkra. Rättsosäkra regler kan enligt EUD:s uttalande i SIAT-målet inte an-

ses vara proportionerliga. De svenska ränteavdragsreglerna liknar i flera avseenden de regler som behandlades i SIAT-målet. Det finns en liknande brist på objektivt verifierbara omständigheter för de svenska reglernas tillämpning. Därför borde de svenska reglerna inte komma att anses som proportionerliga. Eftersom alla kriterierna i RoR-prövningen inte borde anses uppfyllda, borde reglerna anses vara oförenliga med etableringsfriheten och därmed oförenliga med EU-rätten.

Referenslista

EU direktiv och yttranden från EU-kommissionen

Rådet 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

European Commission, EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden, Brussels 09/01/2013

Svenska källor

Offentligt tryck

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

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

Övrigt

Finansdepartementets promemoria, Effektivare ränteavdragsbegränsningar (Fi2012/1349)

SKV:s promemoria, Förslag om begränsningar i avdragsrätten m.m. på vissa skulder, dnr 131-348803-08/113

SKV:s ställningstaganden, Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande västenligt inflytande, undantaget från 10 % -regeln och ventilen, Dnr 131-117306/111

Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån (EU Pilot 4437/13/TAXU-Sweden), Fi2013/153

Praxis

EU-domstolen

Mål C-26/62 Van Gend en Loos [1963] ECR 13

Mål C-6/64 Costa v. ENEL [1964] ECR 585

Mål C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft [1970] ECR 1125

Mål C-2/74 Reyners [1974] ECR 631

Mål C-106/77 Simmenthal [1978] ECR 629

Mål C-270/83 Avoir Fiscal [1986] ECR 273

Mål C-297/93 Schumacker [1995] ECR I-225

Mål C-55/94 Gebhard [1995] ECR I-4165

Mål C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089

Bilagor

- Mål C-250/95 Futura Participations [1997] ECR I-2471
- Mål C-118/96 Safir [1998] ECR I-1919
- Mål C-294/97 Eurowings [1999] ECR I-7447
- Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland [1999] ECR I-2651
- Mål C-35/98 Verkooijen [2000] ECR I-4071
- Mål C-136/00 Danner [2002] ECR I-8147
- Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst [2002] ECR I-11779
- Mål C-436/00 X and Y [2002] ECR I-10829
- Mål C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-2409
- Mål C-319/02 Manninen [2004] ECR I-7477
- Mål C-403/03 Schempp [2005] ECR I-6421
- Mål C-446/03 Marks & Spencer [2005] ECR I-10837
- Mål C-196/04 Cadbury Schweppes [2006] ECR I-7995
- Mål C-452/04 Fidium Finanz [2006] ECR I-9521
- Mål C-471/04 Keller Holding [2006] ECR I-2107
- Mål C-492/04 Lasertec [2007] ECR I-3777
- Mål C-524/04 Thin Cap [2007] ECR I-2107
- Mål C-231/05 Oy AA [2007] ECR I-6373
- Mål C-311/08 SIG [2010] ECR I-487
- Mål C-337/08 X Holding [2010] ECR I-1215
- Mål C-397/09 Scheuten Solar Technology [2011] ECR 00000
- Mål C-318/10 SIAT, ännu inte publicerat
- Mål C-371/10 National Grid Indus, ännu inte publicerat

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2011 ref 90

Litteratur

Carneborn, C, Nya tioprocentregeln – En ren beräkningsregel?, SN, 2013, s. 46-51

- Cerioni, L, EU Corporate Law and EU Company Tax Law, Edward Elgar Publishing Limited, 2007
- Craig, P, de Búrca, G, EU Law: Text, Cases and Materials, femte upplagan, Oxford University Press Inc., 2011
- Dahlberg, M, Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital, Kluwer Law International, 2005
- Dahlberg, M, Internationell beskattning, tredje upplagan, Studentlitteratur, 2012
- Englmair, V, Ed. Lang, M, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, Linde Verlag Wein, 2010
- Hettne, J, Otken, I, EU-rättslig metod, andra upplagan, Norstedts juridik, 2011
- Isenbaert, M, EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation, IBFD, 2010
- Ohlsson, F, Även solen har sina fläckar: EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler, SN, 2013, s. 102-116
- Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod och argumentation, Norstedts juridik, 2007
- Smit, D, EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation, Kluwer Law International, 2012
- Strömholm, S, Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära, femte upplagan, Norstedts juridik, 1996
- Ståhl, K, Persson Österman, R, EU-skatterätt, tredje upplagan, Iustus Förlag AB, 2011