FREDRIK OHLSSON

Ränteavdragen och EU-rätten

Jag har i en tidigare artikel i Skattenytt ifrågasatt ränteavdragsreglernas förenlighet med EU-rätten. Min slutsats var att Sverige inte borde balansera på slak lina och införa regler som är så svårtillämpade att de faktiskt riskerade att fällas av EU-domstolen. Min bedömning är att regeringen inte klarade av sin balansgång. Rättsutvecklingen i EU-domstolen det senaste året gör nämligen att det finns än starkare skäl för att hävda att de svenska ränteavdragsbegränsningarna inte är förenliga med EU-rätten.

1 INLEDNING

Jag har i en tidigare artikel i Skattenytt ifrågasatt om 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler är förenliga med den fria etableringsrätten inom EU.[1] Europeiska kommissionen har, efter det att artikeln skrevs, i ett brev till regeringen ifrågasatt om de nya reglerna är förenliga med den fria etableringsrätten.[2] Regeringen delade inte kommissionens uppfattning, utan ansåg att reglerna inte stred mot EU-rätten.[3] Kommissionen har därefter ställt ytterligare frågor i två brev, som regeringen sedermera har besvarat. Intrycket av kommissionens brev är dock att regeringens svar inte har varit övertygande.[4]

Av förarbetena till 2013 års regler framgår vidare att regeringen gjorde bedömningen att det enbart kunde bli fråga om en prövning mot den fria etableringsrätten och att någon analys i förhållande till reglerna om fria kapitalrörelser i förhållande till tredje land därför inte var aktuell.[5] Kommissionens brev rör också enbart den fria etableringsrätten. Jag har i min artikel i Skattenytt uttalat att mycket talar för att EU-domstolen skulle pröva frågan mot den fria etableringsrätten.[6]

1 Se Skattenytt 2013 s. 104–111.

2 Se Europeiska kommissions brev den 9 januari 2013 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden).

3 Se regeringens svar den 20 mars 2013 (dnr Fi2013/153).

4 Se Europeiska kommissionens brev den 8 maj och 21 juni 2013 (EU Pilot 4437/13/TAXU – Sweden) samt regeringens svar den 3 juni och 29 augusti 2013 (dnr Fi2013/153).

5 Prop. 2012/13:1 s. 268–270.

6 Detta har nog också varit den allmänna uppfattningen även i annan litteratur, se t.ex. Terra & Wattel, European Tax Law, 6th ed. 2012 s. 73–81. EU-domstolens praxis i ett antal mål har tytt på detta.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 15 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

Efter det att artikeln skrevs har Skatteverket gett uttryck för hur verket tolkar de svenska reglerna genom flera ställningstaganden och dialogsvar. Som kommer att framgå nedan har verket menat att redan ett innehav om tio procent gör att reglerna kan vara tillämpliga i ett enskilt fall. Detta, i kombination med att rättsutvecklingen i EU-domstolen har tagit fart genom några domar, gör att man kan ifrågasätta om prövningen av de svenska reglerna skulle ske mot etableringsfriheten. De domar som jag tänker på är EU-domstolens dom i FII-målet (stor avdelning) den 13 november 2012[7] samt EU-domstolens dom i Itelcar-målet den 3 oktober 2013.[8]

Om Skatteverkets tolkning av vilket innehav som räcker för att de svenska reglerna skulle bli tillämpliga står sig efter Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) prövning av frågan, så kan man efter EU-domstolens domar ifrågasätta om de svenska reglerna inte istället skulle prövas mot den fria rörligheten för kapital. Detta kan få långtgående konsekvenser för de svenska reglerna, eftersom även räntebetalningar till länder utanför EES-området, som exempelvis USA, skulle få EU-rättsligt skydd. Den paradoxala konsekvensen av en sådan rättsutveckling är dessutom att det exempelvis skulle bli svårt att vägra avdrag för räntekostnader hänförliga till lån från så kallade skatteparadis, dvs. exakt det som regeringen ytterst ville stoppa.

Skulle HFD däremot underkänna Skatteverkets tolkning om att ett tioprocentigt innehav räcker för att ränteavdragsreglerna alls ska vara tillämpliga, så hamnar vi återigen i en prövning mot den fria etableringsrätten inom EU. Bedömningen i sak för ett lån från ett EES-land borde dock bli densamma: de svenska reglerna är inte proportionerliga och får därför inte tillämpas.

2 GÄLLANDE RÄTT

2.1 EUF-fördragets bestämmelser

Även om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet ska dessa iaktta EU-rätten när de utövar sin befogenhet. Detta innebär bl.a. att nationell skattelagstiftning inte på ett omotiverat eller oproportionerligt sätt får inskränka de rättigheter som EUF-fördraget garanterar. I EUF-fördraget återfinns regler som avser att säkerställa den fria etableringsrätten

7 C-35/11, FII.

8 C-282/12, Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda mot Fazenda Pública.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 16 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

inom unionen. I fördraget sägs också att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land är förbjudna. Det är således mycket viktigt vilken fördragsfrihet som är tillämplig, eftersom det är enbart den fria rörligheten för kapital som gäller även mot länder utanför EES-området.

2.2 EU-domstolens praxis

2.2.1 Äldre praxis

Som nämnts ovan har EU-domstolens äldre praxis pekat på att ränteavdragsbegränsningar bara ska prövas mot reglerna om fri etableringsrätt. Det beror på att sådana regler, typiskt sett, bara är tillämpliga om det finns ett visst kvalificerat ägarsamband mellan de inblandade rättssubjekten. I två fall har exempelvis EU-domstolen konstaterat att då det krävdes 75-alternativt 25-procentigt ägarsamband för att en regel alls skulle kunna tillämpas, så aktualiserades enbart den fria etableringsrätten.[9] Det finns även fler fall där domstolen har berört frågan.[10] Tilläggas kan att EU-domstolens praxis inte har varit helt klar genom åren. I det så kallade Baars-målet år 2000 uttalade exempelvis domstolen att ett innehav av åtminstone en tredjedel av aktierna i ett bolag och minst sju procent av det fria nominella kapitalet inte med nödvändighet medförde att personen ifråga kontrollerade eller drev bolaget, vilket enligt domstolen var en förutsättning för att etableringsfriheten skulle vara tillämplig.[11] Var gränsen går har således varit oklart och det är den i viss mån fortfarande.

Även HFD har i sin praxis konstaterat att EU-domstolens praxis har varit oklar i denna fråga.[12] I den internationella litteraturen har därför

9 C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue samt C-492/04, Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH mot Finanzamt Emmendingen.

10 Se Terra & Wattel, European Tax Law, 6th ed. 2012 s. 77–81 för en kort sammanfattning av praxis. Tilläggas kan att generaladvokaten i punkten 114 i sitt förslag till avgörande i FII-målet den 19 juli 2012 uttalade att han uppfattade rättspraxis på så sätt att när rösterna överstiger tio procent *i EU-interna situationer* (min kursivering) så förskjuts tyngdpunkten från fördragets artiklar om fri rörlighet för kapital till dess artiklar om etableringsfrihet.

11 C-251/98, Baars punkten 20.

12 Se t.ex. uttalandena i RÅ 2008 ref. 24 som rörde de svenska CFC-reglerna. Där ansåg HFD, under åberopande av Lasertec-domen (C-492/04), att CFC-reglerna inte kunde prövas mot den fria rörligheten för kapital. Detta då CFC-reglerna för sin tillämpning krävde en ägarandel om 25 procent samtidigt som de aktuella bolagens ägarandel var 100 procent. HFD ansåg då att prövningen bara skulle ske mot den fria etableringsrätten.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 17 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

domen i Itelcar-målet varit efterlängtad, eftersom den kunde ge EU-domstolen en chans att klarlägga ett rättsläge som inte har varit helt klart.[13]

2.2.2 Nyare praxis

EU-domstolens domar i FII- och Itelcar-målen under år 2012 och 2013 innebär en betydelsefull utveckling av praxis.

FII-domen kom den 13 november 2012 och avgjordes av EU-domstolen i stor avdelning. Det indikerar att målet ansågs som principiellt intressant. Målet rörde visserligen inte räntekostnader, utan frågan i målet var hur uttag av skatt i samband med en utdelning från ett bolag i tredje land (dvs. utanför EES-området) till brittiska ägarbolag skulle bedömas. EU-domstolens slutsatser var emellertid mycket generella och har därför, enligt min uppfattning, även bäring på ränteavdrag. Att även EU-domstolen anser detta bekräftas av den senare Itelcar-domen.

Av FII-domen framgår att bolagen ansåg att den fria rörligheten för kapital var tillämplig eftersom Storbritanniens lagstiftning tillämpades oavsett storleken av innehavet i bolag i ett tredje land.[14] Den brittiska skattemyndigheten samt en rad medlemsländer ansåg att bestämmelserna om de fria kapitalrörelserna aldrig kunde bli tillämpliga om det fanns ett bestämmande inflytande över bolaget i tredje land.[15] Generaladvokaten (och Europeiska kommissionen) delade bolagens tolkning av rättsläget.[16] Jag uppfattar EU-domstolens dom som att den gjorde samma bedömning.

EU-domstolen uttalade att frågan om en nationell bestämmelse omfattas av den ena eller andra friheten ska avgöras med ändamålet med lagstiftningen.[17] EU-domstolen fortsatte med att säga att om en nationell lagstiftning *enbart* ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet omfattas av den fria etableringsrätten inom EU.[18] Omvänt gäller att om lagstiftningen *enbart* är tillämplig på innehav som förvärvats i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning eller kontroll av företaget så ska frågan bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital.[19]

13 Se t.ex. de Sousa de Câmara & Almeida Fernandes, Tax Notes International 2012 s. 374.
14 Se punkten 30 i domen.
15 Se punkten 31 i domen.
16 Jfr punkterna 102–123 i generaladvokatens förslag till avgörande i målet den 19 juli 2012.
17 Se punkten 90 i domen.
18 Se punkten 91 i domen.
19 Se punkten 92 i domen.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 18 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

EU-domstolens slutkläm blev följande. En lagstiftning som *inte uteslutande* är tillämplig på situationer där ett bestämmande inflytande utövas ska bedömas med hänsyn till reglerna om fri rörlighet för kapital i artikel 63. Detta gäller *oavsett* av det faktiska innehavet i det enskilda fallet. Detta innebär att alldeles oavsett ägandets storlek så ska i ett sådant fall frågan bedömas med utgångspunkt i den fria rörligheten för kapital.[20] EU-domstolen besvarade således frågan i målet på så sätt att den fria rörligheten för kapitalet var tillämplig även om det förelåg ett bestämmande inflytande över ett bolag i tredje land,[21] om den nationella skatteregeln inte uteslutande är tillämplig på situationer där ett bestämmande inflytande föreligger. Bolagen fick således rätt.

I litteraturen har slutsatsen dragits att domen innebär att reglerna om kapitalets fria rörlighet är tillämpliga *trots* att aktieägandet i enskilda fallet är så stort att det utgör en etablering i fördragets mening. Av EU-domstolens dom kan, enligt författarna, slutsatsen dras att nationell lagstiftning kan prövas i förhållande till den fria rörligheten för kapital, om lagstiftningen i fråga inte uteslutande är tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande.[22] Jag delar den uppfattningen.

EU-domstolen har sedermera i en dom den 28 februari 2013 i princip upprepat uttalandena från FII-domen.[23] Ett bolag bör således, oberoende av andelsinnehav, kunna åberopa EUF-fördragets skydd för fria kapitalrörelser mot en nationell lagstiftning, så länge den inte uteslutande är tillämplig i situationer då det givande eller mottagande bolaget utövar ett bestämmande inflytande på det andra bolaget.[24] I Itelcar-målet återupprepas dessa slutsatser, och det är också tydligt att principerna ska användas även i mål om avdrag för räntekostnader.[25]

Itelcar-målet rörde nämligen då gällande portugisiska underkapitaliseringsreglers förenlighet med EU-rätten. Ett amerikanskt bolag hade lämnat lån till ett närstående portugisiskt bolag, och frågan i målet var om det var förenligt med EU-rätten att begränsa avdragsrätten för räntekostnaderna. Den portugisiska lagstiftningen var otydligt formulerad, men lagstiftningen var bl.a. tillämplig när det förelåg ett direkt eller indirekt

20 Se punkten 99 i domen.

21 Se punkten 4 i domslutet.

22 Se Ceije & Hilling, Skattenytt 2013 s. 212 samt Skattenytt 2013 s. 418–420.

23 C-168/11, Beker.

24 Se punkten 99 i FII-domen samt C-168/11, Beker, punkt 30.

25 Se punkten 19 i Itelcar-domen.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 19 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

innehav om tio procent i det portugisiska bolaget.[26] Den portugisiska regeringen uttalade också vid domstolens muntliga förhandling att reglerna enbart var tillämpliga om det långivande bolaget direkt eller indirekt ägde en andel i det långivande bolagets kapital.[27] Detta uttalande kan i och för sig ifrågasättas.[28]

Domstolen konstaterade emellertid att *även om* det kan antas att den portugisiska lagstiftningen *bara* var tillämplig på situationer där det fanns ett tioprocentigt inflytande (antingen av kapitalet eller av rösterna), så kan det konstateras att detta inte nödvändigtvis innebär att aktieägaren ifråga utövar ett bestämmande inflytande på besluten i det bolag i vilket det är aktieägare.[29] Under sådana förhållanden skulle en lagstiftning likt den portugisiska uteslutande prövas mot bakgrund av bestämmelserna om fri rörlighet för kapital.[30]

Domstolen konstaterade att avdrag fick göras om lånet hade tagits från ett bolag med hemvist i Portugal eller annan EU-stat. Att då vägra avdrag med stöd av reglerna för räntebetalningar till USA skulle, enligt EU-domstolen, utgöra en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten.[31]

Kunde då reglerna ändå motiveras och var de proportionerliga? EU-domstolen gjorde en del intressanta uttalanden i denna del.

Domstolen medgav att om lånet var en del av ett fiktivt upplägg, så kunde sådana regler i princip motiveras utifrån syftet att förhindra rent fiktiva upplägg.[32] Men – tillade domstolen – reglerna får ändå inte gå utöver vad som krävs för att uppnå detta ändamål. Den skattskyldige ska därför beredas möjlighet att presentera de affärsmässiga skäl som

26 Se de Sousa de Câmara & Almeida Fernandes, Tax Notes International 2012 s. 374.

27 Se punkten 21 i domen.

28 Lagstiftningen synes nämligen också kunna vara tillämplig i andra fall, utan att någon ägarandel alls förelåg, se både beskrivningen av portugisisk lagstiftning i punkten 4 i domen samt PwC, International Transfer Pricing 2012 s. 662–663 och 670. Att EU-domstolen var tveksam till uppgiften från Portugals regering synes därför ha varit befogat.

29 Se punkten 22 i domen. Domstolen hänvisade särskilt till två tidigare avgöranden (C-251/98, Baars respektive C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation) till stöd för sitt resonemang. Tilläggas kan att domstolen den 19 juli 2012, i punkten 23 i sin dom i mål C-31/11, Marianne Scheunemann mot Finanzamt Bremerhafen, konkluderade att ett innehav om 25 procent medförde ett bestämmande inflytande ur ett EU-perspektiv. Någonstans mellan tio och 25 procent synes således gränsen gå, enligt nuvarande praxis.

30 Se punkten 25 i domen.

31 Se punkterna 29–31 i domen.

32 Se punkterna 32–35 i domen.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 20 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

föranlett den aktuella strukturen. En sådan möjlighet fanns enligt portugisisk rätt och medförde att avdragsrätt ändå skulle kunna medges i det enskilda fallet om tillräcklig bevisning presenterades.[33] Däremot synes någon sådan möjlighet inte föreligga för lån från land, område eller region med ”betydligt gynnsammare” skattesystem.[34]

EU-domstolen avslutade dock med att konstatera att den portugisiska lagstiftningen i vissa hänseenden var otydlig och det var svårt att med stöd i lagstiftningens ordalydelse fastställa hur ett enskilt fall skulle bedömas. Domstolen konkluderade att i ett sådant fall går det inte att på förhand och med tillräcklig säkerhet fastställa lagstiftningens tillämpningsområde. Den uppfyllde därmed inte kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av densamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och bolag. En sådan regel är inte proportionerlig i förhållande till dess syften, avslutade EU-domstolen.[35] Regeln fick därför inte tillämpas.

3 SLUTSATSER FÖR SVENSK DEL

3.1 Vilken frihet är tillämplig på de svenska reglerna?

HFD konstaterade i RÅ 2009 ref. 33 att lån är en sådan kapitalrörelse som omfattas av den fria rörligheten för kapital. Det är därför uppenbart att lån och räntebetalningar på lån i sig måste anses utgöra kapitalrörelser. Att EU-domstolen håller med om detta framgår för övrigt uttryckligen av Itelcar-domen. Som framgått ovan ska de svenska reglerna prövas mot de fria kapitalrörelserna om den svenska lagstiftningen *inte uteslutande* är tillämplig på fall där det föreligger ett bestämmande inflytande ur ett EU-perspektiv.

Vad får detta då för betydelse för svenska regler?

Till skillnad från 2009 års regler, som för sin tillämplighet krävde att

33 Se punkten 37–39 i domen.

34 Se artikel 61 punkten 6 i den portugisiska lagstiftningen, så som den beskrivs i punkten 3 i domen. Vilka länder, områden och regioner som anses ha ett ”betydligt gynnsammare” skattesystem framgår av en särskild lista som fastställs av stats- och finansministern i en särskild förordning. Även om de länder, områden och regioner som omfattas av listan inte framgår, så förefaller USA inte ha varit inkluderat. Enligt uppgift fanns 83 länder, områden och regioner på listan år 2012, se PwC, International Transfer Pricing 2012 s. 663. Min tolkning är att dessa sannolikt sågs som så kallade skatteparadis enligt Portugals lagstiftning.

35 Se punkterna 40–44 i domen.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 21 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

det förelåg ett ”bestämmande inflytande” eller att företag stod ”under i huvudsak gemensam ledning”, vilket i princip krävde att det var fråga om moder- och dotterföretag,[36] så blir 2013 års regler tillämpliga redan när det föreligger ett ”väsentligt inflytande”.[37] Av lagmotiven framgår att ägarandelar under 50 procent kan träffas av regelverket, och ett av de exempel som nämns i propositionen är att två fristående parter har ett delat ägande (51 procent respektive 49 procent) av ett bolag. Lån från båda ägarna till bolaget skulle då träffas av 2013 års regler. Regeringen uttalade vidare att uttrycket ”väsentligt inflytande” var ett vedertaget uttryck i andra skatterättsliga regler, t.ex. i 25 a kap. 2 § IL, samt att andra faktorer än ägarandelens storlek är av betydelse.[38]

Skatteverket har i ställningstagande den 25 februari 2013 uttalat att man normalt kan presumera att ”väsentligt inflytande” föreligger om ägarandelen uppgår till 40 procent eller mer. Verket konstaterade emellertid också att, beroende på förhållandena i det enskilda fallet, så kan ”väsentligt inflytande” föreligga även om ägarandelen sjunker långt under 40 procent.[39]

Skatteverket har även i ett dialogsvar till ett företag den 9 april 2013 ställts inför frågan om när ett väsentligt inflytande kan anses föreligga. Ett aktiebolag hade lånat upp medel från ett normalbeskattat Luxemburgbolag som i sin tur lånat upp medel från tre skattebefriade ägare i Luxemburg (55 procents ägarandel), Nederländerna (35 procents ägarandel) och Frankrike (tio procents ägarandel). De tre ägarna uppgavs i ansökan vara sinsemellan helt fristående företag. Skatteverket konstaterade i sitt svar att HFD i sin praxis ansett att en ägarandel om 12, 15 respektive 25 procent gett ett ”väsentligt inflytande”.[40] De rättsfall från HFD som Skatteverket hänvisade till i dialogsvaret rör emellertid fall där frågan har varit om individer är skattskyldiga i landet på grund av väsentlig anknytning genom innehav av tillgångar. Det finns även fler rättsfall som verket inte åberopar

36 Prop. 2008/09:65 s. 47.

37 Se 24 kap. 10 a § IL.

38 Prop. 2012/13:1 s. 239.

39 Skatteverkets ställningstagande den 25 februari 2013 ”Några frågor vid tillämpningen av räntekostnadsavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10 %-regeln och ventilen” (dnr 131-117306-13/11).

40 Skatteverket hänvisade till HFD:s avgöranden i RÅ 2001 not. 1, RÅ 2004 not. 215 samt RÅ 2006 ref. 67.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 22 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

i denna del.[41] I det enskilda dialogsvaret fann sedan Skatteverket att alla ägarna, dvs. även det franska bolaget med en ägarandel om tio procent, hade ett väsentligt inflytande i ränteavdragsreglernas mening då deras agerande var samordnat. Detta får också antas vara Skatteverkets officiella uppfattning i frågan.[42]

Vid en första anblick kan man ifrågasätta om Skatteverkets uppfattning i denna del är korrekt. Att Skatteverkets synsätt om att samverkan medför att ett väsentligt inflytande föreligger är diskutabelt har observerats i litteraturen.[43] Det bör dock särskilt nämnas att regeringen i förarbetena till 2013 års ränteregler framhåller att uttrycket ”väsentligt inflytande” återfinns i andra skatterättsliga regelverk och att tidigare förarbetsuttalanden fortfarande äger giltighet i tillämpliga delar.[44] I allmänmotiveringen hänvisade regeringen till 25 a kap. 2 § IL och uttryckssättet i den bestämmelsen är identiskt med en bestämmelse som återfinns i de så kallade skalbolagsreglerna. Jag tänker på 49 a kap. 5 § IL. I lagmotiven till den bestämmelsen sägs att den bl.a. täcker det fallet att ett stort antal samverkande fysiska personer som var och en äger ett bolag som i sin tur äger ett och samma skalbolag även om ägarbolagens respektive ägarandel i skalbolaget är liten.[45] Ur detta perspektiv så skulle således en liten ägarandel räcka för att ett ”väsentligt inflytande” skulle kunna föreligga i ett enskilt fall. I så motto får Skatteverkets bedömning i det enskilda fallet om att tio procent kan räcka för att 2013 års regler ska vara tillämpliga stöd av HFD:s praxis i andra mål samt av förarbetsuttalanden till annan lagstiftning.

Om slutsatsen blir att ränteavdragsbegränsningarna kan vara tillämpliga redan vid en så liten ägarandel som tio procent, så kan detta leda till långtgående konsekvenser.

41 Av svaret på fråga 1 i HFD 2012 not. 9 framgår att ett aktieinnehav som *understiger* tio procent i ett svenskt aktiebolag inte anses ge ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige i den mening som avses i 3 kap. 7 § IL.

42 Att ett ställningstagande ger uttryck för Skatteverkets officiella uppfattning är självklart. Detsamma torde även gälla ett dialogsvar. En viktig uppgift när Skatteverket bildades var nämligen att se till att rättstillämpningen blev mer enhetlig, se prop. 2002/03:9 s. 227. En skattskyldig som ställde samma rättsliga fråga till olika företrädare skulle därför i princip få samma svar, oavsett var i organisationen som frågan uppkom, se Sjökvist, Skattenytt 2005 s. 8. Enskilda dialogsvar får därmed anses ge uttryck för Skatteverkets uppfattning om rättsläget.

43 Se Terenius Jilkén & Jilkén, Svensk Skattetidning 2013 s. 492–517 för en utförlig analys. Uttrycket ”väsentligt inflytande” har tidigare tolkats som 40 procent eller mer, se t.ex. Melbi, Svensk Skattetidning 2003 s. 251.

44 Prop. 2012/13:1 s. 239.

45 Prop. 2001/02:165 s. 71.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 23 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

Av Itelcar-domen framgår nämligen tydligt att ett innehav om tio procent *inte* anses leda till ett bestämmande inflytande ur ett EU-perspektiv. Däremot synes ett innehav om 25 procent kunna leda till ett bestämmande inflytande enligt EU-domstolens praxis. Konsekvensen av det ovan sagda blir då att även de nya svenska ränteavdragsreglerna *inte uteslutande* träffar situationer där det, med EU-domstolens synsätt, föreligger ett bestämmande inflytande.

Det innebär att den EU-rättsliga frihet som frågan ska prövas mot är den fria rörligheten för kapitalet. Detta framgår enligt min uppfattning klart av FII-domen och Itelcar-domen. Detta gäller således alldeles oavsett om innehavet i det enskilda fallet skulle vara hundraprocentigt. I sin tur innebär detta ställningstagande att alla räntebetalningar – dvs. även till tredje land (och även till land med vilket Sverige inte har skatteavtal) – får EU-rättsligt skydd.

3.2 Lågbeskattad mottagare i land som Sverige inte har skatteavtal med

Om mottagaren av en räntebetalning inte skulle beskattas med minst tio procent, så kan avdrag ändå medges enligt 24 kap. 10 e § IL. En förutsättning för att kunna medge avdrag enligt den regeln är dock att det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en EES-stat eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett fullständigt skatteavtal.

I Itelcar-domen betonade EU-domstolen att en förutsättning för att inskränkande ränteavdragsregler alls ska kunna motiveras och anses som proportionerliga är att det i det enskilda fallet ska kunna gå för den enskilda att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör de affärsmässiga skäl som föranlett lånet. Vid ett lån från ett land, med en skattesats understigande tio procent, och med vilket Sverige inte har något skatteavtal så ger lagtextens ordalydelse inte någon sådan möjlighet alls. Eventuella affärsmässiga skäl saknar helt betydelse och det gör, enligt min bedömning, att den svenska regeln skulle ses som oproportionerlig vid en prövning av EU-domstolen.

Den paradoxala situationen uppstår då att precis det som regeringen allra mest ville stoppa – nämligen avdragsrätten för räntebetalningar till bolag i så kallade skatteparadis – till följd av den svenska lagstiftningens kategoriska utformning inte går att upprätthålla. Detsamma gäller i så fall

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 24 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

även för andra bolag som finns i länder utanför EES-området och som Sverige inte har skatteavtal med.

Detta måste nämligen bli konsekvensen av EU-domstolens praxis och den svenska lagstiftningens utformning. Eftersom det inte under några förhållanden går att medge avdrag för sådana räntekostnader (oavsett hur stora affärsmässiga skäl som presenteras) så är lagstiftningen i denna del oproportionerlig och får inte tillämpas.

Under förutsättning att lånevillkoren är marknadsmässiga så måste då avdrag medges.

3.3 Räntebetalningar till andra länder

En reflektion är att det skulle vara märkligt om räntebetalningar till så kallade skatteparadis samt andra icke-EES-länder utan skatteavtal med Sverige skulle få EU-rättens skydd, och därmed vara avdragsgilla, medan räntebetalningar till exempelvis ett brittiskt eller ett amerikanskt bolag skulle kunna bedömas på ett annat sätt, och därmed inte bli avdragsgilla i det enskilda fallet.

Högsta domstolen (HD) ställdes inför en i viss mån liknande fråga när den i plenum prövade frågan om ett skattetillägg utgör hinder för åtal för grovt skattebrott (*ne bis in idem)* den 11 juni 2013.[46] Det var enligt HD klarlagt att det på momsområdet, som är harmoniserat inom EU, inte gick att åtala för skattebrott om ett skattetillägg avseende momsen hade tagits ut av Skatteverket dessförinnan. Skulle då samma principer gälla även för andra skatteslag där någon EU-harmonisering inte förelåg? HD uttalade att i rättspraxis upprätthålla bara delar av ett system som är tänkt att vara sammanhängande skulle leda till en svårförklarad ordning och en i vissa fall svårtillämpad skillnad i reaktion på likartade regelöverträdelser.[47]

Även om ränteavdrag och dubbelbestraffning naturligtvis är två helt skilda företeelser så hyser jag viss sympati för att tillämpa en liknande ordning även på ränteavdragsområdet. Det kan inte utgöra likhet inför lagen om avdrag exempelvis medges för en räntebetalning till ett koncernbolag på Jersey samtidigt som avdrag inte medges för en identisk räntebetalning till exempelvis Belgien eller Schweiz.

Detta får dock bli en fråga för Skatterättsnämnden, HFD och sannolikt även EU-domstolen att ta ställning till.

46 Se NJA 2013 s. 502.

47 Se punkten 58 i HD:s beslut.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 25 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

Av det ovan sagda framgår under alla förhållanden att de svenska reglerna ska prövas mot den fria rörligheten för kapital, vilket innebär att exempelvis räntebetalningar till Schweiz eller USA får precis samma EU-rättsliga skydd som räntebetalningar till ett EES-bolag.

Min uppfattning är att man vid restriktionsprövningen i princip ska resonera på samma sätt avseende de fria kapitalrörelserna som avseende den fria etableringsrätten.[48] FII-domen och Itelcar-domen utvisar, enligt min mening, samma synsätt. I Itelcar-målet var, precis som i SIAT-målet,[49] lagstiftningen direkt diskriminerande, vilket i och för sig är en skillnad mot de svenska ränteavdragsreglerna. I min tidigare artikel i Skattenytt framgår hur jag ansåg hur de svenska reglerna skulle bedömas vid en tolkning mot den fria etableringsrätten och min slutsats var att de svenska bestämmelserna, även om de inte är direkt diskriminerande, i praktiken ändå får till effekt att räntebetalningar till utlandet missgynnas.[50] Detta är inte tillåtet. Även om det blir en annan frihet som ska tillämpas, så bör prövningen resultera i samma slutsats, nämligen att reglerna inte är proportionerliga och därmed inte får tillämpas. Det gäller oavsett om tioprocentsregeln eller ventilen ska tillämpas.

Jag delar således EU-kommissionens uppfattning om att de nya svenska reglerna i realiteten innebär en negativ särbehandling av lån från utländska koncernbolag. Även om ränteutgifter till svenska rättssubjekt (t.ex. kommuner eller investmentföretag) kan drabbas av avdragsförbudet är det ändå, enligt min uppfattning, uppenbart att det främst är ränteutgifter till utländska rättssubjekt som lagstiftningen riktar sig mot. Det betyder att i realiteten så kommer osäkerhet alltid att råda kring avdragsrätten för ränteutgifter till utländska bolag, medan avdragsrätt i princip alltid hade förelegat om det utländska bolaget hade varit svenskt. Att detta i realiteten kommer att avskräcka svenska bolag från att ta lån från utländska bolag framstår, enligt min uppfattning, som självklart. Itelcar-domen pekar entydigt i samma riktning.

Rättssäkerhetsskäl gör också att de svenska reglerna måste vara svåra att bedöma som proportionerliga. Detta framgår tydligt av EU-domstolens praxis. I min tidigare artikel pekade jag på SIAT-domen som rörde

48 Jfr Ståhl, Persson Österman, Hilling och Öberg, EU-skatterätt, 3 uppl. 2011 s. 146.

49 C-318-10, SIAT.

50 Ohlsson, Skattenytt 2013 s. 104–111.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 26 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

fri rörlighet för tjänster.[51] I sitt svar till kommissionen hävdade regeringen att man inte kunde utgå från att SIAT-domens slutsatser skulle vara relevanta även vid en prövning mot den fria etableringsrätten.[52]Att detta måste vara ett felaktigt påstående framgår, enligt min mening, numera som klart genom Itelcar-domen. Efter att i punkten 43 ha konstaterat att det var svårt att i den portugisiska lagstiftningens ordalydelse läsa in vissa begränsningar av dess tillämplighet, så uttalade domstolen i punkten 44 följande:

> Under dessa förhållanden går det inte att på förhand och med tillräcklig säkerhet fastställa lagstiftningens tillämpningsområde. Lagstiftningen i fråga uppfyller följaktligen inte kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och bolag. En regel som inte uppfyller kraven på rättssäkerhet anses emellertid inte vara proportionerlig i förhållande till dess syften (se domen i det ovannämnda målet SIAT, punkterna 58 och 59).

Principerna i SIAT-domen håller således EU-domstolen fast vid. Som bekant är de svenska ränteavdragsreglerna mycket vaga och har utsatts för hård kritik under lagstiftningsarbetet, särskilt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Lagrådet konstaterade att det måste ställas höga krav på att rättssäkerheten tillgodoses i ett sådant regelsystem, samt att det skulle kunna vara en synnerligen svårbedömd fråga att ta ställning till om reglerna var tillämpliga i vissa situationer.[53] Skatteverkets ställningstagande och olika dialogsvar förstärker detta intryck. I Sverige råder det till och med, precis som i Itelcar-målet, stor osäkerhet om hur stort innehav som krävs i det enskilda fallet för att reglerna alls ska bli tillämpliga. Det är enligt min uppfattning uppenbart att den svenska lagstiftningens ordalydelse inte uppfyller EU-rättens krav på förutsebarhet. Inte heller förarbetsuttalandena leder till någon annan bedömning.

Jag anser alltjämt att det finns en mycket stor risk för att de svenska reglerna inte kommer att godtas i nuvarande skick och att avdrag för räntekostnader till bolag inom både EES- och tredjeland måste medges med stöd av EU-rätten. Här blir rättspraxis särskilt spännande att följa.

51 C-318/10, SIAT.

52 Se sidan 16 i regeringens svar den 20 mars 2013.

53 Prop. 2012/13: 1 bilaga 6 s. 18–19.

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 27 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20

3.4 Brasklapp om HFD underkänner Skatteverkets syn på nivån på innehavet

Skulle HFD däremot inte dela Skatteverkets uppfattning om att de svenska reglerna går att tillämpa vid så små innehav som tio procent, kommer saken i ett delvis annat läge. Då hamnar vi återigen i en prövning mot den fria etableringsrätten inom EU, och lån från ägare utanför EES-området får då inte något EU-rättsligt skydd. Som framgått av min tidigare artikel i Skattenytt, anser jag emellertid att utfallet blir detsamma: de svenska reglernas vaga utformning i sak gör att de inte kan anses som rättssäkra och proportionerliga. De får därför under alla förhållanden inte tillämpas på lån från EES-bolag. De nya rättsfallen från EU-domstolen stärker mig i min uppfattning om detta.

4 AVSLUTNING

Rättsutvecklingen i EU-domstolen har gått i en riktning som borde oroa regeringen. Med facit i hand kan man också konstatera att utformningen av reglerna också kan vara det som stjälper dem vid en EU-rättslig prövning. Regeringen gick in i lagstiftningsärendet med öppna ögon och drev igenom ändringarna, trots en tidvis högljudd kritik. Företrädare för näringslivet erbjöd dessutom sin hjälp med att utforma ett alternativt, rättssäkert och stabilt, system, men regeringen valde att avvisa denna invit. Så här i efterhand så kan man konstatera att regeringen nog borde ha lyssnat på kritiken.

Ibland är det farligt att balansera på slak lina, särskilt om man är lagstiftare. Regeringen kan dock inte ha varit omedveten om riskerna ur ett EU-perspektiv med att införa lagstiftningen. Det hade också varit relativt enkelt att utforma en lagstiftning som uppfyllt grundläggande rättsäkerhets- och förutsebarhetskrav. En sådan lagstiftning skulle sannolikt också klara en EU-rättslig prövning. Det är, enligt min mening, hög tid att införa en sådan lagstiftning nu.

Fredrik Ohlsson är skattejurist vid PwC i Göteborg samt medlem av PwC:s internationella EU-skattenätverk EUDTG (EU Direct Tax Group).

SN nr 1-2/2014 7 jan.indd 28 2014-01-11 11.13

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:20