

CAROLINE VÄLJEMARK

EU-kommissionens formella underrättelse: De svenska ränteavdrags- begränsningsreglerna och EU-rätten – var står vi nu?

Den 26 november 2014 lämnade EU-kommissionen en formell underrättelse¹ till Sverige med budskapet att Sverige, genom att anta och bibehålla de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna², har gjort sig skyldig till ett fördragsbrott eftersom reglerna strider mot etableringsfriheten i EUF-fördraget³. I och med detta inledde kommissionen ett överträdelseförfarande mot Sverige vilket kan leda till, om Sverige inte ändrar reglerna, att kommissionen hänskjuter frågan vidare till EU-domstolen.

1 INLEDNING

Syftet med denna artikel är att kommentera kommissionens formella underrättelse avseende reglerna om ränteavdragsbegränsningar och diskutera vad som kan hända nu. I artikeln resoneras kring påföljden och sannolikheten av en snar regeländring, om vi kan förvänta oss att ärendet når EU-domstolen, sannolikheten att EU-domstolen gör samma bedömning som kommissionen samt hur överträdelseförfarandet påverkar den svenska rättssituationen och den hållning som hittills tagits av svenska domstolar avseende reglerna i fråga. Kommissionens uppfattning går stick i stäv med Högsta förvaltningsrättens (HFD) domar från år 2011⁴, då domstolen slog fast att en tidigare lydelse av reglerna var förenlig med EU-rätten.

I sin formella underrättelse drar kommissionen slutsatsen att ränteavdragsförbudet i realiteten inte tillämpas på konventionellt beskattade

1 Formell underrättelse – Överträdelse nummer 2013/4206, Bryssel den 26.11.2014.

2 24 kap 10 a–10 f §§ Inkomstskattelagen (IL), Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder.

3 Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt, Artikel 49.

4 HFD 2011 ref. 90 I–V och mål 7649-09, 30 november 2011.

rent inhemska koncerner. Koncerner med bolag i andra medlemsländer, vilka i synnerhet träffas av reglerna, missgynnas följaktligen i jämförelse. Denna särbehandling utgör en inskränkning av etableringsfriheten eftersom koncerner avskräcks från gränsöverskridande etablering. Kommissionen anser visserligen att lagstiftningen är lämpad att förebygga skatteflykt och missbruk i kombination med behovet att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, men att reglerna inte är proportionerliga eftersom de i sin otydlighet inte uppfyller de grundläggande kraven på rättssäkerhet.

Det kan först noteras att kommissionen bibehåller sin ursprungliga inställning avseende reglernas oförenlighet med EU-rätten, även om argumenten har utvecklats något i ljuset av vad som framkommit i skriftväxlingen och som en följd av senare domar från EU-domstolen.⁵ Nytt är dock att kommissionen numera anser att reglerna är motiverade med hänvisning till fördelningen av beskattningsrätten, i kombination med det tidigare återopade behovet av att förhindra skatteundandragande. Det är på detta sätt som regeringen har argumenterat i skriftväxlingen och kan därmed ses som en liten framgång för regeringen, även om det inte på något sätt ändrar utgången.

I sitt svar på kommissionens formella underrättelse den 20 februari 2015 vidhåller regeringen sin position, dvs. att reglerna inte strider mot EU-rätten även om man eventuellt anger att man ämnar ändra eller avskaffa reglerna i fråga. Sannolikheten att kommissionen ska ändra inställning i sakfrågan är enligt min mening mycket liten. Fråga blir då om Sverige i nästa steg är i en position att med tillräcklig övertygelse kunna ange att man ska ändra reglerna och på så sätt få kommissionen att lägga ner överträdelseförfarandet. I och med det politiska läget och de synpunkter som getts på Företagsskattekommitténs förslag⁶ kan det dröja innan ett fullt utarbetat lagförslag som ersätter de nuvarande reglerna är på plats, även om regeringen mycket väl kan lägga fram ett förslag om lagändring. Normalt är det först när en faktisk lagändring har genomförts som kommissionen lägger ner sin talan.

5 Främst dom *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629.

6 "Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet" (SOU 2014:40).

2 RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNSNINGSREGLERNA I KORTHET
Ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap 10 a–10 f §§ IL, som i sin nuvarande form trädde i kraft den 1 januari 2013, innebär i korthet att avdrag nekas för ränta på samtliga skuldförhållanden mellan företag i en intressegemenskap, oavsett vad lånen används till. Det finns dock två undantagsregler enligt vilka avdrag medges. Avdrag medges (i) om räntan beskattas med minst 10 procent hos mottagaren (tioprocentsregeln) och det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit inte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån; eller (ii) om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat (ventilen).

3 FÖRFARANDET

Alla som anser att en viss lagstiftning strider mot EU-rätten kan lämna in ett klagomål till kommissionen.⁷ Under 2012 mottog kommissionen flera klagomål från svenska bolag avseende de då gällande ränteavdragsbegränsningsreglernas⁸ förenlighet med EU-rätten. Som en följd av klagomålen inledde kommissionen en EU Pilot⁹ (dvs. det informella förfarande som föregår ett eventuellt formellt överträdelseförfarande) den 9 januari 2013. Syftet med EU Pilot-förfarandet är att ge kommissionen mer fakta med ett uttalat mål att hitta en snabb lösning i enlighet med EUF-fördraget för att undvika ett formellt överträdelseförfarande. Eftersom reglerna hade ändrats från 1 januari 2013 övergick ärendet till att gälla reglerna i den nya lydelsen. Vad som följde var en skriftväxling mellan kommissionen och Sverige. Kommissionen ställde frågor till Sverige, främst för att utröna hur reglerna tillämpas i rent inhemska jämfört med gränsöverskridande situationer. Något snabbt avslut var dock inte möjligt. I EU Pilot-förfarandet har Sverige hittills konsekvent gjort gällande och argumenterat för att reglerna i fråga inte strider mot EU-rätten. I sin formella underrättelse är kommissionen dock mycket tydlig med att de argument som Sverige lagt fram inte har accepterats och att de frågor som kommissionen ställt inte har besvarats av Sverige på ett övertygande sätt.

Den *formella underrättelsen* är första steget i överträdelseförfarandet. Sverige fick initialt två månader på sig att inkomma med synpunkter på

⁷ Kommissionen kan sedan initiera ett överträdelseförfarande enligt Art. 258 FEUF.

⁸ Med ikraftträdande 1 januari 2009.

⁹ EU Pilot 4437/13/TAXU-Sweden.

underrättelsen, vilket skulle innebära till slutet på januari 2015. Kommissionen medgav dock förlängd svarstid till den 27 februari 2015.

Beroende på hur kommissionen ser på Sveriges svar kan kommissionen besluta att skicka ett s k *motiverat yttrande*, med en uppmaning till Sverige att rätta sig efter EU-rätten inom en angiven tid (normalt två månader). Om Sverige på ett trovärdigt sätt t ex förbinder sig att ändra lagstiftningen kan kommissionen istället besluta att inte gå vidare med överträdelseförfarandet.¹⁰ Normalt krävs emellertid en lagändring för att så ska ske.

Om Sverige inte rättar sig efter det motiverade yttrandet kan kommissionen besluta att överlämna ärendet till *EU-domstolen*.

4 KOMMER ÄRENDET AVGÖRAS AV EU-DOMSTOLEN OCH I SÅ FALL NÄR?

För att ge en bild av var ärendet står i processen kan nämnas att långt ifrån alla EU-Pilot fall går vidare till ett överträdelseförfarande, såsom detta ärende nu har gjort. Avseende de Pilot-ärenden relaterade till skatt som processats under 2013 gick kommissionen vidare med formell underrättelse i 47,6 procent av fallen.¹¹

De fall som går vidare till ett formellt överträdelseförfarande avgörs relativt sällan av EU-domstolen. De senaste åren har cirka 85 procent av kommissionens överträdelseförfaranden lösts innan de gått till domstol; normalt på grund av att landet i fråga genomfört den efterfrågade lagändringen.¹² Även om kommissionen inleder en fördragsbrottstalan i domstolen kan det inte uteslutas att de lägger ner sin talan om Sverige ändrar reglerna. Så sker dock inte alltid och ett exempel nyligen på när kommissionen inte har lagt ner sin talan efter en lagändring är målet *Kommissionen mot UK*¹³ den 13 november 2014.

Vad gäller tiden det kan ta för saken att bli avgjord kan sägas att ett överträdelseförfarande (innan det går till EU-domstolen) i genomsnitt varar ca 31,8 månader för skatteärenden.¹⁴ Det pågående formella över-

10 Se Art 258 FEUF och Europeiska kommissionens hemsida: ec.europa.eu/infringement_procedure.

11 European Commission, COM(2014)612, s. 10.

12 Europeiska kommissionens hemsida: ec.europa.eu/infringement_procedure.

13 *Dom Kommissionen mot Förenade kungariket*, C-112/14, EU:C:2014:2369.

14 Den 1 maj 2014; Single Market Scoreboard – Performance per governance tool.

trädelseförfarandet mot Sverige avseende kupongskatt på utdelning till utländska pensionsfonder kan ges som exempel.¹⁵ Frågan initierades genom formell underrättelse i mars 2007. Från det första motiverade yttrandet 2010 har det hittills tagit mer än fyra år. Sverige har ännu inte ändrat reglerna, men ärendet har heller inte gått till EU-domstolen (dock förmodligen på grund av att frågan sedan 2013 håller på att avgöras i ett förhandsavgörande som HFD hänskjutit till EU-domstolen).

När ärendet sedan kommer till EU-domstolen tar det i genomsnitt två år innan domstolen avger sin dom. Det kan nämnas att under 2013 avgjorde EU-domstolen 52 mål som tagits upp genom kommissionens överträdelseförfarande på olika områden, av vilka 59,6 procent gick kommissionens väg.¹⁶

5 KOMMISSIONENS FORMELLA UNDERRÄTTELSE – EN KOMMENTAR

5.1 Vilken frihet är tillämplig?

Eftersom ränteavdragsbegränsningsreglerna bara är tillämpliga på lån inom intressegemenskaper (väsentligt inflytande)¹⁷ och därmed bara avser aktieinnehav som ger bestämmande inflytande, anser kommissionen, i linje med etablerad rättspraxis från EU-domstolen¹⁸, att det är etableringsfriheten i artikel 49 EUF, och inte kapitalrörelsefriheten i artikel 63 EUF, som är tillämplig. Konsekvensen av detta ställningstagande är att EU-stridigheten inte kan åberopas avseende skuldförhållanden med bolag i länder utanför EU/EES, eftersom endast den fria rörligheten för kapital kan utsträckas till tredjelandsförhållanden. Genom att hänvisa till etableringsfriheten i den formella underrättelsen står det klart att kommissionen inte tillmäter Skatteverkets vida tolkning av begreppet väsentligt inflytande¹⁹ någon betydelse i denna bedömning. Reglerna har inte till syfte att tillämpas på aktieinnehav som inte ger bestämmande inflytande.

15 Överträdelse 2006/4107. Se bl.a. Cejic, Skattenytt 2012, s. 850–866.

16 European Commission, COM(2014)612, s. 12.

17 24 kap 10 a § IL.

18 Jmf. dom *FII*, C-35/11, EU:C:2012:707 och dom *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629.

19 Jmf. Skatteverkets ställningstagande dnr 131-117306-13/111, 2013-02-25.

5.2 Föreligger en begränsning av etableringsfriheten?

En medlemsstats skatteregler får inte negativt särbehandla gränsöverskridande förhållanden. Enligt fast rättspraxis från EU-domstolen kan även indirekt diskriminering utgöra hinder för etableringsfriheten.²⁰ Frågan är om de svenska reglerna, som på papperet inte gör någon åtskillnad mellan inhemska och gränsöverskridande skuldförhållanden och därmed inte är direkt diskriminerande, ändå kan anses få en sådan diskriminerande effekt, genom att man gör avdragsrätten beroende av beskattningen hos mottagaren (dvs. indirekt diskriminering).

I sin formella underrättelse hänvisar kommissionen till förarbetena där regeringen påpekat att bestämmelserna i praktiken aldrig kommer att tillämpas på konventionellt beskattade helsvenska koncerner som har rätt att ge varandra koncernbidrag.²¹ Med konventionellt beskattade koncerner menas bolag som är föremål för vanlig bolagsskatt (dvs. andra än skattesubjekt som åtnjuter en särskild skattebehandling såsom t.ex. kommuner eller investmentbolag). Att det i förarbetena anges att syftet med bestämmelserna är att förhindra en urholkning av den svenska skattebasen²² innebär enligt kommissionen ett officiellt erkännande att reglerna främst är riktade mot gränsöverskridande situationer. Kommissionen påpekar vidare att det inte finns några exempel i svensk rättspraxis där förbudet att göra ränteavdrag har tillämpats på en inhemsk kommersiell koncern. Kommissionen noterar även att samtliga av Skatteverkets dialogsvar där en utländsk mottagare beskattas med en skattesats lägre än 21 procent innebär att avdraget inte godkänns. Skatteverket beviljar därmed avdrag i det enda fall som avser en svensk kommersiell mottagare. Kommissionen kommer därmed fram till att det i praktiken är mycket osannolikt att förbudet mot ränteavdrag tillämpas på konventionellt beskattade svenska kommersiella företagskoncerner, förutom i specifika och ytterst sällsynta fall av uppenbart missbruk. Den absoluta merparten (91 procent) av svenska företagsgrupper är helägda och omfattas av möjligheten att lämna och ta emot koncernbidrag. Kommissionens slutsats är således att lagstiftningen missgynnar gränsöverskridande koncerner och utgör en begränsning av etableringsfriheten.

20 Se exempelvis dom *Eurowings*, C-294/97, EU:C:1999:524, p. 35–40 och *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, EU:C:2002:749, p. 27–32, *Hervis*, C-385/12, EU:C:2014:47, p. 30–39.

21 Prop. 2012/13:1, s. 254.

22 Prop. 2012/13:1, s. 272.

Det kan nämnas att HFD i sina domar år 2011²³ ansåg att reglerna varken är direkt eller indirekt diskriminerande. HFD resonerade att reglerna är tillämpliga både på inhemska och gränsöverskridande förhållanden. Visserligen behandlas räntebetalningar olika beroende på beskattningen hos mottagaren, vilket i sig medför en särbehandling. Med referens till EU-domstolens praxis avseende avdrag för bidrag²⁴ ansåg HFD emellertid att eftersom de negativa skattemässiga konsekvenser som lagstiftningen ger upphov till är en följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning kommer reglerna inte i konflikt med fördragsbestämmelserna om fri rörlighet. Kommissionen har dock uttryckligen kritiserat HFD:s EU-rättsliga analys och angett att den inte är övertygande. Lagstiftning som begränsar avdrag för räntor på kommersiella lån mellan två parter som ingått avtal på marknadsmässiga villkor skiljer sig enligt min mening markant från de sakförhållanden som förelåg i målen till vilka HFD hänvisar. Målen gällde nämligen dels underhållsbidrag och dels koncernbidrag. I båda fallen rör det sig således om avdrag för mer eller mindre benefika betalningar utan affärsmässig förankring och utan krav på motprestation, vilket inte är samma sak som betalning av ränta enligt ett affärsmässigt låneavtal där ränta betalas i utbyte mot beviljande av kredit. Det kan även noteras att EU-domstolen i målet *Eurowings*²⁵ ansåg att regler som gör avdragsrätten för hyra beroende av beskattningen hos mottagaren inte kan accepteras, vilket även upprepades av EU-domstolen i *SIAT*-målet.²⁶

Det kan även observeras i sammanhanget att Skatterättsnämnden i några avgöranden frångick HFD:s resonemang och drog slutsatsen att reglerna gav upphov till en särbehandling av gränsöverskridande skuldförhållanden som innebar en inskränkning av etableringsfriheten.²⁷ De målen rörde främst lån från europeiska koncernbolag med underskott där räntan skulle ha varit avdragsgill om mottagaren istället hade varit ett jämförbart svenskt koncernbolag. Att hävda att det inte rör sig om negativ särbehandling i de fallen torde vara svårt.

Att en negativ särbehandling föreligger avseende avdrag för ränta inom helägda koncerner där koncernbidragsrätt finns är enligt min me-

23 HFD 2011 ref. 90 I–V, 30 november 2011.

24 Bland annat med hänvisning till domarna *Schempp*, C-403/03, EU:C:2005:446 och *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, p. 37.

25 Dom *Eurowings*, EU:C:1999:524, p. 44.

26 Dom *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, p. 39.

27 Se exempelvis Förhandsbesked 2014-07-10 (dnr 82-13D).

ning utom tvivel, särskilt med tanke på nämnda uttalanden i förarbetena. Vad gäller andra fall, när det rör sig om lån mellan intresseföretag där koncernbidragsrätt inte föreligger, dvs. aktieinnehav mellan 40 och 90 procent, är det möjligt (beroende på hur reglerna tolkas och tillämpas) att även svenska bolag träffas av avdragsförbudet. Det kan tänkas att svenska domstolar skulle kunna komma fram till en sådan tolkning i vissa fall, om det rör sig om omotiverad slussning till ett svenskt underskottsbolag då lånet anses ha som huvudsakligt syfte att uppnå en väsentlig skatteförmån. En dylik behandling i en jämförbar gränsöverskridande situation skulle i så fall inte föranleda diskriminering. I enlighet med vad kommissionen funnit är dock ett avdragsförbud i ett sådant svenskt sammanhang i praktiken mycket ovanligt. Det är även ovisst om tolkningen av begreppen 'väsentlig skatteförmån' och 'huvudsakliga skälet' skulle vara densamma vad gäller rent svenska situationer jämfört med gränsöverskridande. Dessutom har EU-domstolen slagit fast att det räcker att diskriminering föreligger i ett enskilt fall för att nationella regler ska begränsa etableringsfriheten.²⁸ Om det föreligger diskriminering i det enskilda fallet torde detta enligt min mening vara tillräckligt för att en begränsning av etableringsfriheten ska anses föreligga.

5.3 Kan reglerna rättfärdigas?

I vissa fall kan regler som inskränker etableringsfriheten vara berättigade på grund av tvingande hänsyn till allmänintresset. Vad gäller reglerna i fråga anser kommissionen, som sagts ovan under avsnitt 1, att lagstiftningen är rättfärdigad eftersom den är lämpad att förebygga skatteflykt och missbruk, i kombination med behovet att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.

Enligt etablerad rättspraxis från EU-domstolen gäller att för att en inskränkning ska kunna rättfärdigas av behovet att motverka skatteflykt/missbruk måste den hindrande regeln vara inriktad på rent fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt.²⁹ Dessutom kan varken skattefördelar eller organisatoriska skäl i sig betyda att en transaktion inte är verklig eller legi-

²⁸ Se dom *AMID*, C-141/99, EU:C:2000:696.

²⁹ Se exempelvis dom *Thin Cap*, C-524/04, EU:C:2007:161, p. 74, dom *X och Y*, C-436/00, EU:C:2002:704, dom *Lasteyrie*, C-9/02, EU:C:2004:138 och dom *Cadbury Schweppes*, C-196/04, EU:C:2006:544 – samt även nyligen i dom *Kommissionen mot Förenade kungariket*, EU:C:2014:2369.

tim.³⁰ Kommissionen påpekar att de svenska reglerna inte synes uppfylla dessa kriterier då de har ett betydligt bredare tillämpningsområde och att det räcker med en relativt obetydlig skatteförmån för att avdrag för ränta ska vägras. Ändå har kommissionen valt att motivera reglerna på denna grund i nämnda kombination. Detta är en viss utveckling sedan skriftväxlingen och kommissionen tycks ha anammat denna del av regeringens argumentation.

I skriftväxlingen med kommissionen angav regeringen att det huvudsakliga syftet med reglerna är att förhindra att skattebasen urholkas genom att upparbetade vinster förblir obeskattade i Sverige på grund av att företag kan välja i vilket land inkomsterna beskattas.³¹ Regeringen påpekade att syftet således inte endast är att komma åt skatteflykt utan denna motivering kombineras med rättfärdigandegrunden 'den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten'. Regeringen drog slutsatsen, med hänvisning till EU-domstolens praxis i målen *SGI* och *Oy AA*,³² att dessa grunder i kombination kan rättfärdiga reglerna, trots att de inte utslutande är inriktade på rent konstlade upplägg. Utan att hänvisa till *SGI* specifikt har kommissionen nu valt att gå på denna linje. Det är helt klart att EU-domstolen har accepterat detta förhållningssätt i flera mål.³³ Dessutom är resonemanget i linje med EU-domstolens dom i *SIAT*³⁴; det mål som enligt min mening är mest relevant för de svenska ränteavdragsreglerna och som kommissionen har hänvisat till mycket i sin analys. *SIAT* gällde en belgisk regel som innebär att avdrag kan vägras då den skattskyldige inte kan styrka att utgifterna i fråga motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer.

Kommissionen har dock, vilket även förekommer i EU-domstolens

30 Se exempelvis dom *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 51.

31 Se den svenska regeringens svar den 20 mars 2013 (Fi2013/153).

32 Med hänvisning till EU-domstolens dom *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, p. 66 där det anges att "även om en nationell lagstiftning inte har till specifikt ändamål att från den skatteförmån som föreskrivs i lagstiftningen undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga [...] kan en sådan lagstiftning inte desto mindre anses vara rättfärdigad av ändamålet att förhindra skatteflykt tillsammans med ändamålet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna", samt dom *Oy AA*, EU:C:2007:439, p. 63.

33 Dom *SGI*, EU:C:2010:26, p. 66. Jämför även dom *Marks & Spencer*, C-446/03, men även delvis dom *SIAT*, EU:C:2012:415.

34 Dom *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 42 och 48.

praxis³⁵, fört in resonemanget om rent konstlade upplägg i proportionalitetsanalysen (se nedan).

5.4 Är reglerna proportionerliga?

För att regler ska rättfärdigas krävs att de kan uppnå det eftersträvade målet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. Med andra ord måste reglerna vara proportionerliga.³⁶ Kommissionen anser att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna av flera skäl inte är proportionerliga.

Med hänvisning till EU-domstolens dom i målet *Thin Cap*,³⁷ noterar kommissionen att för att vara proportionerlig ska, efter en bedömning att transaktionen i fråga utgör ett rent fiktivt upplägg, avdraget som vägras begränsas till ett belopp som överstiger vad som skulle ha gällt mellan två oberoende parter. I den svenska lagstiftningen får man dock inget svar på om transaktionen är rent fiktiv eller inte och avdrag vägras i sin helhet; även om villkoren för lånet är marknadsmässiga.

Kommissionen går vidare i sin proportionalitetsanalys och påpekar att bevisbördans placering i de svenska reglerna är problematisk. Kommissionen kommenterar att bevisbördan för att visa på affärsmässiga skäl vilar på de skattskyldiga, ”utan att Skatteverket behöver tillhandahålla ens ett indicium som pekar på skatteflykt eller skatteundandragande”. Kommissionen menar att ett sådant förhållningssätt ansågs vara EU-stridigt i EU-domstolens dom i målet *SIAT*.³⁸

Slutligen anser kommissionen att de svenska reglerna är oklara i sin tillämpning och inte uppfyller kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av dem ska vara förutsebar. Kommissionen påpekar att tillräcklig vägledning saknas för de kriterier som används för att kvantifiera nivån på de affärsmässiga skälen och för att tolka begreppet ”väsentlig skatteförmån” i undantaget till tioprocentregeln. Med hänvisning till kommentarer i förarbetena, särskilt Lagrådets kommentarer på lagstiftningen,³⁹ påpekar kommissionen att ”en lag som tre domare i Sveriges båda högsta domstolar enhälligt

35 Se t.ex. dom *Kommissionen mot Förenade kungariket*, EU:C:2014:2369.

36 Se exempelvis dom *Thin Cap*, EU:C:2007:161.

37 Dom *Thin Cap*, EU:C:2007:161, p. 83.

38 Dom *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 55–56.

39 Prop. 2012/13:1, bilaga 1, s. 19.

bedömer vara alltför svår att tillämpa för Skatteverket väcker allvarliga tvivel vad gäller förutsebarheten för skattebetalarna”.

Kommissionen drar slutsatsen att regler som inte uppfyller kraven på rättssäkerhet inte är proportionerliga och att de svenska reglerna därmed strider mot EU-rätten.⁴⁰

Enligt min mening följer kommissionens analys den etablerade rättspraxis från EU-domstolen som utvecklats på senare år. Kommissionen har baserat sitt resonemang och sin slutsats om rättfärdigande och proportionalitet på EU-domstolens dom i *SIAT*-målet⁴¹, vilken även bekräftas i EU-domstolens dom i *Itelcar*⁴² avseende ränteavdrag. Detta framstår enligt min åsikt som det enda riktiga i ljuset av EU-domstolens något brokiga praxis vad gäller rättfärdigande av skatteflyktregler. De svenska reglerna förespråkar i vissa avseenden en presumtion för skatteundandragande, vilket omöjligen kan vara proportionerligt.⁴³ Dessutom är det inte möjligt att avgöra, på basis av reglerna och förarbetena, hur lagen ska tolkas. Den kritik som kommissionen riktat mot den svenska lagstiftningen avseende tillämpningssvårigheterna och rättsosäkerheten måste vara svidande för regeringen. Samma kritiska röster har dessutom hörts från organisationer och skattebetalare i Sverige under en längre tid, såväl under lagstiftningsarbetet som i den efterföljande tillämpningen.

6 HUR PÅVERKAR FÖRETAGSSKATTEKOMMITTÉNS FÖRSLAG OM LAGÄNDRING?

Den 12 juni 2014 överlämnade Företagsskattekommittén sitt förslag till reformerad företagsbeskattning ”Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet” (SOU 2014:40). Kommittén presenterade två alternativa modeller till förändrad bolagsbeskattning för ränteavdrag, där huvudförslaget bland annat innebär att de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna avskaffas med verkan från 1 januari 2016, medan alternativförslaget betyder att de nuvarande reglerna är kvar som komplement. Förslaget i stort blev sedermera hårt kritiserat av olika aktörer och remissinstanser, följt av ett regeringsskifte i september 2014. Det är nu mindre troligt

40 Med hänvisning till EU-domstolens dom *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, s. 44 och dom *SIAT*, EU:C:2012:415, p. 58–59.

41 Dom *SIAT*, EU:C:2012:415.

42 Dom *Itelcar*, EU:C:2013:629.

43 Särskilt med hänvisning till dom *Thin Cap*, EU:C:2007:161, där EU-domstolen anger att skattebetalare ska ges möjlighet att visa på affärsmässiga skäl.

att man väljer att gå vidare med förslaget, utan istället en variant av det eller ett helt nytt förslag, möjligen i linje med de riktlinjer som väntas från OECD som en del i BEPS initiativet avseende ränteavdrag.⁴⁴ Under tiden står de nuvarande reglerna fast, med dess tillämpnings- och tolkningssvårigheter och eventuella EU-stridighet och rättsosäkerhet.

Att de nuvarande reglerna av olika skäl behöver ändras är det nog ingen som betvivlar. Reglerna orsakar tillämpnings- och tolkningsproblem, särskilt avseende undantaget till tioprocentsregeln och begreppet affärsmässiga skäl i ventilen. Efter HFD:s beslut den 23 december 2014⁴⁵ att avvisa ansökningar om förhandsbesked avseende reglerna i fråga (på grund av de utrednings- och bedömningsfrågor som aktualiseras i tillämpningen av reglerna) är det numer sannolikt inte ens möjligt att få klarhet i betydelsen av dessa begrepp genom förhandsbesked. Om man väljer att arbeta fram ett nytt förslag kan man tänka sig att ett ikraftträdande den 1 januari 2016 inte är möjligt. Att reglerna skulle träda ikraft den 1 januari 2017 är kanske mer troligt, kanske beroende på när OECD ger sina rekommendationer i BEPS avseende vilken typ av ränteavdragsregler som förordas.

Om Sverige i nuläget i sitt svar på ett eventuellt motiverat yttrande från kommissionen anger att man kommer att ändra lagstiftningen eller att man förbinder sig att ändra lagstiftningen är frågan om detta verkligen kan ses som tillräckligt för att kommissionen ska lägga ner sitt förfarande. Det finns helt enkelt inte tillräcklig enighet i hur en sådan lagändring skulle se ut. Att avskaffa ränteavdragsbegränsningsreglerna utan att kunna gå över till ett nytt ränteavdragsbegränsningssystem skulle naturligtvis inte vara ett alternativ, eftersom det skulle innebära att räntekostnader skulle vara fullt avdragsgilla oavsett syfte. Företagsskattekommittén nämner i sitt förslag att ett avskaffande skulle leda till skatteundrandragande och ett mycket stort skattebortfall.⁴⁶

Enligt min mening finns det än så länge i alla fall en möjlighet att frågan kommer så långt som till EU-domstolen (antingen genom kommissionen eller genom förhandsavgörande). Mycket beror på hur snabbt kommissionen agerar och om/när Sverige får till en lagändring.

44 Base Erosion Profit Shifting; Release of a discussion draft on Action 4 (Interest deductions and other financial payments), 18 december 2014.

45 Mål nr 2674-14.

46 "Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet" (SOU 2014:40), s. 365.

7 VAD HÄNDER OM EU-DOMSTOLEN ANSER ATT REGLERNA ÄR EU-STRIDIGA?

EU-rätten är överordnad och äger företräde i konflikter med nationell rätt.⁴⁷ Etableringsfriheten har direkt effekt och kan därmed åberopas av enskilda i nationella domstolar. Om EU-domstolen skulle finna att de svenska reglerna strider mot etableringsfriheten har en sådan dom således företräde framför svensk rättspraxis om det finns en motsättning. Domen är även prejudicerande för nationella domstolar och svenska skattebetalare kan åberopa och förlita sig på den i process i svenska domstolar. Det kan även tilläggas att Sverige exempelvis kan komma att tvingas betala skadestånd för fördragsbrottet samt ränta på skatt som krävts ut i strid mot EU-rätten till enskilda som påverkats.⁴⁸

Som nämnts ovan har svenska domstolar och Skatterättsnämnden hittills dömt att reglerna är förenliga med EU-rätten. I förhandsbeskeden från Skatterättsnämnden har nämnden antingen gått helt på HFD:s linje, att reglerna inte är diskriminerande (och man har därmed inte ens gått in på rättfärdigandeanalysen),⁴⁹ eller en ny linje⁵⁰; att reglerna utgör ett hinder mot etableringsfriheten, men att de kan rättfärdigas med hänvisning till den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten (ensam) (utan att gå in på en proportionalitetsanalys). Det kan noteras att Skatterättsnämnden inte ändrade sin inställning i detta avseende efter kommissionens formella underrättelse.⁵¹ HFD har ännu inte tagit ställning till 2013 års lagstiftning och det kan eventuellt ta tid innan frågan hamnar på HFDs bord med tanke på avvisningsbesluten som nämnts ovan. En första förutsättning är dock att domstolen ger prövningstillstånd, vilket man bör göra med tanke på frågans EU-rättsliga dimension. Det kan spekuleras i att HFD genom avvisningsbesluten möjligen ville vinna tid och i nuläget undvika att ta ställning i EU-frågan avseende ränteavdragsreglerna innan frågan avgjorts av EU-domstolen i kommissionens överträdelseförfarande. Om så är fallet borde domstolen dock istället ha hänvisat frågan till EU-domstolen för förhandsavgörande⁵², vilket den som högsta instans

47 Se bl.a. dom *van Gend & Loos*, 26/62, EU:C:1963:1 och dom *Costa v Enel*, 6/64, EU:C:1964:66.

48 Jämför dom *Irimie*, C-565/11, EU:C:2013:250.

49 Se t.ex. Skatterättsnämndens förhandsbesked 2014-04-29 (dnr 80-13/D).

50 Se exempelvis Skatterättsnämndens förhandsbesked 2014-07-10 (dnr 82-13/D).

51 Se skatterättsnämndens avgörande den 9 december 2014 (dvs efter kommissionens formella underrättelse) (dnr 108-13D).

52 Art. 267 FEUF.

har en skyldighet att göra om frågan inte kan avgöras med ledning av etablerad rättspraxis från EU-domstolen.⁵³ En sådan process skulle förmodligen gå snabbare än kommissionens talan.

Om man antar att EU-domstolen så småningom avgör målet i linje med kommissionens ståndpunkt, blir frågan vad som händer när en svensk domstol har avgett en dom som strider mot EU-rätten. Om domen ännu inte vunnit laga kraft kan den naturligtvis överklagas, om sådan möjlighet finns. Om den å andra sidan har vunnit laga kraft är en av få möjligheter för skattebetalaren i fråga, såvida Skatteverket inte självmant omprövar sitt taxeringsbeslut,⁵⁴ att begära resning, vilket ofta är en mycket svår väg att gå,⁵⁵ möjligen i kombination med en begäran om skadestånd. Skattebetalare med pågående processer skulle då ha mycket att vinna på att se till att hålla frågan öppen så länge som möjligt, för att undvika att ha en lagakraftvunnen dom emot sig.

I nuläget skulle således viss förvirring uppstå i kölvattnet av en dom från EU-domstolen i linje med kommissionens formella underrättelse. Det är just denna problematiska situation som man genom systemet med möjligheten för domstolar att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen kan undvika. Om frågan ställs till EU-domstolen innan den avgörs av en svensk domstol finns det ingen risk att domen är felaktig avseende den EU-rättsliga tillämpningen, vilket borgar för en väl fungerande rättsapparat.

8 AVSLUTNING

Frågan är långt ifrån avgjord, men kommissionen har genom sin formella underrättelse tagit en mycket tydlig ståndpunkt att man anser att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är EU-stridiga. Enligt min mening är kommissionens bedömning avseende de svenska reglerna i stort i linje med gällande rättspraxis från EU-domstolen och sannolikheten är därmed stor att om frågan avgörs av EU-domstolen kan den

53 Dom *CILFIT*, C-283/81, EU:C:1982:335.

54 Se t ex 66 kap 19 § Förvaltningsprocesslagen.

55 För resning krävs synnerliga skäl (§ 37 b Förvaltningsprocesslagen). Se t ex RÅ 2010 ref 61, som gällde en rättstillämpning som sedermera visade sig vara oriktig eftersom EU-domstolen inte godtagit de rättfärdigande grunder som kammarrätten åberopat. HFD anger att "Som rättsläget uppfattades vid den tidpunkt då kammarrätten dömde i målet kan kammarrättens rättstillämpning emellertid inte anses uppenbart strida mot lag." Ansökan om resning avslogs därmed.

gå samma väg. Detta kanske inte är det mest politiskt korrekta i ljuset av BEPS⁵⁶ och den åtgärdsplan mot skatteundandragande som upparbetas internationellt. Att underkänna de svenska reglerna på basis av reglernas tillämpningssvårigheter och rättsosäkerhet för skattebetalare borde dock även i ett internationellt sammanhang anses vara berättigat. Det finns en risk att frågan aldrig kommer till EU-domstolen denna väg, om Sverige hinner ändra reglerna innan EU-domstolens dom (såvida kommissionen inte väljer att ändå gå vidare med förfarandet trots att reglerna ändrats). Frågan om ränteavdragsreglernas förenlighet med EU-rätten skulle då förbli obesvarad, såvida de svenska domstolarna inte hänskjuter frågan till EU-domstolen för förhandsavgörande. Man kan bara hoppas att svenska domstolar i ljuset av kommissionens överträdelseförfarande inser att en sådan förfrågan skulle vara en nödvändig väg att gå. EU-rättsliga tolkningssvårigheter finns helt klart och HFD har då en skyldighet att hänskjuta frågan till EU-domstolen.

Caroline Våljemark är verksam som skattejurist hos KPMG.⁵⁷

56 OECD:s Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) initiativ där en åtgärdsplan tas fram som syftar till att minska urholkningen av OECD ländernas skattebas.

57 Åsikter som uttrycks i denna artikel är författarens egna och inte nödvändigtvis KPMG:s.